

**Національна академія аграрних наук України
Національний науковий центр
«Інститут аграрної економіки»**

**Розвиток
бухгалтерського обліку
на основі новітніх
ІТ-технологій**

Колективна монографія

Київ 2017

Рецензенти:

Легенчук С.Ф., доктор економічних наук, професор
(Житомирський державний технологічний університет)

Куцик П.О., кандидат економічних наук, професор
(Львівський торговельно-економічний університет)

Осмятченко В.О., доктор економічних наук, професор
(Університет державної фіскальної служби України)

*Рекомендовано до друку Вченою радою Національного наукового центру
«Інститут аграрної економіки», протокол № 7 від 27 червня 2017 р.*

Авторський колектив: Бездушна Ю.С. (вступ, висновки, розділ 1), Жук В.М. (розділ 5); Остапчук С.М. (розділ 4); Павлюковець М.П. (розділ 4); Панадій О.П. (розділ 7); Сокіл О.Г. (розділ 2); Тивончук С.В. (розділ 3); Трачова Д.М. (розділ 8); Шерстюк О.Л. (розділ 6); Гершман Ю.В. (розділ 1).

Розвиток бухгалтерського обліку на основі новітніх ІТ-технологій:
Колективна монографія. За ред. Жука В. М., Бездушної Ю. С.
К.: ННЦ «ІАЕ», 2017. 452 с.

ISBN 978-966-669-533-1

Монографія присвячена формуванню теоретико-методологічних та практичних засад модернізації бухгалтерського, управлінського обліку, фінансової звітності, аудиту, обумовленому запровадженням новітніх інтернет-технологій та орієнтованому на забезпечення його відповідності глобальним тенденціям стрімкого інформаційного розвитку економіки України.

Форми бухгалтерського обліку доповнено новою – клауд-комп'ютерною формою. Запропоновано концептуальні підходи до побудови сучасної системи обліку в сільськогосподарському підприємстві на базі клауд-комп'ютерної форми, яка ґрунтується на ідеї спільного використання інформаційних технологій і ресурсів бухгалтерами та користувачами, що створює умови для ефективного управління й оптимізації роботи в умовах швидкозмінюваного бізнес-середовища.

Розроблено документування господарських операцій сільськогосподарських підприємств, що включає електронні реєстри, розроблені на основі формату XBRL, запровадження яких сприятиме поширенню електронного документообігу та інтернет-технологій в обліковій сфері.

Описані тенденції розвитку фінансової звітності, зокрема її онлан-напряму, узагальнені головні аспекти трансформації аудиторського ризику в умовах використання комп'ютерних технологій.

Викладено напрями посилення ефективності управлінського обліку із застосуванням комп'ютерних мережних технологій та описана інтернет-платформа обліково-інформаційного забезпечення амортизаційної політики.

Монографія призначена науковцям, педагогічним працівникам і студентам, представникам органів державної влади і професійних бухгалтерських організацій, працівникам обліково-фінансових служб підприємств і установ аграрного сектору, бухгалтерам громадської практики.

УДК 657-027.44

ISBN 978-966-669-533-1

© Жук В.М., Бездушна Ю.С.
Павлюковець М.П. та ін., 2017.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
РОЗДІЛ 1.	
ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ	
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ	
СУЧАСНИХ ІНТЕРНЕТ-ТЕХНОЛОГІЙ	9
1.1. Роль і місце бухгалтерського обліку в системі управління сільськогосподарським підприємством	9
1.2. Генезис форм бухгалтерського обліку	25
1.3. Базовість бухгалтерського інжинірингу у розвитку інтернет-технологій в обліку	40
РОЗДІЛ 2.	
ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ НА ВИМОГИ	
КОНЦЕПЦІЇ СТАЛОГО РОЗВИТКУ	58
2.1. Еволюційний підхід дослідження розвитку обліку на перетині концепцій сталого розвитку	58
2.2. Зміст обліку зі сталого розвитку	76
РОЗДІЛ 3.	
ЗАСТОСУВАННЯ КОМП'ЮТЕРНИХ	
ТЕХНОЛОГІЙ В ОБЛІКУ	
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ.....	99
3.1 Аналіз стану використання комп'ютерних технологій у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності	99
3.2 Галузева методологія обліку та оцінки в умовах застосування комп'ютерних технологій.....	120
3.3 Світові та вітчизняні тенденції розвитку мережевих технологій обліку та цифрових форматів звітності	135

РОЗДІЛ 4.
ВПРОВАДЖЕННЯ КЛАУД-КОМП'ЮТЕРНОЇ
ФОРМИ ОБЛІКУ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ
ПІДПРИЄМСТВАХ.....151

- 4.1 Концепція запровадження клауд-комп'ютерної форми обліку на сільськогосподарському підприємстві151
- 4.2 Запровадження принципів бухгалтерського інжинірингу в систему галузевого обліку та оцінки157
- 4.3. Удосконалення документування з застосуванням мережових технологій та формату XBRL170

РОЗДІЛ 5.
ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ФІНАНСОВОЇ
ЗВІТНОСТІ НА ОСНОВІ НОВІТНІХ
ІТ-ТЕХНОЛОГІЙ.....183

- 5.1. Оцінка фінансової звітності вітчизняних сільськогосподарських підприємств з позиції її користувачів183
- 5.2. Світова практика розвитку електронного формату представлення звітної інформації.....198
- 5.3. Роль європейського облікового законодавства у розвитку фінансової звітності вітчизняних сільськогосподарських підприємств.....213
- 5.4. Онлайн-напрямок розвитку звітного сегменту облікової системи України.....231
- 5.5. Організація вертикалі акумулювання фінансової інформації на основі стандарту XBRL246

РОЗДІЛ 6.	
ТРАНСФОРМАЦІЯ АУДИТОРСЬКОГО РИЗИКУ	
В УМОВАХ ВИКОРИСТАННЯ КОМП'ЮТЕРНИХ	
ТЕХНОЛОГІЙ	262
РОЗДІЛ 7.	
ПОСИЛЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІНСЬКОГО	
ОБЛІКУ ІЗ ЗАСТОСУВАННЯМ КОМП'ЮТЕРНИХ	
МЕРЕЖЕВИХ ТЕХНОЛОГІЙ	283
РОЗДІЛ 8.	
ІНТЕРНЕТ-ПЛАТФОРМА	
ОБЛІКО-ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ	
АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ.....	307
8.1 Роль інформаційного забезпечення обліку в	
формуванні амортизаційної політики.....	307
8.2. Концепція системи інформаційного	
забезпечення формування і дотримання	
контролю амортизаційної політики підприємства	
за допомогою клауд-платформи.....	317
8.3. Удосконалення формування інформації	
про стан необоротних активів для ефективної	
амортизаційної політики.....	333
ВИСНОВКИ.....	345
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	349
ДОДАТКИ.....	396

ВСТУП

Сучасний етап розвитку сільського господарства характеризується збільшенням масштабів виробництва і підвищенням рівня його складності, територіальною розгалуженістю, ускладненням зв'язків як між окремими господарюючими суб'єктами, так і їхніми структурними одиницями. Важливим фактором спрощення цих процесів є використання комп'ютерних технологій, перехід до ведення бізнесу у віртуальному середовищі, поява «хмарових обчислень». Поряд із цим бухгалтерський облік як інформаційна система підприємства вже не виконує головну роль в його управлінні – функції обліку зужуються до обслуговування статистичних і податкових запитів державних органів. Причиною цього є невідповідність, а іноді навіть і неспіврозмірність прискорених темпів розвитку сучасних інформаційних технологій, з одного боку, та форм і методів бухгалтерського обліку – з іншого. На сьогодні відсутня форма бухгалтерського обліку, яка б відповідала вимогам сучасного віртуального періоду розвитку інформаційного забезпечення. Ознаками такого віртуального періоду є поява та стрімкий розвиток клауд-комп'ютерних і мережевих технологій, цифрових форматів звітності, поширення практики віртуальних робочих місць.

В рамках гармонізації національного законодавства у сфері бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності із законодавством Європейського Союзу в Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV внесено з міни. З 1 січня 2018 року оновлено термінологічний апарат і загальні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, удосконалено порядок надання й оприлюднення звітних форм, запроваджено класифікацію звітуючих суб'єктів, доповнено склад річної фінансової звітності окремих категорій підприємств та ін. Потенційним шляхом розвитку звітного сегменту облікової системи України, здатним забезпечити підвищення інформаційної прозорості, доступності та оперативності фінансової звітності сільськогосподарських підприємств стає запровадження онлайн-звітності.

Окремим напрямом досліджень стає вирішення проблем аудиту та оцінювання безпеки інформації, що створюється, зберіга-

ється та передається за допомогою сучасних програмних засобів та комп'ютерних технологій. Розгляд електронного документа, а топак віртуального, стає об'єктом аудиторської перевірки.

Проблемам розвитку бухгалтерського обліку, дослідженню змін у його формах присвячені праці провідних учених: М.Т. Білухи, В.П. Бондаря, П.І. Гайдучького, А.М. Герасимовича, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, В.М. Жука, С.В. Івахненкова, М.І. Козака, П.О. Куцика, М.Ф. Кропивка, С.Ф. Легенчука, В.О. Осмятченка, Н.М. Малюги, В.Б. Моссаковського, А.О. Ніколашина, О.М. Петрука, М.С. Пушкара, П.Т. Саблука, В.О. Шевчука. Світовий вектор розвитку облікової науки і практики розкрито у працях Я.В. Соколова, М. Метьюза, М. Парери, Д. Уїтні, Е. Дженкінса, С.А. Діпіази, Р.Д. Екклза та інших.

Нині постало питання модернізації форм і методів бухгалтерського обліку в напрямі його пристосування до умов сучасних інтернет-технологій. Недостатньою мірою досліджено ступінь застосування інтернету в бухгалтерському обліку, відповідності існуючих форм і методів обліку сучасному рівню розвитку інформаційних технологій. Змінюються, під впливом розвитку інтернет-технологій, підходи та масштаби ведення управлінського обліку.

Метою монографії є формування теоретико-методологічних та практичних засад модернізації бухгалтерського, управлінського обліку, аудиту, системи фінансової звітності, обумовлене запровадженням новітніх інтернет-технологій та орієнтоване на забезпечення його відповідності глобальним тенденціям стрімкого інформаційного розвитку економіки України. Теоретичним фундаментом досліджень є інституційна теорія бухгалтерського обліку, Концепція сталого розвитку.

В монографії розкриваються управлінські можливості бухгалтерського обліку як цілісної інформаційної системи та його роль у сучасній системі управління сільськогосподарським підприємством; уточняється поняття «система бухгалтерського обліку» з урахуванням тенденцій застосування новітніх інтернет-технологій; узагальнюються тенденції сучасного етапу розвитку форм та інструментів обліку на базі ідеології бухгалтерського інжинірингу і обґрунтувати необхідність нової клауд-комп'ютерної форми обліку.

Узагальнений стан використання комп'ютерних технологій у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності дозволив визначити в монографії рівень автоматизації бухгалтерського обліку в сільському господарстві та виявити головні бар'єри на шляху модернізації галузевої методології обліку відповідно до сучасних інформаційних технологій.

На розгляд наукової спільноти представлені концептуальні підходи до побудови сучасної системи обліку на сільськогосподарському підприємстві на базі клауд-комп'ютерної форми обліку, тенденції онлан-напряму розвитку фінансової звітності.

Галузевий аспект (зокрема аграрний) наукової проблематики інформатизації бухгалтерського обліку розкритий через розробку новітніх програмних продуктів з обліку й оцінки біологічних активів та основних засобів в умовах застосування сучасних інформаційних систем; інтернет-платформи обліко-інформаційного забезпечення амортизаційної політики. Розкрито напрями посилення ефективності управлінського обліку із застосуванням комп'ютерних мережевих технологій.

Монографія виконана у відділі обліку та оподаткування ННЦ «Інститут аграрної економіки» Національної академії аграрних наук України і є узагальненням наукових досліджень [153-170; 259-270] та інших досліджень спрямованих на науково-методичного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку на основі новітніх ІТ-технологій в межах теми науково-дослідних робіт ННЦ «Інститут аграрної економіки» 40.04.00.03.Ф. «Наукове забезпечення гармонізації галузевого обліку, звітності та аудиту в умовах світових інвестиційно-інтеграційних процесів».

Авторський колектив висловлює щиру подяку за сприяння у виданні монографії директору Національного Наукового Центру «Інститут аграрної економіки» академіку Ю.О.Лупенку, рецензентам доктору економічних наук С.Ф.Легенчуку, П.О. Куцику, В.О. Осмятченку за вивчення та критичну оцінку нашого дослідження.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ СУЧАСНИХ ІНТЕРНЕТ-ТЕХНОЛОГІЙ

1.1. Роль і місце бухгалтерського обліку в системі управління сільськогосподарським підприємством

Характерною рисою сучасного етапу розвитку економіки України є активне використання ринкових механізмів в усіх сферах виробництва, що у свою чергу, відіграє вирішальну роль у процесі управління, оскільки ринкова економіка диктує особливі вимоги до його якості. В умовах стрімкого розвитку ринкових відносин управлінська служба будь-якого підприємства для забезпечення його життєздатності та конкурентної спроможності повинна бути здатною оперативно і адекватно реагувати на вимоги ринку, бути здатною до швидкої зміни пріоритетів.

При цьому вкрай необхідним є досягнення балансу між швидкістю прийняття рішень та їх зваженістю. Для досягнення цього необхідні точний розрахунок, глибокий аналіз, детальне порівняння альтернативних варіантів і мотивований вибір кожної дії. Проте перш за все керівникові підприємства необхідна оперативна і достовірна інформація, що гарантує правильність кожного прийнятого ним управлінського рішення.

Абсолютна більшість дослідників неодмінною умовою ефективного функціонування підприємства і управління визнає наявність інформаційного забезпечення, оскільки будь-яка служба і працівник для виконання своїх функцій потребують інформацію. Як зазначав Івашкевич В.Б., управління починається з отримання і сприйняття інформації, воно включає ухвалення рішення на основі інформації і завершується контролем виконання цього рішення також на основі відповідної інформації [114].

У процесі управлінської діяльності інформація стала більш важливим ресурсом, ніж матеріальні, енергетичні, трудові та фінансові ресурси. Облікова інформація, як один з основних видів економічної інформації, відіграє важливу роль в управлінні та найбільш повно характеризує виробничо-господарську діяльність підприємства. С.В. Івахненко характеризує її як інформацію, що

відрізняється великим обсягом та різноманітністю, складністю логічної та відносною простотою арифметичної обробки. Їй притаманний масовий характер обчислень, які виконуються за типовими алгоритмами з певною періодичністю [120, с.13].

Основним завданням бухгалтерського обліку є забезпечення інформацією про наявність господарських засобів і джерел їх утворення та змін, що відбуваються у результаті виробничої діяльності. За допомогою системи бухгалтерських рахунків, подвійного запису й грошової оцінки відображається наявність і рух господарських коштів і джерел їх утворення, накопичуються дані про виконання завдань по виробництву сільськогосподарської продукції, її продажу, витратах матеріальних цінностей і коштів, витратах на оплату праці.

Питання інформаційного забезпечення управління широко досліджуються в економічній літературі. Інформаційне забезпечення управління в цілому та окремих його ланок досліджували Грачов О.Д., Мокрієв М.В., Мервенецька В.Ф., Костенко О.М., Головай Н.М., Криворучко І.М. та інші [72, 237, 227, 169, 67, 173].

Питання місця та значення обліку в системі управління неодноразово висвітлювалось провідними вітчизняними вченими Ф.Ф. Бутинцем, Б.І. Валуєвим, С.Ф. Головим, М.Я. Дем'яненком, В.М. Жуком, Г.Г. Кірейцевим, М.М. Коцупатрим, В.Г. Лінником, Н.М. Малюгою, В.Б. Моссаковським, М.Ф. Огійчуком, В.М. Пархоменком, Н.Л. Правдюк, М.С. Пушкарем, П.Т. Саблуком, В.В. Сопком.

М.С. Пушкар стверджує, що бухгалтерський облік є засобом самопізнання економічної системи, ступінь якого пропорційний ступеню осмислення його прийомів і способів, за допомогою яких він адекватно відображає факти господарської діяльності та рівню контролю за методами обробки інформації [348, с.26]. Отже, одним із найголовніших завдань у розвитку бухгалтерського обліку є досягнення паритету його методів і економічних законів. При цьому динамічна зміна реалій суспільного життя, яка зумовлює перегляд існуючих та виникнення нових економічних теорій, автоматично спричиняє і зміни у інформаційних запитах господарських систем і окремих підприємств. Останнє, у свою чергу, висуває нові завдання перед бухгалтерським обліком як стрижневою системою інформаційного забезпечення бізнесу. Виявлення

та узагальнення цих завдань, формування власної наукової позиції щодо розуміння системи бухгалтерського обліку є метою даного пункту монографії, досягнення якої, як передбачається, дозволить нам уточнити місце та роль бухгалтерського обліку в інформаційному забезпеченні управління підприємством.

Як відзначають ряд дослідників інформаційної системи підприємства, серед яких Соколов Я.В. та Хоружій Л.І., першою системою, яка забезпечувала інформаційні потреби управління, став господарський облік [394, 428]. На початковому етапі його розвитку спеціалісти, що вели цей облік, займалися виключно реєстрацією фактів господарського життя з відбиттям інформації про стан майна окремого господарства, але з розвитком соціуму та з ростом інформаційних потреб управління він став повноцінною підсистемою економічних знань.

Дані бухгалтерського обліку, сформовані в результаті відслідковування трансформації його об'єктів на практиці, є основою інформаційного забезпечення управління будь-яким підприємством. Саме бухгалтерський облік є головним джерелом інформації, яке забезпечує обґрунтування кожного управлінського рішення.

Отже, управління підприємством неможливе без достовірної інформації про його виробничо-фінансову діяльність. Сучасна ж система управління підприємством є складним комплексом взаємозв'язаних елементів. І чим більша організація і складніший виробничий процес, тим складніший характер управління і функцій, які виконує апарат управління. А це у свою чергу впливає на об'єм облікової інформації, необхідної для оперативного керівництва, та на функції обліку, виконувані ним в тому чи іншому економічному середовищі.

В наукових дослідженнях існує багато варіантів розуміння функцій бухгалтерського обліку.

І.А. Белоусова виділяє статистичну, фінансову, економічну, юридичну, контрольну, реєстраційну, сигнальну, аналітичну функції [16]. Бутинець Ф.Ф. узагальнює функції обліку трьома: інформаційною, контрольною та аналітичною [267]. Соколов Я.В., Палій В.Ф. класифікують функції обліку на зовнішні і внутрішні [299]. Валуєв Б.І. висловлює думку щодо єдиної важливої функції обліку – інформаційної [38]. Чумаченко М.Г. такою єдиною функцією визнає управлінську [442], Макаров В.Г. – економічну [209].

Окреме місце в обґрунтуванні функцій бухгалтерського обліку належить Г.Г. Кірейцеву, який виділяє науково-пізнавальну, контрольну, інформаційну, мотиваційну, регулюючу, правового захисту, прогностичну, виховну функції бухгалтерського обліку [142, с.47-52].

Виходячи з проведеного дослідження, можна визначити, що бухгалтерський облік є багатофункціональною системою, що являє собою головне джерело інформації про фінансовий стан і господарську діяльність підприємства, а також його зв'язки з навколишнім середовищем в особі інших підприємств, кредитних установ, державних органів тощо. Звідси не можна не погодитись з Б.І. Валуєвим, що серед усіх загальновизнаних та додаткових функцій бухгалтерського обліку ключове місце займає інформаційна. Проте, «інформаційний статус» обліку, як зазначає вказаний автор, не є достатнім виправданням для уявлень про нього як проміжну сервісно-інформаційну систему, яка займається виключно постачанням необробленої інформації. Адже насправді роль бухгалтерського обліку в управлінні визначається не лише реєстрацією фактів господарського життя, але і характеризується систематизацією зібраних системою бухгалтерського обліку економічних даних [38]. При цьому всі факти господарської діяльності підприємства, що мають місце, фіксуються в бухгалтерському обліку з метою активної дії на поліпшення його функціонування, оскільки облікова інформація надає керівництву підприємства можливість ухвалювати більш обґрунтовані управлінські рішення при виборі альтернативних варіантів використання наявних ресурсів в процесі управління його виробничо-фінансовою діяльністю. Таке відображення відомостей є однією з вищих форм активності, оскільки облікові дані використовуються для ухвалення управлінських рішень і регулювання стану об'єкта управління.

Разом з тим слід зазначити, що значення бухгалтерського обліку в системі управління підприємством не зводиться тільки до функції інформаційного забезпечення, оскільки це не відповідає його дійсному призначенню. Крім цього, бухгалтерський облік виступає найважливішим інструментом контролю за збереженням власності підприємства, не тільки сигналізуючи про недоліки в роботі і неефективне використання його трудових, матеріально-технічних, фінансових ресурсів, але і сприяючи припиненню цих

негативних явищ за допомогою раціональної організації облікової роботи.

Контрольна функція бухгалтерського обліку заснована на документуванні господарських процесів. У ряді документів закріплюється відповідальність посадових осіб за збереження власності підприємства, в інших відбиваються контрольні дані про хід різних процесів. Сучасна система бухгалтерського обліку дозволяє сформувати інформацію у розрізі багатьох підконтрольних об'єктів (матеріально відповідальні особи, центри відповідальності тощо).

Н.М. Малюга відзначає, що на практичному рівні сучасний бухгалтерський облік втратив контрольну функцію та соціальне значення внаслідок неточності формулювань у методиках визнання, оцінки та відображення об'єктів, нечіткості та варіативності положень облікової політики, неможливості проконтролювати правильність відображення фактів, через недосконалість інституту власності в Україні [212].

Зі стрімким впровадженням нових інформаційних технологій змінюється характер прояву контрольної функції бухгалтерського обліку. Відпадає необхідність отримання контрольних відомостей про виконання плану по виробництву (вертикальні інформаційні потоки контрольних даних в командно-адміністративній системі управління) в системі державного управління. У той же час посилюється роль контрольної інформації в системі менеджменту підприємства, а відтак система обліку націлена на контроль з боку управління. Крім того, розширюється потреба в контрольній інформації у зовнішніх користувачів в процесі інвестування, кредитування тощо (горизонтальні інформаційні потоки контрольних даних).

Не можна не погодитись і з твердженням Г.Г. Кірейцева про те, що облік виконує також прогностичну функцію. Адже облік виступає інструментом розробки та уточнення господарського прогнозу і бере активну участь у втіленні його в дійсність. Суть прогностичної функції бухгалтерського обліку полягає не тільки в забезпеченні інформаційної основи для складання тактичних і стратегічних планів, але і в проведенні ефективних заходів в галузі менеджменту і маркетингу. Отже, працівники сучасних бухгалтерських служб виступають фахівцями, що вирішують не

тільки завдання реєстрації і передачі облікових даних, але і завдання стратегічного і тактичного прогнозування, використовуючи сучасні методи наукового передбачення.

В процесі управління спостерігається тісний взаємозв'язок обліку не тільки з плануванням, але і з аналізом, оскільки більшість аналітичних розрахунків здійснюються із залученням відомостей з бухгалтерської звітності або облікових реєстрів і навіть первинних документів. Проте, система бухгалтерського обліку може сама по собі виконувати ряд аналітичних функцій. В умовах ринкової економіки особливо важливого значення набуває «симбіоз» функцій обліку і аналізу. Вони виступають як єдиний інструмент для прийняття управлінських рішень і оцінки результатів їх виконання. Сучасні методологічні і методичні прийоми обліку та аналізу, особливо в умовах застосування наявних інформаційних технологій, дозволяють безпосередньо в системі бухгалтерського обліку встановлювати залежність зміни параметрів і результатів діяльності підприємства від різних чинників внутрішнього і зовнішнього середовища. Застосування передових методів обліку дає можливість проводити аналіз в оперативному порядку як за даними бухгалтерських документів, так і за даними особливим чином організованої системи бухгалтерських рахунків.

Аналітична функція, – пише Н.М. Малюга, – полягає в організації аналітичного обліку всіх господарських засобів та джерел їх утворення, доходів і витрат в необхідному розрізі для всіх рівнів управління, а також аналізу господарських процесів в розрізі структурних підрозділів, центрів відповідальності тощо [212].

Погоджуючись з думкою науковця, слід доповнити, що аналітичні можливості системи бухгалтерського обліку дозволяють виявити вплив кожного факту господарської діяльності на оптимальне поєднання вкладень в різні види активів, залучення різних видів джерел, параметри розподілу прибутку, оскільки у підприємств з'являється можливість отримувати відомості, необхідні для раціонального розміщення капіталу, розробки кредитної політики, мінімізації фінансових ризиків тощо.

Не применшуючи значення всіх інших функцій, виконуваних обліком, що саме описані вище функції, а саме інформаційна, аналітична, прогностична і контрольна, є домінуючими в системі управління підприємством нового сучасного формату, функціо-

нування якого базується на активному застосуванні новітніх інформаційних технологій. Сучасний бухгалтерський облік повинен відповідати високому рівню технологічного та інформаційного розвитку суспільства, а відтак в повній мірі виконувати визначені вище функції.

Вказана умова існування облікової інформації впливає з природи самого бухгалтерського обліку та його місця в системі інформаційного забезпечення управління. Дана інформація охоплює всю виробничу і фінансову діяльність підприємства, документально обґрунтована, допускає можливість повторного відтворення, володіє адресністю відповідальності за її достовірність, формується за єдиною обґрунтованою методологією. Реалізація цих переваг в заданому режимі дозволяє отримувати достовірну інформацію про факти господарського життя економічної одиниці. Традиційно в науковій літературі обліковій інформації відведено роль забезпечення виконання трьох важливих функцій управління:

- планування, що передбачає процес формування порядку дій, які повинні бути зроблені сільськогосподарським підприємством в майбутньому, та включає постановку певної мети і дослідження варіантів і шляхів її досягнення з найменшими витратами. На цій стадії облік повинен забезпечити отримання відомостей про наявні фінансові альтернативи сільськогосподарського виробництва;

- контроль, що включає комплекс процедур по відстеженню фактичного виконання планових завдань. У зв'язку з цим від бухгалтерського обліку потрібна інформація, що дозволяє зіставити фактичні витрати і доходи по сільськогосподарському виробництву з запланованими показниками;

- оцінка, під якою розуміється дослідження управлінської системи сільськогосподарського підприємства на предмет виявлення можливих напрямків та варіантів її удосконалення. В першу чергу оцінці підлягає ступінь фактичного досягнення цілей управління, а у разі їх недосягнення визначаються причини, які призвели до цього. Оцінена інформація може міститися в різного роду фінансових звітах, що формуються на основі даних бухгалтерського обліку.

Ще у 1590 році іспанський вчений Бартоломео де Солозано, праці якого вивчав Я.В. Соколов, визначив роль бухгалтерського обліку, відзначивши: «Бухгалтерський облік стоїть вище за всі науки і мистецтва, бо всі потребують його, а він нікого не потребує. Без бухгалтерського обліку світ був би некерований, і люди не змогли б розуміти один одного» [394, с.81].

Роль і завдання обліку в системі управління В.Ф. Палій і Я.В. Соколов розкривають схемою (рис. 1.1) [299].



Рис. 1.1. Місце обліку в системі управління

Джерело: [299].

Планування задає мету – плановий рівень основних показників. Воно пов'язане прямим зв'язком (1) з об'єктом управління. Бухгалтерський облік реєструє господарські операції в основному за допомогою одиничних показників. На схемі – це зворотній зв'язок (2). У системі бухгалтерського обліку дані про господарські операції піддаються обробці, і в результаті формуються узагальнені показники, які передаються в блок аналізу (3). Тут вони зустрічаються з плановими показниками (4), оцінюються, аналізуються, а отримані результати, придатні для вироблення управлінських рішень, передаються в блок регулювання (5). Відповідальні працівники управління ухвалюють остаточне рішення про дію на об'єкт управління і організовують його виконання – видають накази, розпорядження (6), контролюючи їх виконання.

У блоці аналізу готується також інформація, необхідна для наступного циклу планування (7), а також оцінюється правильність останнього. І весь цикл управління повторюється.

Аналізуючи представлену В.Ф. Палієм і Я.В. Соколовим схему, слід відмітити, що інформація, необхідна для розробки планових параметрів, для проведення аналізу, контролю і регулювання системи управління сільськогосподарського підприємства, базується на обліку, який виступає як самостійна функція управління. Він є засобом відображення об'єктивних процесів виробничо-фінансової діяльності. Як відмічають автори, суть обліку як функції управління полягає в послідовному створенні, накопиченні і видачі інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, достовірному і повному відображенні розвитку керованої системи, а також активній участі в організаційно-розпорядчій діяльності суб'єкта управління по реалізації цих рішень [299]. Іншими словами, облік відтворює події виробничо-фінансової діяльності підприємства через призму цілей і потреб всієї управлінської системи, і утворює тим самим основу її інформаційного забезпечення, а також забезпечує зворотній вплив системи управління на об'єкт управління.

Стратегічність бухгалтерського обліку полягає у використанні облікової інформації не лише в економічній роботі підприємства, а і як інформаційної основи управлінні галузю. В.М. Жук зазначає: «важливість бухгалтерського обліку обґрунтовується його місцем і роллю як пріоритетної функції управління, зростанням цінності бухгалтерської інформації в забезпеченні як конкурентоспроможності підприємств, так і національної безпеки в умовах глобалізації». Разом з тим автор відмічає, що «можливості бухгалтерського обліку не знайшли масового застосування на вітчизняних підприємствах. В Україні, як в цілому, так і в аграрній галузі зокрема, бухгалтерський облік втрачає позиції в економічній роботі підприємств. На рівні підприємств бухгалтерський облік незатребуваний для економічної роботи, його функції звужуються до обслуговування статистичної та податкової звітності. Бухгалтерська звітність не націлена на розкриття інвестиційної привабливості підприємств та не сприяє залученню інвестицій в галузь» [104].

Враховуючи вищевикладене, дослідивши функції і завдання обліку в системі управління, можна зробити висновок, що бухгалтерський облік за своєю економічною природою, як окремий інститут, виступає фінансовим центром управлінської інформаційної системи, що дозволяє як адміністрації, так і зовнішнім користувачам формувати повне уявлення про виробничо-фінансову діяльність підприємств і, що найважливіше, про її результат – рівень прибутку.

Базуючись на основоположних принципах, бухгалтерський облік надає інформацію щодо виробничо-фінансової діяльності господарюючого суб'єкта, причому не з точки зору її технологічних, організаційних, економічних і інших особливостей, а як сукупності господарських процесів, що забезпечують необхідний фінансовий результат. Бухгалтерський облік, як цілісна інформаційна система в системі управління підприємством, включає застосування традиційних методів та інструментів і сучасних інтернет-технологій та забезпечує інформаційні потреби бізнесу. Лише дані бухгалтерського обліку представляють інформацію не тільки про процес господарської діяльності підприємства, а в першу чергу про її результат, адже представляють інформацію про рівень досягнення головної мети підприємства – отримання прибутку. Вказаним і визначається місце, а відтак і роль бухгалтерського обліку в системі управління підприємством (рис. 1.2).

Таким чином, можна зробити висновок, що основу інформаційного забезпечення процесу управління підприємством складають дані, що формуються в системі бухгалтерського обліку. Його основне завдання полягає у впорядкуванні потоків вхідної і вихідної інформації про господарську діяльність та її результати відповідно до потреб системи управління, включаючи як рівень управління самого суб'єкта господарювання, так і зовнішні рівні (галузевий, державний).

Представлене трактування ролі бухгалтерського обліку підкреслює його інформаційну природу. Відповідно, не можна не погодитись з Лазаревою Л.А., яка вбачає мету обліку у формуванні повної і достовірної інформації, забезпеченні нею внутрішніх і зовнішніх користувачів, а також в аналізі, інтерпретації і використанні інформації для виявлення тенденцій розвитку сільськогос-

подарського підприємства, вибору різних альтернатив ухвалення управлінських рішень [185].

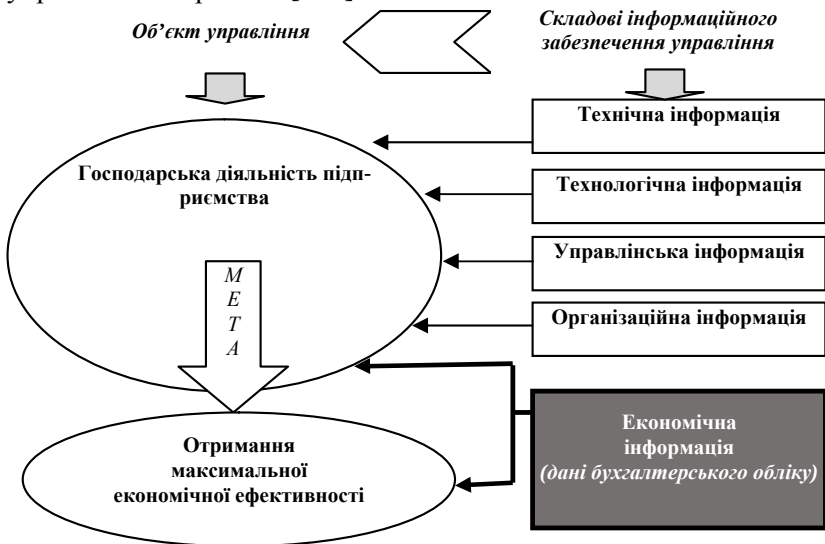


Рис. 1.2. Місце та роль бухгалтерського обліку в інформаційному забезпеченні управління підприємством

Після з'ясування основної ролі бухгалтерського обліку у інформаційному забезпеченні управління, важливого значення набуває дослідження та обґрунтування самого поняття бухгалтерського обліку задля формування об'єкта подальших досліджень, що сприятиме вирішенню завдань монографії, направлених на його модернізацію.

Поняття бухгалтерського обліку досить всесторонньо та широко описується сучасною економічною наукою. Серед дослідників такі відомі вчені як Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, Н.М. Малюга, В.Ф. Палій, М.С. Пушкар, Я.В. Соколов, Н.М. Ткаченко, П.Я. Хомин, І.Й. Яремко. Одні вважають, що облік – це відображення господарської діяльності, інші розглядають його як спосіб збору і обробки інформації про факти і явища, що відбуваються в суспільстві, треті бачать в ньому засіб пізнання явищ, що відбуваються, і процесів з метою управління ними. Дійсно, все це властиво обліку, бо історичний шлях його налічує близько шести тисячоліть.

У сучасній економічній літературі як вітчизняні, так і зарубіжні дослідники приводять різні визначення бухгалтерського обліку.

Наприклад, Б.І. Гаврилов підходить до визначення обліку з наукової точки зору: «Бухгалтерський облік – це науково обґрунтована система суцільного, безперервного і документального спостереження, вимірювання та віддзеркалення в грошовому вимірнику діяльності підприємства, організації, установи і їх об'єднань» [263, с.12].

Досить своєрідне формулювання обліку наводить І.Е. Глушков, визначаючи його як систему записів, класифікацій і підсумовування певним чином в грошовому виразі тих взаємодій і подій, які мають відношення до виробництва, фінансів, а також до результатів їх перетворень [58, с.7].

Деякий інший погляд на зміст бухгалтерського обліку у М.І. Кутера, за яким «бухгалтерський облік створює інформаційну систему, що оперує даними про активи підприємства, капітал і пасиви, відображає факти господарського життя, рух матеріальних цінностей, випуск продукції і реалізацію» [184, с.37].

В.Л. Астахов характеризує бухгалтерський облік, використовуючи цільовий підхід: «Бухгалтерський облік є системою суцільного, безперервного, документального і взаємозв'язаного спостереження, реєстрації, узагальнення і контролю за господарською діяльністю організації з метою обчислення і оцінки показників і надання їх відповідним користувачам для обґрунтування і ухвалення управлінських рішень» [9, с.9].

За визначенням Американського інституту присяжних бухгалтерів, бухгалтерський облік є системою, яка здійснює вимірювання, обробку і передачу фінансової інформації про певний господарюючий суб'єкт [252, с.12].

Абстрагуючись від деталей схожості і відмінності в приведених визначеннях обліку, можна визначити їх загальну спільну рису: бухгалтерський облік – це система.

У найзагальнішому вигляді поняття «система» (від грецького *systema* - ціле, складене з частин) характеризує безліч взаємодіючих елементів, що знаходяться у відносинах і зв'язках один з одним, створюючи цілісне утворення [211, с.826].

Насправді поняття «система» дуже багатогранне, тому достатньо важко дати йому вичерпне визначення. Жодне з численних

формулювань поняття системи, а їх декілька десятків [1, 8, 10, 84, 202, 370, 381, 408, 446], не позбавлене недоліків і не стало загальноприйнятим. Ряд визначень, добре відображаючи один структурний або функціональний аспект, залишають в тіні інший. Інші не враховують або слабо враховують взаємозв'язок і взаємодію елементів в системі, і практично жодне визначення не дає чіткого формулювання мети об'єднання елементів в систему, а якщо і говориться про доцільність, то не пояснюється, в чому вона полягає.

Прагнучи уникнути відмічених недоліків, найточніше суть поняття «система» спробував сформулювати І.М. Четвертаков, який дає наступне визначення: «Система – це сукупність взаємозв'язаних і взаємодіючих елементів, взаєморозташування і функції яких підпорядковані ефективному здійсненню загальної для них мети (головній функції)» [437, с.15].

Отже, системний підхід у всіх випадках виходить з того, що дана сукупність об'єктів і явищ, що розуміється як система, складається з деякого числа особливим чином організованих груп або підсистем, кожна з яких володіє відомим ступенем незалежності, але в цілому всі групи або підсистеми певним чином зв'язані, що приводить їх взаємодію до деяких загальних результатів. Основними системними принципами є: цілісність, взаємозв'язок і взаємозалежність системи і зовнішнього середовища, структура, ієрархічність, множинність опису кожної системи [418, с.585].

На думку М.С. Пушкара, бухгалтерський облік як система є сукупністю елементів певної форми і змісту, взаємозв'язаних між собою і об'єднаних деякою регулярною взаємодією. Основна властивість системи полягає у впорядкуванні її елементів, їх взаємозв'язку і взаємодії. Можна виділити наступні елементи системи бухгалтерського обліку: носії інформації, рахунки, подвійний запис, оцінка господарських операцій, калькуляція, інвентаризація, бухгалтерський баланс, звітність, регістри бухгалтерського обліку, форма обліку, спосіб обробки інформації і ряд інших. Бухгалтерський облік є відкритою системою, тобто кількість елементів і зв'язки між ними можуть змінюватися [353].

Ключовим є поняття системи у дослідженнях та обґрунтуванні загальної моделі обліку Н.Л. Правдюк. Автор відмічає, що бухгалтерському обліку як системі властива низка загальносистемних

особливих властивостей – наявність зв’язків, поділ на частини, структурованість (впорядкованих елементів), цілеспрямованість, збереження стійкості в певних межах під впливом різних чинників і багатоаспектність [323]. З точки зору управління, науковець визначає систему обліку як систему, яка в цілому виконує завдання впорядкування вхідної та вихідної інформації. Складність структури системи визначається більшою мірою не її змістом, а підходом, на базі якого вона формується. Тому бухгалтерський облік як система може бути поданий, побудований і формалізований по різному, адже завдання обліку щоразу визначається певним аспектом [351].

За Л.М. Кіндрацькою облікова система, по-перше, являє собою взаємодію компонентів складної об’єктно-суб’єктно-суб’єктивної системи, по-друге, – це нелінійна система, її рух має не механічну, а квантову природу, тобто підпорядковується принципам самоорганізації і саморозвитку [146].

В.Ф. Палій та Я.В. Соколов вважають, що «система обліку – це набір елементів (рахунків) і зв’язків між ними (кореспонденції)» [297, с.31].

Ф.Ф. Бутинець пояснює систему бухгалтерського обліку як модель ретроспективного відображення документально оформлених та оцінених у вартісних вимірниках фактів господарської діяльності підприємства, що ґрунтується на застосуванні єдиного взаємопов’язаного циклу рахунків, регламентованих планом рахунків [267, с.17].

Ряд авторів [45, 350, 450] розглядають систему бухгалтерського обліку з погляду кібернетики, представляючи її у вигляді (рис. 1.3):

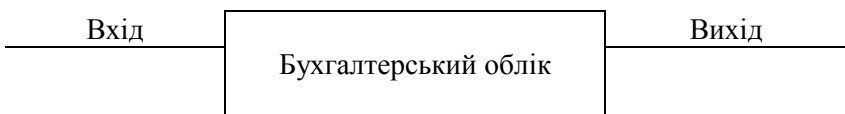


Рис. 1.3. Кібернетичні аспекти розгляду системи бухгалтерського обліку

Джерело: [45,350,450].

На вході в систему із зовнішнього середовища надходять повідомлення про господарські операції, а на виході формується звітність про виробничо-фінансову діяльність підприємства за пев-

ний період. Таким чином, інформація про факти господарського життя являє собою вхідну компоненту системи обліку, а інформація, яка формується у вигляді фінансової звітності, являє собою кінцевий результат облікових процедур.

Отже, беззаперечним є те, що бухгалтерський облік виступає сполучною ланкою між здійснюваною підприємством господарською діяльністю і особами, що приймають рішення. По-перше, він вимірює господарську діяльність шляхом реєстрації даних про неї з метою подальшого їх використання. По-друге, він зберігає отримані дані, обробляє їх для отримання корисної інформації. По-третє, він передає у вигляді звітів інформацію тим, хто використовує це для ухвалення рішень. Саме такий підхід, сформульований провідними вченими, має бути покладений в основу удосконалення бухгалтерського обліку як системи. І саме він забезпечить відповідність її сучасним інформаційним технологіям. Отже, подальше удосконалення обліку в напрямку його модернізації та інформатизації має формуватися на розумінні обліку як системи, що забезпечує нищенаведене, а саме:

- реєстрацію та оцінку фактів господарської діяльності на якісно новому рівні – безпаперовому, із застосуванням сучасних інтернет-технологій;

- накопичення та збереження облікової інформації, зокрема, за принципом віддаленого доступу;

- оперативну передачу та використання облікових даних за допомогою хмарових технологій.

Відповідно до цього систему бухгалтерського обліку, слід тлумачити як систему реєстрації, оцінки, передачі та використання фінансової інформації на якісно новому рівні, у тому числі за допомогою системи віддаленого доступу та «хмарових» технологій, яка забезпечує користувачам безперебійний, багатоваріантний та оперативний доступ до інформації про господарську діяльність підприємства та її кінцевий результат (рис. 1.4).

Таким чином, обґрунтування напрямів удосконалення бухгалтерського обліку з урахуванням розвитку сучасних інформаційних технологій на першому етапі потребувало визначення пріоритетних функцій бухгалтерського обліку в нових умовах господарювання, з'ясування місця та ролі бухгалтерського обліку в інформаційному забезпеченні управління підприємством, уточ-

нення поняття «система бухгалтерського обліку» з метою її подальшого удосконалення.

Пріоритетність облікової інформації в управлінні визначається статусом бухгалтерського обліку як фінансового центру управлінської інформаційної системи. Адже, як зазначалося вище, система бухгалтерського обліку інформує про досягнення головної мети діяльності будь-якого підприємства – рівень отриманого прибутку.

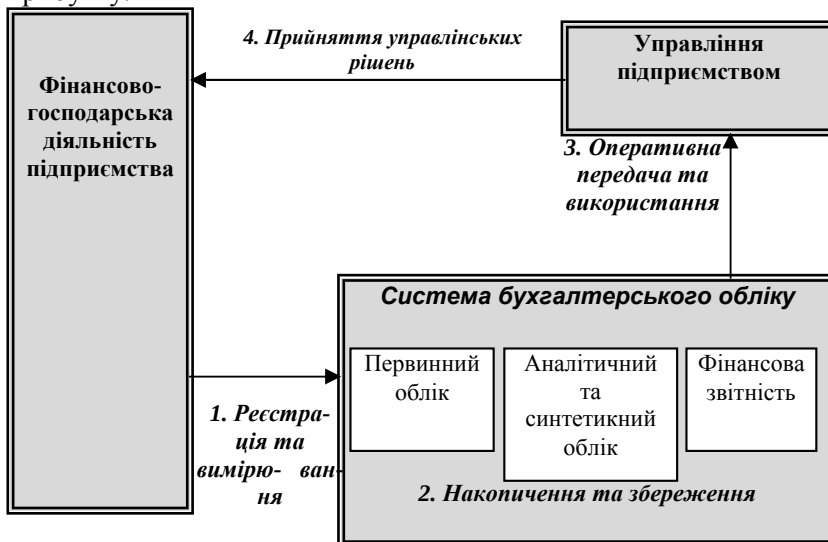


Рис. 1.4. Узагальнення поняття «система бухгалтерського обліку» з точки зору її подальшого удосконалення з урахуванням розвитку сучасних інтернет-технологій

Сучасні тенденції розвитку економічних відносин та інформаційних технологій, що їх забезпечують, зумовили виділення з-поміж інших, пріоритетні функції обліку. Такими є інформаційна, контрольна, прогностична та аналітична функції. Саме ці функції надають бухгалтерському обліку системності, яка забезпечує його розуміння як злагодженого механізму, спрямованого на задоволення основних інформаційних потреб користувачів.

Відтак, поняття «система бухгалтерського обліку» слід ідентифікувати у статусі цілісної інформаційної системи, яка забезпечує реєстрацію, оцінку, передачу та використання фінансової ін-

формації на якісно новому рівні – за допомогою системи віддаленого доступу та «хмарових» технологій, що окреслює головні напрями модернізації обліку в сільськогосподарських підприємствах. Ці напрями потребують подальших досліджень та удосконалення.

Наступними завданнями на шляху досягнення поставленої мети є дослідження тенденцій в розвитку форм бухгалтерського обліку, модифікацій у складі окремих елементів його методу, впливу новітніх комп'ютерних та інформаційних технологій на розвиток методики і техніки обробки облікових даних. Досягнення цих цілей можливе лише при глибокому якісному аналізі розвитку обліку як цілісної системи в тісному зв'язку із зміною змісту інших функцій управління, а також при оцінці тенденцій, які відбуваються з його конкретними об'єктами обліку. При цьому слід брати до уваги трансформацію економіки, всі зміни в суспільних відносинах, правовому середовищі, системі управління економікою в цілому і аграрним сектором зокрема, розвитку міжгосподарських зв'язків, перетворенні внутрішньогосподарчого менеджменту, вдосконаленні всього господарського механізму. Наступний пункт монографії присвячений дослідженню цих тенденцій, виявленню та розробці напрямів подальшого розвитку бухгалтерського обліку, спрямованих на досягнення його відповідності рівню економічного, технологічного та інформаційного розвитку суспільства.

1.2. Генезис форм бухгалтерського обліку

Одним із основних факторів, що визначає можливість і якість виконання завдань в галузі інформаційного забезпечення управління, що стоять перед бухгалтерським обліком, є форма обліку, яку використовують на підприємстві. На сучасному етапі процеси реформування бухгалтерського обліку в Україні, зміни його парадигми та стрімкого розвитку комп'ютерних технологій та засобів комунікації ставлять перед обліком нові вимоги, такі як підвищення якості інформації, її оперативності, доступності, достовірності для забезпечення прийняття оптимальних управлінських рішень.

Розвиток суспільних відносин цивільно-правового середовища, порядку державного управління економікою, розвиток

комп'ютерних технологій та засобів комунікацій, світової мережі Інтернет і інші чинники зумовлюють необхідність адекватної трансформації бухгалтерського обліку та форм його ведення. Проте в цілому процес реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах відстає від загального процесу реформ і перетворень в системі управління.

Однією з причин ситуації, що склалася, являється невідповідність, а можливо, навіть неспіврозмірність прискорених темпів розвитку сучасних інформаційних технологій із низьким рівнем інформатизації системи бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік перестав виконувати головну функцію в управлінні.

Мещеряков С.Г. зазначає, що система управління економічною інформацією виробничо-господарської діяльності підприємства базується на методологіях, тісно пов'язаних з функціональними процесами на підприємстві [229]. Каллас К.Е. стверджує, що відрив теоретичних концепцій обліку від практики являється одним з недоліків існуючих підходів до його комп'ютеризації, а для вирішення даної проблеми існує два підходи:

1. Перегляд методологічних аспектів обліку по схемі: «безпосередньо від потреб комп'ютеризації обліку до його методології»;
2. Комплексний перегляд теоретичних і методологічних засад бухгалтерського обліку [129, с. 14].

Невідповідність існуючої системи бухгалтерського обліку можливостям сучасних комп'ютерів потребує нових методологічних і теоретичних концепцій у вирішенні облікових проблем [245, с.37]. Тому другий підхід передбачає зміни в методології бухгалтерського обліку, а через них – реалізацію можливостей комплексної комп'ютеризації облікових функцій. В кінцевому результаті досягається найбільша ефективність, але для цього необхідно розробити гнучку теоретико-методологічну систему обліку [129, с. 14].

Повністю погоджуючись з вищезгаданими авторами, метою даного підпункту вбачається дослідження тенденцій та послідовності розвитку обліку, його форм та методів з метою виявлення теоретико-методологічного та практичного базису для подальшого вдосконалення бухгалтерського обліку з урахуванням існуючих сучасних інформаційних технологій.

Питання форм бухгалтерського обліку досліджене в економічній літературі досить широко. Цій науковій проблемі приділили увагу Малюга Н.М., Жиглей І.В., Канцедал Н.А., Дерій В.А., Халевицька Т.Г., Шпак В.А. та інші.

Форма обліку – категорія історична. З розвитком облікового процесу уточнювалося і поняття про форму бухгалтерського обліку. У радянських роботах одне з перших визначень форми зустрічається у А.М. Галагана. В одній зі своїх робіт він писав: «Формою рахівництва називають сукупність записів, що розглядаються з точки зору їх зовнішнього вигляду» [50, с. 141].

Пізніше форма бухгалтерського обліку визначається як сукупність реєстрів. Н.А. Кипарисов зазначав: «Під формою бухгалтерського обліку слід розуміти поєднання різних видів облікових реєстрів, послідовності і способів виробництва облікових записів» [140, с. 222].

В інших роботах того часу у визначення форми, крім облікових реєстрів, включається взаємозв'язок синтетичного й аналітичного обліку. Так, А.І. Лозинський стверджував, що «... кількість і побудова відкритих синтетичних і аналітичних реєстрів, взаємозв'язок між ними, а також порядок і послідовність записів у них, все це визначає форму бухгалтерського обліку» [203, с. 126].

Є.І. Глейх, поряд з реєстрами, у визначення форми обліку включає хронологічні і систематичні записи: «... під формою бухгалтерського обліку мається на увазі особливий порядок ведення реєстрів хронологічного запису (журналів) та облікових таблиць систематичного запису» [57, с. 152].

Досить широко трактує поняття форми обліку Астахов В.Л., визначаючи його як певну організацію формування інформаційної системи, що забезпечує поєднання хронологічного і систематичного записів в строго встановленій послідовності і взаємозв'язку синтетичного і аналітичного обліку для цілей поточного контролю за фактами господарського життя (економічних подій) і складання звітності [9, с.21].

Пізніше розгорнуте визначення форми бухгалтерського обліку, яке включає всі компоненти, що зустрічаються у вищезазначених роботах, дає Н.А. Леонтьєв. Він вважає, що основними ознаками, що визначають форму бухгалтерського обліку, є:

1. зовнішній вигляд і будова реєстрів;

2. взаємозв'язок хронологічних і систематичних реєстрів, синтетичного й аналітичного обліку;

3. послідовність і спосіб записів [197].

Ці ж ознаки називають як основу елементів форми бухгалтерського обліку і в посібниках з теорії бухгалтерського обліку [297].

Форма бухгалтерського обліку визначається, перш за все, обліковими реєстрами, які призначені для здійснення реєстрації і економічного групування відомостей, що містяться в первинних документах, в системі синтетичних і аналітичних рахунків бухгалтерського обліку і є носіями даних певної форми, побудовані відповідно до економічного групування інформації про активи, капітал і зобов'язання економічного суб'єкта [184, с.470].

При вирішенні питання про побудову форми бухгалтерського обліку, окрім зовнішніх її атрибутів (облікових реєстрів), необхідно брати до уваги і внутрішню сторону форми обліку, яка визначається власне змістом обліку. Організація облікової інформації, що забезпечує виконання завдань всієї системи управління та задовольняє потреби зовнішніх користувачів, виступає, на наш погляд, внутрішньою стороною форми бухгалтерського обліку. Взаємозв'язок синтетичного і аналітичного обліку, спосіб організації хронологічних і систематичних записів представляють окремі елементи форми, а облікові реєстри – зовнішній прояв внутрішньої сторони форми.

Відповідно до вищевикладеного, форма обліку повинна бути визначена як спосіб організації збору економічної інформації про факти господарської діяльності підприємства, яка реєструється і систематизується шляхом застосування елементів методу бухгалтерського обліку за допомогою сучасних технічних засобів відповідно до потреб користувачів облікових даних. Узагальнюючи думки вчених, слід відзначити, що форма бухгалтерського обліку – це логічне поєднання реєстрів регламентованого або довільного формату, які кожен окремо призначені для відображення інформації про визначені об'єкти обліку, а у своїй сукупності та у своєму взаємозв'язку формують інформаційну базу для складання фінансової та оперативної звітності.

Впровадження обчислювальної техніки змінило уявлення про форму бухгалтерського обліку. С.І. Волков форму обліку визначає

як «технологію переробки вихідної облікової інформації» [45, с. 39]. В.І. Подольський розширює кількість елементів, що характеризують форму, шляхом включення методологічних ознак [315]. Впровадження ЕОМ для обробки облікової інформації послужило причиною пошуку універсального визначення форми обліку. Спроба дати таке визначення зроблена В.Ф. Палієм, Я.В. Соколовим: «... Формою бухгалтерського обліку слід називати сукупність алгоритмів для обробки первинних даних і отримання результативної облікової інформації за допомогою технічних засобів» [297, с. 197]. Отже, як справедливо відмічає Ф.Ф. Бутинець, в умовах комп'ютеризації облікового процесу зміст форми обліку розширюється і поглиблюється, вона починає визначати не тільки методи, але й технологічні та інформаційні аспекти організації бухгалтерського обліку і обробки облікової інформації [27, С.30-31].

Форма обліку залежить від типу використовуваних регістрів, яким характерні певні риси, такі як хронологічність та систематичність записів. Але від цього не змінюється її призначення: реєстрація господарських фактів, групування однорідних даних, їх рознесення по синтетичних та аналітичних рахунках, підрахунок оборотів та залишків на рахунках, складання заключного балансу та інших форм звітності.

Стуков С.А. зазначає, що під обліковими регістрами зазвичай називають розграфлені таблиці, призначені для ведення облікових записів, тобто узагальнення певних господарських операцій. Так, назва форми обліку залежить від регістрів, які використовуються в цій формі. Наприклад, назва меморіальної форми обліку обумовлена використанням меморіальних ордерів, журнально-ордерна пов'язана з використанням журналів-ордерів [402].

Якість внесення записів в облікові регістри грає в обліку важливу роль і є одним з визначальних чинників в досягненні своєчасності і підвищенні достовірності облікових даних. У зв'язку з цим до облікових записів пред'являються вимоги документальності, своєчасності, стислості, точності і ясності.

У регістрах бухгалтерського обліку систематизація господарських операцій має відбуватися одночасно у двох розрізах: за хронологією записів та за рахунками бухгалтерського обліку, по яких проводяться однорідні операції. Окрім того, необхідним є контроль правильності рознесення відомостей з первинних доку-

ментів у облікові реєстри, який забезпечують особи, відповідальні за складання і підписання таких документів і реєстрів.

Як бачимо з наведених вище визначень, поняття про форму бухгалтерського обліку уточнювалося шляхом збільшення числа елементів, що характеризують цю категорію.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» форму бухгалтерського обліку визначено як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних [326].

Кожне підприємство, відповідно до згаданого вище Закону, дотримуючись загальних методичних принципів ведення бухгалтерського обліку, самостійно обирає ту чи іншу форму бухгалтерського обліку, керуючись, перш за все, рівнем технічної оснащеності облікового процесу, контрольно-аналітичними можливостями обліку при тій або іншій його формі й економічною вигідністю останньої.

Національним законодавством з бухгалтерського обліку не визначено переліку форм, що можуть бути застосовані. Законом [326] лише означено, що підприємство самостійно:

- визначає облікову політику підприємства;

- обирає форму бухгалтерського обліку;

- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

- затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

- може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

Наукові підходи до трактування і характеристики форм обліку узагальнені в додатку А.

У професійній діяльності кожного сучасного бухгалтера невід'ємним атрибутом робочого місця являється комп'ютер. Це

пов'язано з тим, що у діяльності суб'єктів підприємницької діяльності у міру зростання якісних і кількісних параметрів бізнесу доводиться обробляти великі потоки інформації. Цей процес потребує досконалих форм управління фінансовими і податковими відносинами для обробки потоку інформації.

Дослідженню питань впровадження і функціонування комп'ютерної форми обліку присвятили свої праці Кузьмінський А.М., Волков С.І., Завгородній В.П., Краєва Т.А., Литвин Ю.Я., Соколов Я.В., Ткаченко Н.М., Огійчук М.Ф., Бутинець Ф.Ф., Пушкар М.С., Кропивко М.Ф., Саблук П.Т., Синяк С.І. тощо.

При застосуванні комп'ютерної форми обліку змінилося традиційне значення поняття «регістр бухгалтерського обліку». При використанні паперових форм обліку процес узагальнення і групування даних відбувався під час їх відображення у регістрі. Тому регістр бухгалтерського обліку – це засіб для фіксації, систематизації, узагальнення, накопичення і відображення облікової інформації. При комп'ютерній формі обліку процес представлення узагальненої інформації є окремим процесом, не пов'язаним з її фіксацією. Він є результатом вибору та групування інформації за критеріями, заданими користувачем.

Комп'ютерна форма обліку дозволяє отримувати необхідні дані по всіх рахунках синтетичного і аналітичного обліку аж до складання оборотного і сальдового балансу, тобто завдяки комп'ютерній обробці інформації формуються всі регістри, передбачені діючою на підприємстві системою обліку.

Основою комп'ютерної форми обліку, як і будь-якої іншої, є дані первинних документів, які у міру здійснення господарських операцій вводяться в базу даних бухгалтерської програми. При цьому введення даних в комп'ютер може здійснюватися або з первинних документів, що складаються в підрозділах підприємства і передаються в бухгалтерію, або шляхом безпосереднього введення інформації в комп'ютер працівниками у підрозділах. Значна частина документів складається у самій бухгалтерії за допомогою комп'ютера і лише після цього набуває паперової форми (наприклад, виписані електронні податкові накладні).

Після обробки системою обліку первинної інформації на комп'ютері формується інформація, аналогічна тій, яка міститься в звичайних облікових регістрах синтетичного і аналітичного об-

ліку. При цьому нові способи обробки інформації не вносять корінних змін до методології бухгалтерського обліку. Змінюється лише технологія обробки інформації. Елементи методу бухгалтерського обліку, залишаючись тими ж по своїй суті, лише трансформуються при погодженні з умовами автоматизованої обробки облікової інформації.

Отже, у автоматизованому обліку вести таблиці не потрібно, а необхідно заповнити первинні документи, які відповідають за здійснення певної господарської операції. Числові та якісні характеристики останньої зберігаються у своєрідній таблиці – базі даних. При автоматизованому обліку бухгалтер реєструє факти здійснення господарських операцій, а програма сама заповнює реєстри або групує дані за будь-яким наявним у первинному документі реквізитом.

Базу даних можна порівняти з шаховою відомістю, але інформація відображається за допомогою монітора. І в залежності від того, як програма групує дані та виводить їх на екран, можна отримати реєстр будь-якої форми обліку.

Головною ознакою форм обліку є зовнішній вигляд реєстрів та їх побудова. Оскільки побачити комп'ютерний реєстр неможливо, доцільно розглядати його логічну структуру. Погоджуючись з думкою Івахненкова С.В. [123, С. 109], слід відмітити, що при безкомп'ютерному способі обробки бухгалтерських даних під реєстром бухгалтерського обліку розуміють засіб, призначений для фіксації, накопичення, систематизації, узагальнення і відображення облікової інформації. При цьому в умовах автоматизації обліку стадія відображення облікової інформації, тобто надання систематизованих облікових даних в зручному для користувача вигляді, як правило, виділяється в самостійний процес, не пов'язаний зі стадіями накопичення, узагальнення і систематизації. Систематизація, накопичення та узагальнення інформації в умовах комп'ютеризації здійснюється в автоматичному режимі.

Не досить обґрунтованим є висновок того ж автора, який стверджує, що первинна бухгалтерська інформація накопичується в базі даних, а узагальнюється та систематизується на рахунках, які представлені окремими комірками пам'яті комп'ютера та є ідеальними, з точки зору теорії бухгалтерського обліку, носіями ознак її групування. При автоматизованому обліку будь-який ма-

теріальний носій даних бухгалтерського обліку з теоретичної точки зору можна розглядати як реєстр, а отже, будь-які електронні носії, за допомогою яких накопичується облікова інформація, можна вважати реєстрами обліку [123, С. 109].

Стосовно традиційних паперових облікових реєстрів, слід погодитись з думкою професора Д.В. Чистова про те, що при комп'ютерному обліку їх призначення та зміст принципово змінюються – з засобів узагальнення і групування інформації вони перетворюються у «вихідні форми аналітичної спрямованості» [438, С. 87].

Узагальнюючи наведені вище твердження, доцільним є реєстром бухгалтерського обліку при комп'ютерній формі обліку визначити логічну структуру даних та їх взаємозв'язок між собою, який в матеріальному вигляді проявляється як електронна таблиця або база даних, а носії електронної інформації не використовувати у визначенні реєстру, тобто абстрагуватись від них.

Як приклад можна навести журнал обліку господарських операцій, в якому обов'язково повинні бути наявні такі реквізити, як номер операції, дата її проведення, кореспондуючі рахунки, зміст операції та сума. Сукупність цих реквізитів складає логічну структуру запису. Носій цієї структури може мати як паперовий, так і електронний вигляд (пам'ять у всіх її матеріальних проявах – оперативна, дискети, жорсткий диск, флеш тощо).

Повертаючись до тенденцій розвитку інформаційного забезпечення, відзначаємо, що, як зазначалось вище, в сільськогосподарських підприємствах, на жаль, існує невідповідність прискорених темпів розвитку сучасних інформаційних технологій та рівня інформатизації системи бухгалтерського обліку.

В сільськогосподарських підприємствах використання комп'ютерів в обліковому процесі починається спочатку з комп'ютеризації окремих ділянок обліку, що оперують найбільшими об'ємами інформації, таких як облік праці, облік матеріальних цінностей і тому подібне. У міру оснащення підприємств на комп'ютерну обробку інформації переводиться весь бухгалтерський облік на підприємстві. При такій системі комп'ютери використовуються не ізольовано, а за допомогою відповідних пристроїв і засобів зв'язку об'єднуються в єдину систему, що за-

безпечує взаємну ув'язку інформації і отримання підсумкових даних в цілому по підприємству.

Як свідчить проведений аналіз, причини розвитку та зміни форми бухгалтерського обліку викликані розвитком продуктивних сил і виробничих відносин і обумовлені закономірностями розвитку системи управління в цілому. Існуючі форми обліку закріплювались у вітчизняній обліковій практиці з певною закономірністю та деякою відповідністю розвитку економічних умов господарювання.

В таблиці 1.1 запропонована періодизація розвитку форм бухгалтерського обліку, яка включає 4 періоди. Не зупиняючись детально на попередніх періодах, які описані в таблиці, слід відзначити, що сучасний етап розвитку аграрного виробництва характеризується збільшенням масштабів і підвищенням рівня його складності, впровадженням ринкових методів господарювання, ускладненням зв'язків між окремими ланками народного господарства тощо. Характеристиками інформаційного забезпечення глобалізаційних процесів є стрімкий розвиток комп'ютерних технологій, перехід від реального до віртуального ведення бізнесу, поява «хмарових обчислень». Відтак актуальною науково-практичною проблемою є модернізація системи бухгалтерського обліку задля забезпечення її відповідності сучасним тенденціям глобалізації як невідворотного процесу в сучасному розвитку економіки.

З розвитком суспільного виробництва ускладнюються і розширюються завдання всіх функцій управління, в тому числі і обліку. Збільшуються обсяги облікової інформації. Для здійснення всіх функцій управління потрібні більш точні і деталізовані дані, зростає вимога до їх оперативності.

Сучасні тенденції економічного розвитку в цілому і аграрного сектору економіки зокрема призвели до того, що жодна з відомих форм обліку не задовольняє дедалі зростаючих вимог до якості та оперативності інформації.

Тенденціями, що зумовлюють перегляд існуючих та розробку нових форм обліку на сьогодні є:

- глобалізаційні явища в економіці;

- трансформація методів і форм управління економікою на корпоративному, галузевому, державному та світовому рівнях;

удосконалення форм організації діяльності підприємств;
поширення діяльності агрохолдингів;
запровадження практики управління на відстані.

Таблиця 1.1

Періодизація розвитку форм бухгалтерського обліку та наукове обґрунтування нової форми

Період розвитку бухгалтерського обліку	Характеристика	Тенденції в розвитку інформаційного забезпечення управління	Генезис форм обліку
Дореформений період <i>до 1999 р.</i>	Власник – держава	• головний користувач облікової інформації – держава • державна регламентація бухгалтерського обліку на с.-г. підприємстві	Меморіально-ордерна
Період реформ <i>(2000 – 2007 рр.)</i>	• становлення інституту приватної власності • поширення різних організаційно-правових форм господарювання • розвиток малого підприємництва	• запровадження ПСБО • зменшення державного впливу на організацію обліку та облікову політику сільськогосподарських підприємств	Меморіально-ордерна Журнальна Спрощена
<i>Період імплементації МСФЗ (з 2007–2013рр.)</i>	• розвиток організаційно-правових форм господарювання • поширення підприємств з розгалуженою територіальною структурою	• інформація, що дає можливість впливати на збільшення власного капіталу: доходи, витрати • взяття курсу на МСФЗ та обов’язкове їх застосування окремими категоріями підприємств • комп’ютеризовані зв’язки із службовцями, замовниками, поставачальниками • поступовий перехід на електронний форма подання фінансової звітності	Меморіально-ордерна Журнальна Спрощена Комп’ютерна

Продовження табл. 1.1

<i>Віртуальний</i> <i>(з 2013 р. по цей час)</i>	• глобалізаційні явища в економіці • трансформація методів і форм управління економікою на корпоративному, галузевому, державному та світовому рівнях • удосконалення форм організації діяльності підприємств • поширення діяльності агрохолдингів • запровадження практики управління на відстані	• облікові процеси в інтернеті • впровадження «хмарових» інформаційних технологій • впровадження в бізнесі новітніх ІТ-технологій • освоєння практики підготовки та подання фінансової звітності за МСФЗ в електронній формі • розроблення таксономії XBRL для подання фінансової звітності за МСФЗ в електронному варіанті	Меморіально-ордерна Журнальна Спрощена Комп'ютерна Клауд-комп'ютерна*
--	--	---	---

Такий розвиток економіки зумовлює динаміку в генезисі форм обліку. Глобалізація світової економіки зумовлює появу нових, глобальних інформаційних потреб. Віртуальному етапу притаманні такі характерні ознаки розвитку інформаційного забезпечення управління:

- облікові процеси в інтернеті;
- впровадження «хмарових» інформаційних технологій;
- впровадження в бізнесі новітніх ІТ-технологій;
- освоєння практики підготовки та подання фінансової звітності за МСФЗ в електронній формі;
- розроблення таксономії XBRL для подання фінансової звітності за МСФЗ в електронному варіанті.

Саме такі тенденції висувають нові завдання перед системою бухгалтерського обліку, і вирішити їх можна лише через процес його модернізації з застосуванням новітніх інформаційних систем. У зв'язку з цим, наявний теоретико-методологічний інструментарій вимагає суттєвого удосконалення на предмет відповідності існуючим тенденціям в розвитку інформаційних технологій в бухгалтерському обліку. У світлі процесів глобалізації та стрімкого розвитку інформаційних технологій значного удосконалення

потребує система інформаційного забезпечення управління аграрним сектором економіки України.

Одним з явищ стрімкого розвитку інформаційних технологій є поява та активне впровадження «хмарових» технологій, яка набула широкого розповсюдження за кордоном з 2000-х років [420, 435, 465, 484]. «Хмарові» обчислення забезпечують єдину платформу для проведення спільних робіт, сумісний доступ до програм та доступ до баз даних мережі Інтернет з різних кінців світу. В концепції «хмарових» обчислень глобальна мережа розглядається як невід’ємна частина власних локальних мереж.

Провівши аналіз існуючих форм бухгалтерського обліку, ми прийшли до висновку, що жодна з них у повній мірі не відповідає вимогам та принципам інформаційного забезпечення у системі «хмарових обчислень». Ми пропонуємо доповнити існуючий перелік форм бухгалтерського обліку клауд-комп’ютерною, поява якої обумовлена з появою «хмарових» обчислень, розвитком інформаційних технологій та глобальним поширенням Інтернету. Дана форма обліку базується на повному переході до віртуального ведення обліку через мережу Інтернет.

Головними характеристиками запропонованої форми, які відрізняють її від інших форм, є:

- використання новітніх програмно-технічних засобів, телекомунікаційних мереж та систем;
- збереження облікової інформації поза підприємством за допомогою клауд-технологій;
- можливість віддаленого доступу до облікових реєстрів з будь-якого місця планети з використанням бізнес-моделей SaaS, Daas;
- можливість одночасного використання інформації бухгалтерського обліку кількома (багатьма) користувачами з будь-якого місця планети;
- відсутність витрат, пов’язаних з встановленням, оновленням і підтримкою в робочому стані апаратного обладнання і програмного забезпечення;
- оптимізація потоків облікових даних, що сприятиме зростанню продуктивності праці бухгалтерів;
- прискорення процесу обробки облікових даних;

- гнучкість облікової системи, мінімізація координаційних дій в обліковому процесі;
- децентралізація управління обліковою системою;
- суттєве спрощення обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності та їх контролю (рис. 1.5).

Актуальним наразі є введення класифікації форм обліку на паперові та безпаперові, які чітко відділяють попередній та сучасний етапи розвитку обліку.

Застосування «хмарових» технологій в бухгалтерському обліку передбачає формування та використання облікової інформації за вимогою бухгалтера з будь-якого місця планети, з будь-якого комп'ютера чи навіть мобільного телефону. Ця форма виключає застосування додаткового апаратного та програмного забезпечення, пакету офісних програм, клієнтів електронної пошти, бізнес-програми.

Для підприємств зі складною територіальною структурою, коли центр управління географічно віддалений від сільськогосподарських підприємств, дана форма обліку стає дуже потрібною та актуальною. При цьому вирішується проблема управлінського обліку щодо оперативності та доступності даних сільськогосподарських підприємств за регіонами (центрами витрат) з центру управління холдингом.

Крім того, головною перевагою запровадження клауд-комп'ютерної форми обліку є можливість формування єдиної «хмарової» бази даних, необхідної для узагальнення даних бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств на рівні галузі. Це забезпечить оперативною фінансовою інформацією галузеве управління, а також зворотний зв'язок від органів галузевого управління в особі Міністерства аграрної політики та продовольства України до сільськогосподарських підприємств.

Таким чином, система бухгалтерського обліку, орієнтована на забезпечення цілей управління, в умовах новітніх інтернет-технологій має функціонувати у органічному поєднанні підсистем фінансового та управлінського обліку, правила формування інформації у яких повинні бути визначені у обліковій політиці, а організація функціонування цих підсистем має забезпечувати максимальну простоту й прозорість складання фінансової звітності та достатню аналітичність і оперативність управлінських звітів. В

цілому така система дозволить сформувати сукупність показників оцінки витрат, собівартості і формування фінансових результатів із метою прийняття оптимальних управлінських рішень. Досягнення належного рівня розвитку системи бухгалтерського обліку, який би відповідав рівню інформаційного та технічного розвитку, потребує відповідного дослідження та розвитку теоретичних та методичних засад організації обліку на базі новітніх високопрофесійних систем збереження, обробки та використання інформації в світових інформаційних мережах та базах даних.



1.3. Базовість бухгалтерського інжинірингу у розвитку інтернет-технологій в обліку

Застосування технічних засобів для обробки всіх видів економічної інформації, у тому числі й облікової, є яскравим підтвердженням наявності та дії принципів бухгалтерського інжинірингу. Поняття «бухгалтерський інжиніринг» введено в облікову практику російськими вченими І.М. Ткачем, Т.Г. Савченко, А.В. Бусаровою, Т.А. Сорокою та іншими.

В Україні вперше означив поняття бухгалтерського інжинірингу професор В.М. Жук у власній інституційній теорії бухгалтерського обліку [105].

Бухгалтерський інжиніринг, за визначенням В.М. Жука, – це процес застосування в моделюванні та організації бухгалтерського обліку запозичених з інших наук і практик специфічних методів та інструментів. Він організовується з метою посилення значущості бухгалтерського обліку та результатів його звітності в управлінні ресурсами та економікою підприємства, галузі та держави. Він перетворює і розвиває бухгалтерські служби у більш ефективні фінансово-облікові підрозділи (рис. 1.6).

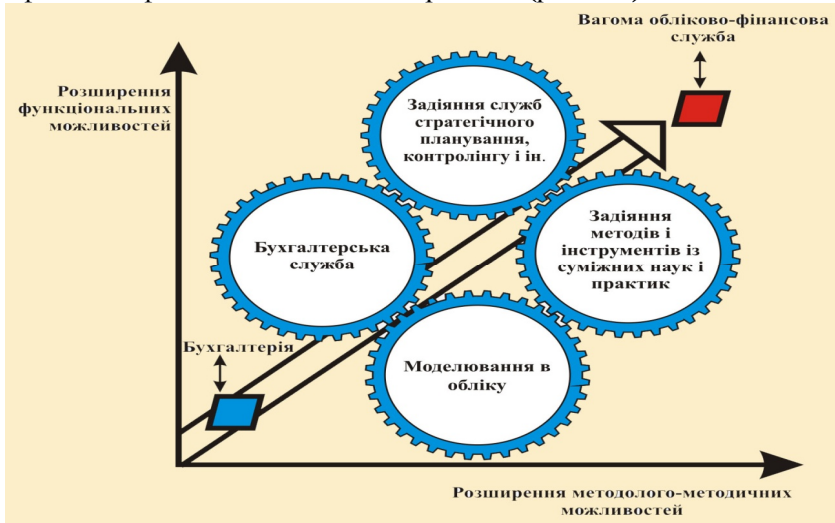


Рис. 1.6. Залучення інжинірингових підходів в розвиток бухгалтерського обліку

Джерело: [105, с.382].

Таким чином, як зазначає автор, однією з важливих осей розвитку інституту бухгалтерського обліку є збагачення його методолого-методичних можливостей за допомогою інжинірингу. Традиційна «восьмихвістка» методів бухгалтерського обліку приростає залученням програмних, математичних, соціально-психологічних і не тільки методів та інструментів. Іншими словами, бухгалтерський інжиніринг синтезує методи та інструменти суміжних наук і практик, роблячи роботу системи обліку, контролю та аналізу більш масштабною і ефективною [105, с. 376].

Бухгалтерський інжиніринг в частині поєднання методології обліку та специфічних технічних знань започаткований саме з часів появи та впровадження в облікову практику комп'ютерної форми обліку та її попередників.

Однією з перших машинних форм обліку була таблично-перфокарткова. Вона базувалася на застосуванні перфораційних машин. Принципи побудови таблично-перфокарткової форми неодноразово висвітлювалися в літературі [116, 187, 310, 315]. Позитивними рисами цієї форми в порівнянні з ручними формами на той час були: підвищення оперативності облікових даних, відсутність зведених і накопичувальних регістрів, що містять відомості проміжного характеру і рідко використовуються в системі управління, здійснення раціоналізації і стандартизації технології обробки інформації і т.д. Все це дозволило покращити якість облікової інформації, посилити контрольні функції обліку і його взаємодію з іншими функціями управління. На початковій стадії застосування електронних машин обробка інформації здійснювалася відповідно до принципів таблично-перфокарткової форми. Однак форма обліку мала бути приведена у відповідність до технічних засобів обробки інформації. Тому з'явилася необхідність організації технології облікового процесу, що дозволяє повною мірою реалізувати можливості сучасної обчислювальної техніки.

Один із перших варіантів обробки облікової інформації на ЕОМ запропонований В.Б. Єфетовим [95]. Описана автором організація облікового процесу передбачає застосування звичайних первинних документів. Кодування операцій, відображених у документах, здійснюється за допомогою спеціального штамп. Штамп ставиться на перевірений і підготовлений до введення в машину документ. Проштамповані документи передаються на

перфорацію і машинну обробку інформації. На підставі відображених за допомогою штампа реквізитів отримують кодограми записів на синтетичних рахунках. У них вказують коди дебетованого та кредитованого рахунків, номер документів і суму за операцією.

У ЕОМ операції, відображені в кодограмах, групуються за рахунками. При цьому вводиться поняття «машинного рахунку», що заміняє журнал-ордер. Формування рахунків здійснюється автоматично за допомогою спеціального алгоритму. Операції на рахунках відображаються у вартісному виразі відповідно до методу подвійного запису. На підставі сформованого в пам'яті ЕОМ масиву рахунків видаються на друк облікові регістри у вигляді таблиць. Позитивним моментом даного підходу є: простота і наочність, підвищення ступеня достовірності результативної інформації та ін. Є і ряд недоліків: велика трудомісткість підготовки документів до машинної обробки, недостатня оперативність отримання відомостей, необхідних для прийняття управлінських рішень і т.п.

Основу електронної форми рахівництва, яку запропонував Б.В. Алахов [4], являє наскрізна облікова формула (стандартний бухгалтерський запис з постійними реквізитами). Машинний варіант стандартного бухгалтерського запису носить назву «Облікова фраза». Вся вихідна інформація про сальдо та господарські операції представляється у вигляді такого стандартного запису, який переноситься на перфокарти і після введення в ЕОМ утворює облікову фразу. У ЕОМ зміст облікових фраз узагальнюється і систематизується і автоматично видаються регістри синтетичного та аналітичного обліку.

Обидва розглянуті варіанти мають багато спільного з організацією облікового процесу, що існував в умовах появи ЕОМ: заповнення в первинних документах реквізитів, що перфорується і не перфорується, перенесення даних на перфокарти, сортування облікових фраз, отримання результативної інформації тільки в заздалегідь регламентованому режимі і т.д. Все це знижувало оперативність отримання облікових даних, ускладнювало їх використання в системі управління.

Методично більш досконалою була пропозиція Н.В. Лапухіна [187], який для автоматизації складання кореспонденції рахунків розробив і застосував класифікатор господарських операцій.

Застосування класифікатора дозволило значно скоротити трудомісткість підготовки документів до машинної обробки. При цьому була мінімізована кількість помилок, що допускалися при кодуванні. Все це покращило якість облікової інформації, сприяло підвищенню оперативності застосування управлінських рішень.

Подальший теоретичний розвиток машинних форм обліку зроблено в роботі С.І. Волкова, Т.А. Крайової та В.П. Савіна [45, с.54] у 1977 році. В основі розробленої авторами форми лежать принципи подвійного запису, автоматизація введення даних і складання реєстрів, використання класифікатора господарських операцій та ін. Передбачено ведення інформаційного фонду – банку даних.

Пізніше широкое поширення в умовах обробки економічної інформації ЕОМ отримала таблично-автоматизована форма обліку. Теоретичне узагальнення основ цієї форми і практика організації обліку в її умовах висвітлені в ряді робіт [39, 309, 315].

Характерними рисами таблично-автоматизованої форми є:

1. Широке використання електронних обчислювальних машин та інших засобів збору, реєстрації та передачі даних для організації оброблення облікової інформації.

На цьому етапі розвитку ЕОМ з'явилася можливість автоматизувати основну частину технологічного процесу обробки інформації. На практиці ще зберігається ручна реєстрація вихідних даних. Подальший процес обробки інформації повністю автоматизований. При цьому автоматизовано не тільки обчислювальну обробку, а й ряд логічних операцій з ведення обліку (групування даних по кореспондуючих рахунках, отримання підсумків, передбачених діючою системою обліку). Високий ступінь автоматизації облікового процесу досягається за рахунок використання при обробці інформації спеціально організованих масивів (на магнітних носіях).

2. Первинна вихідна інформація переноситься на магнітні носії і після введення в ЕОМ становить інформаційні масиви. Ці

робочі масиви замінюють різні накопичувальні і групувальні регістри, що існують в умовах ручних форм обліку.

3. Вся планова, довідкова та нормативна інформація вилучається з первинних документів. Вона вводиться в машину і зберігається в її пам'яті як умовно-постійна інформація.

4. Більш досконала порівняно з раніше існуючими формами обліку – первинна обробка вихідних даних. При цьому розцінка, таксування, підсумовування та виконання логічних операцій виконується на ЕОМ. У первинних документах проставляються лише відповідні позиції довідників і класифікаторів.

5. Удосконалення системи класифікації та кодування. Для якісно нового рівня організації облікового процесу на ЕОМ велике значення має застосування кодів двох рівнів. Коди першого рівня в основному аналогічні застосовуваним при використанні ПОМ. Проте порядок їх застосування відрізняється від колишнього. При обробці інформації на ПОМ всі ці коди проставлялися у первинних документах і переносилися на перфокарти. В умовах обробки даних на ЕОМ найбільш раціональним варіантом можна вважати такий, при якому створюється можливість виключити з первинних документів коди облікових номенклатур. Всі ці коди систематизують в довідниках і класифікаторах. Сукупному набору звичайних кодів, що застосовується для опису конкретних ознак господарської операції, присвоюється код – код другого рівня (ключовий код). Ключові коди застосовуються для пошуку в пам'яті машин відповідних приватних кодів.

6. Як регістри результативної інформації застосовуються машинограми, відеограми. З'являється можливість отримання ряду проміжних даних та оперативних даних за допомогою діалогу «ЕОМ-бухгалтер». Звітність складається автоматично.

В той час існувало два основних підходи до реалізації на практиці принципів таблично-автоматизованої форми. Перший підхід заснований на традиційному проставленні у первинних документах кодів дебетового та кредитового рахунків. Передбачено здійснення автоматичного контролю кореспонденції лише на рівні синтетичних рахунків. Для цієї мети складається і засилається в пам'ять ЕОМ довідник кореспонденції. З його допомогою перевірялися можливі кореспонденції, а неправильні (некоректні) про-

водки роздруковувалися і виправлялися. Такий варіант отримав широке поширення в промисловості.

Другий варіант базувався на використанні класифікатора господарських операцій. Він застосовувався в сільському господарстві.

Питання про застосування класифікаторів мало принципове значення. Незважаючи на значні витрати праці, необхідні для розробки класифікаторів, їх застосування в цілому було ефективним. За даними К.К. Пучінскаса [346, 347], застосування дворівневої системи кодування дозволяло скоротити трудомісткість підготовки документів до машинної обробки (число проставлених у документах символів зменшувалося більш ніж в 3,5 рази, число звернень до класифікатора номенклатур з метою пошуку потрібних кодів – більш ніж в 2,5 рази). Зменшилися витрати праці при перенесенні інформації на магнітні носії.

Розглянувши етап зародження комп'ютерної форми обліку – розвиток машинно-орієнтованих форм обліку, можна сказати, що машинна обробка облікової інформації перебувала на етапі часткової автоматизації, однак вже її поява свідчить про зародження поняття та формування принципів бухгалтерського інжинірингу.

В процесі свого існування людство намагається досягти нового щабля в розвитку сучасної цивілізації – інформаційного суспільства, що характеризується збільшенням ролі інформації і знань в житті суспільства, зростанням долі інфокомунікацій, інформаційних продуктів і послуг у валовому внутрішньому продукті, створенням глобального інформаційного простору, який забезпечує ефективну інформаційну взаємодію людей, їх доступ до світових інформаційних ресурсів, задоволення їхніх соціальних і особистісних потреб в інформаційних продуктах і послугах, що настає внаслідок інформаційно-комп'ютерної революції й базується на інформаційних технологіях, «інтелектуальних» комп'ютерах, автоматизації та роботизації всіх сфер і галузей економіки та управління, єдиній найновішій інтегрованій системі зв'язку.

Такі тенденції сприяють розширенню меж бухгалтерського інжинірингу новими спеціальними галузями, що поєднуються в обліковому процесі. Застосування у бухгалтерському обліку методів та інструментів, запозичених з інших наук, дозволить у пер-

спективі отримувати із цієї системи будь-яку інформацію, яка стосується господарського життя підприємства.

Д. Лайон у праці «Інформаційне суспільство: проблеми та ілюзії» справедливо зазначає: «...інформаційне суспільство виражає ідею нової фази в історичному розвитку передових країн. Тобто не прихід постіндустріального суспільства, а створення нового соціального зразка, що є результатом «другої індустріальної революції», яка в основному ґрунтується на мікроелектронній технології. Зростаюча кількість людей втягується в безпрецедентне розмаїття інформаційно-орієнтованих типів робіт. Наукові й технічні працівники збирають і продукують інформацію, менеджери й фахівці опрацьовують її, викладачі й працівники комунікаційної сфери поширюють її. Цей процес інформатизації не залишає недоторканою жодну сферу соціальної активності: від повсякденного життя до міжнародних відносин та від сфер дозвілля до виробничих відносин» [186].

Не оминула своєю увагою вказане коло питань і держава. 9 січня 2007 року прийнятий Закон України «Про Основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007-2015 роки» [342].

Оскільки якість інформації в сучасному суспільстві є індикатором розвитку системи знань, кардинально нові вимоги висуваються і до бухгалтерського обліку як основної інформаційної системи, спрямованої на збір, накопичення, узагальнення та обробку інформації про господарську діяльність окремих підприємств та держави в цілому. М.С. Пушкар з цього приводу зауважує, що «особливо важливо вказати на те, що бухгалтерський облік є не що інше, як частина загальної інформаційної системи, яка перетворює первинні дані, зафіксовані в документах, в продукт для управління. Таким продуктом є оброблена інформація, яка має всі властивості товару. З цієї точки зору, бухгалтерський облік є засобом виробництва товару особливого роду – інформації, яка має вартість, собівартість, ціну та інші категорії товарного виробництва» [351].

Зрозуміло, що переломний етап розвитку суспільства припадає на сьогоднішній день, тому це повинно сприяти переходу до нової парадигми бухгалтерського обліку. Це пов'язано із змінами в економіці, а саме зі збільшенням значення знань, інформації та інтелек-

туального фактору у формуванні нової моделі господарського розвитку.

З цією думкою погоджуються провідні вчені бухгалтерського обліку – Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Малюга Н.М., Пушкар М.С.

На необхідність зміни парадигми наголошує О.М. Петрук, зазначаючи, що коли відбувається реформування національної системи бухгалтерського обліку, що торкається самих його основ, доцільно уточнити, а можливо, навіть сформувати нову парадигму бухгалтерського обліку [307, С. 72]. При цьому С.Ф. Голов головною метою такої парадигми виділяє формування інформаційної інфраструктури, адекватної вимогам ринкової економіки, у визнанні рівноправності користувачів та визнанні важливості супутніх послуг [65, С. 6-7].

Комп'ютерні технології істотно впливають на ведення обліку, з чим погоджується М.С. Пушкар: «Як ніколи потрібні зараз теоретико-концептуальні дослідження системи обліку в нових умовах функціонування підприємств. Кібернетика та сучасна комп'ютерна техніка можуть різко змінити парадигму бухгалтерського обліку не стільки в його методологічній базі, яка за п'ять віків розвитку показала свою життєздатність, скільки у теоретико-пізнавальних властивостях» [351]. Це підтверджує життєздатність теорії бухгалтерського інжинірингу та реалізації її принципів в сучасних умовах.

ІІІ. Судагаран виклав своє бачення майбутнього фінансової звітності з використанням комп'ютерних технологій таким чином: «Феноменальний розвиток Інтернету, програмного забезпечення та телекомунікаційних технологій буде мати суттєвий вплив на практику фінансової звітності у всьому світі. Коли одні вважають, що інвестори очікують на вчасну інформацію та існують технології програмного забезпечення, які вже роблять можливою підготовку щоденно консолідованих фінансових звітів, можна лише здогадуватися, як довго ще традиційна методика та частота звітності будуть мати сенс. Технології дають ефект мінімізації географічних відстаней, і інвестори будуть вимагати вчасної електронної фінансової звітності, не зважаючи на національність чи географічну відстань до суб'єкта, який вони інвестують. Традиційні друковані річні звіти скоро застаріють. Буде цікаво

спостерігати, як цей розвиток впливатиме на чисельні складові міжнародної фінансової звітності в найближчі роки» [505, С. 24].

Отже, процес розвитку інформатизації та комп'ютеризації не залишив без змін технологію, форму та методи бухгалтерського обліку. Це пов'язано із використанням комп'ютерних технологій в обліковому процесі, що дозволяють значно простіше обробляти великі масиви даних. За їх допомогою значно розширилися оперативні, аналітичні, контрольні, інформативні можливості системи бухгалтерського обліку, і при цьому ймовірність допущення механічної помилки зводиться майже до нуля. Звичайно, нова парадигма повинна враховувати досягнення комп'ютерної галузі та нові технології, але при цьому зберегти характерні бухгалтерському обліку риси і методи.

В правовому полі межі застосування інформаційних технологій окреслюються Законами України від 2.10.1992 р. № 2657-XII “Про інформацію”, від 22.05.2003 р. № 851-IV “Про електронні документи та електронний документообіг”, від 31.05.2005 р. № 2594-IV “Про захист інформації в автоматизованих системах”, від 9.01.2007 р. № 537-V “Про Основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007-2015 роки”, від 4.02.1998 р. № 74/98-ВР “Про Національну програму інформатизації” [...].

У законодавстві з питань бухгалтерського обліку недостатньо уваги приділяється питанням застосування новітніх інформаційних технологій в бухгалтерському обліку. Так, статтею 8 Закону України від 16. 07. 1999 р. № 996-XIV “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” визначено лише, що: “підприємство самостійно обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних”.

В класичній літературі з організації бухгалтерського обліку застосування комп'ютерної форми обліку описано як: 1) накопичення і багаторазове використання облікових даних, 2) необмежені можливості щодо побудови аналітичного обліку, 3. автоматичне отримання інформації про відхилення від встановлених норм, нормативів, завдань тощо, 4) одержання звітних показників у режимі діалогу “людина-комп'ютер”, 5) автоматичне форму-

вання всіх облікових регістрів і форм звітності на основі даних, відображених у системі рахунків, 6. використання конкретної комп'ютерної програми, 7) забезпечення збереженості, виявлення та недопущення несанкціонованого доступу до облікових даних, які зберігаються на магнітних носіях [25].

Таким чином розвиток комп'ютерної форми обліку і її трансформація в клауд-комп'ютерну – це перехід від діалогу “людина-комп'ютер” до контакту «людина-інтернет», а комп'ютер (планшет, телефон тощо) – це лише засіб, що забезпечує цей контакт.

Відтак важливою віхою бухгалтерського інжинірингу, характерною сучасному етапу, є розвиток мережевих технологій. Глобалізація і пов'язані з нею процеси є новою історичною реальністю, для якої характерна мережева організація економіки на всіх рівнях з високою інформатизацією. Глобальна економіка – це новий етап в розвитку світової економіки, для якої характерна наявність нової парадигми бухгалтерського обліку і звітності, що базується на інтерактивному використанні інформації, комп'ютеризації господарських та фінансових процесів.

Процес адаптації обліку до сучасних вимог привів до формування нової мережевої парадигми бухгалтерського обліку, тобто обліку в мережевому кібернетичному просторі, що включає корпоративні, галузеві, регіональні, міжрегіональні та корпоративні комп'ютерні мережі. Глобалізація економіки призвела до відповідної модифікації фінансового, управлінського і стратегічного бухгалтерського обліку як з погляду зміни вартості обробки інформації, підвищення технічних можливостей обліку, так і з позицій трансформації методології обліку, взаємозв'язку між різними його видами.

Л.А. Бернстайн акцентує увагу на те положення, що нові галузі, що змінюють практику і майстерність фінансистів, приводять в результаті до неминучого відставання теорії бухгалтерського обліку від практики. У загальному випадку теорія бухгалтерського обліку розвивається, щоб упоратися з існуючими проблемами, а не чекати появу нових проблем, які виникають в діяльності мережевих підприємств, в обігу електронної документації, при складанні похідних балансових звітів різного вигляду (нульових, актуарних, органічних, дисконтованих, імунізаційних, мережевих, фрактальних) [18, с. 52].

Бухгалтерській професії необхідно відповідати реаліям, що складаються на сучасному етапі розвитку суспільства та економіки. Їх сутність в тому, що економіка стрімко ускладнюється в різних вимірюваннях – інформаційному, технологічному, інструментальному, комунікативному [150, с. 65], а бухгалтерський облік повинен відповідати цим тенденціям, тобто носити багатоаналітичний, управлінсько-стратегічний і адаптивний характер, забезпечувати прозорість і інтерактивність інформації.

Кардинальний вплив на сучасну економіку спричинив процес формування нових фінансових технологій. Їх розвиток тісно пов'язаний з інформаційною революцією, що призвела до стрімкої віртуалізації грошей, прогресуючого зростання фінансових інструментів [250, с. 128] і створення мережевих облікових систем в комп'ютерних корпоративних, галузевих, регіональних і світових мережах.

Розвиваючи цю думку, П. Волькер відзначив, що необхідно серйозно реформувати діяльність бухгалтерів, створювати продуктивнішу модель бухгалтерського обліку XXI століття, яка повинна ґрунтуватись на таких гіпотезах:

- високоякісні і застосовні на практиці міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і звітності (МСФЗ);
- МСФЗ повинні виконувати добре підготовлені і дисципліновані бухгалтери-професіонали;
- ефективний інститут механізму нагляду за аудиторською і бухгалтерською діяльністю [56, с. 86].

Якщо традиційні облікові комп'ютерні технології забезпечують збір даних, індивідуальне ухвалення рішень, використання внутрішніх комунікацій, підтримку прийняття управлінських рішень, то комп'ютерні і інтерактивні технології, апаратне і програмне забезпечення, система обробки, зберігання, аналізу, контролю і аудиту облікової інформації в комп'ютерних мережах – це нова облікова парадигма управління економічними знаннями.

Для інтернет-технологій і мережевих технологій характерний скрупульозний аналіз даних, сумісне використання інформації і колективне прийняття рішень, широка інтерактивна комунікаційна база, інтегрований доступ до інформації, тобто управління інформаційними ресурсами на базі багатоярусного, багатоаналітичного і багатфункціонального використання знань і технологій.

У комп'ютерних мережах зародилася і функціонує парадигма глобального менеджменту, що змінює національну систему управління. Парадигмі глобального менеджменту властива горизонтальна, однорівнева і мережева організація, орієнтація на клієнта і партнера.

Процес ведення бухгалтерського обліку в мережі доповнює Кастельс М. Він припускає можливість розділити витрати і ризики, а також оперативно стежити за інформацією, що постійно оновлюється. В умовах швидких технологічних змін саме мережі, а не підприємства, стали реальними виробничими одиницями. Іншими словами, при взаємодії організаційних змін і нових інформаційних технологій виникла нова організаційна форма, як характеристика нової глобальної економіки, – мережеві підприємства і їх об'єднання в найрізноманітніших видах: від простого товариства до консорціуму [136, с. 173].

Мережі складають все більш важливу частину економіки, і їм властиві свої стійкі економічні характеристики, ряд з яких отримали статус закону цінності мережі Боба Меткальфе. Цінність мережі рівна $n \times n$ (n в квадраті), де n – кількість людей, об'єднаних мережею. Таким чином, цінність мережі з десяти чоловік складає 100, а якщо з двадцяти чоловік – 400. Збільшення в два рази кількості членів мережі в чотири рази збільшує її цінність [172, с. 310].

Отже, дослідження історії формування засад бухгалтерського інжинірингу з часів запровадження машинної обробки облікових даних до сучасного етапу, що спрямований на повну віртуалізацію бухгалтерського обліку, свідчать про постійне розширення тих спеціальних сфер знань, що застосовуються в обліковому процесі.

Використання хмарних технологій у сфері бухгалтерського обліку дозволяє зменшити витрати на придбання вартісного серверного обладнання, апаратних і програмних рішень; забезпечує оперативну зміну конфігурації корпоративної IT-інфраструктури залежно від поточних потреб; створює умови щодо доступу до системи з будь-якого місця за наявності мережі Інтернет; скорочення витрат на технічну підтримку та можливість отримання високого рівня обслуговування програмного забезпечення [207].

Запропонована нова форма бухгалтерського обліку – клауд-комп'ютерна – яскравий приклад такого розширення. Іншими словами, клауд-комп'ютерна форма бухгалтерському обліку – це всебічна реалізація принципів бухгалтерського інжинірингу в інституціональній теорії бухгалтерського обліку, започаткованій професором В.М. Жуком.

Як видно з рис. 1.6, бухгалтерський інжиніринг в клауд-комп'ютерній формі обліку представлений застосуванням в моделюванні і організації бухгалтерського обліку таких запозичених з інших наук і практик специфічних методів і інструментів, як:

XBRL;

клауд та грид-технології;

бізнес-моделювання SaaS, DaaS (рис. 1.6).

Розвиток інтернету

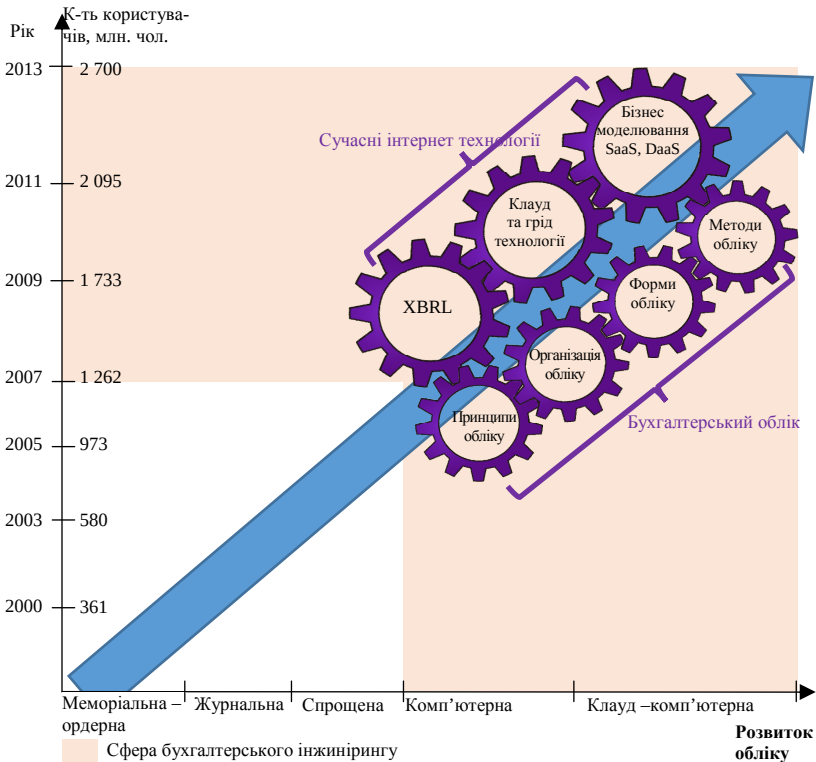


Рис. 1.7. Бухгалтерський інжиніринг у клауд-комп'ютерній формі обліку

XBRL (eXtensible Business Reporting Language) – це нова мова програмування, перспективна мова фінансових звітів. Основною властивістю цієї мови є можливість налагодження синхронної інформаційної взаємодії різних типів бухгалтерського програмного забезпечення, що дозволяє обмінюватися фінансовою інформацією між суб'єктами, які використовують різні системи автоматизації бухгалтерського обліку, за допомогою будь-яких електронних каналів зв'язку. Використання цієї мови забезпечує одноразовість введення фінансової інформації її укладачем з подальшою передачею цих даних адресату без необхідності повторного їх введення у форматі програми, яку використовує отримувач цієї інформації. Таким чином усуваються помилки, які виникають при повторному введенні інформації, та зникає потреба у ручному її введенні для різних форматів (документи, підготовлені текстовими редакторами, документи у форматі HTML для веб-сайту компанії, XML-документи або документи в іншому спеціалізованому форматі звітності). Це забезпечує зменшення витрат на підготовку фінансової інформації та дозволяє спростити доступ до неї користувачам. [468].

Сама по собі мова XBRL не створює нових стандартів фінансових звітів. Однак вона є готовою технологічною платформою для підтримки прозорої звітності. Вона містить у собі стандартні механізми для підтримки багатомірних даних, багатомовних даних, виражених у різних валютах. XBRL, як і більшість спеціалізованих мов опису даних, базується на XML. XBRL використовує спеціальні теги, схожі на XML, для опису фінансових даних, які допомагають різному програмному забезпеченню досягти порозуміння. Це дозволяє підприємствам публікувати, порівнювати, обмінюватися фінансовою інформацією й аналізувати. Теги гарантують, що системи чітко і ясно розуміють інформаційний контекст, незалежно від мети одержувача. Якщо теги відповідають зовнішнім стандартам, то контекст даних залишається універсальним і постійним. XBRL звичайно застосовується для фінансових даних, тому що на сьогоднішній день більшість пов'язаних з ним проєктів націлено на розмітку фінансових і нормативних звітів. Однак дані у форматі XBRL можна використовувати в кожному бізнес-процесі, де компанії спільно використовують інформацію.

Для успішного впровадження новітніх способів подання і представлення фінансової звітності необхідні певні передумови: розвинена інфраструктура засобів телекомунікаційного зв'язку (високий ступінь комп'ютеризації суб'єктів підприємницької діяльності; значна кількість користувачів Інтернет); існування споживачів фінансової інформації; зацікавленість цих споживачів в автоматичному аналізі фінансової звітності; нормативне затвердження єдиного формату подання фінансової інформації.

Уже відомі приклади практичного застосування мови XBRL. Так, наприклад, компанія EDGAR Online у грудні 2001 року оголосила про відкриття веб-сайту «XBRL Express», що покликаний стати відкритим інформаційним ресурсом, що публікує фінансові документи, у форматі XBRL. Сайт став майданчиком для компаній, що бажають відкрито опублікувати свою фінансову звітність. Уже зараз на ньому можна знайти фінансову звітність у форматі XBRL більш ніж 80 найбільших компаній з різних галузей бізнесу. Зокрема, на ньому розміщена звітність таких відомих компаній, як Microsoft, IBM, Dell, McDonalds, Delta і багатьох інших.

Подальший розвиток стандарту XBRL стосується зовнішньої фінансової звітності (US GAAP, IFRS, BASEL II тощо). Основні зусилля прикладаються для створення необхідних таксономій, які б були сумісні з міжнародними та місцевими стандартами фінансового звітування. Тим не менше, існує ряд інших суміжних проєктів. Зокрема, XBRL International випустила базові компоненти XBRL для журналу операцій (XBRL for General Ledger – XBRL GL), що використовує XML-теги при записі даних в журнал операцій комп'ютерної системи бухгалтерського обліку на підприємстві. Стратегічними цілями XBRL є рух назад по ланцюжку постачання інформації з метою впровадження вимог XBRL на більш ранніх стадіях процесу економічного звітування.

Система «хмарових» обчислень (англ. cloud computing) з 2000-х років набула широкого розповсюдження за кордоном. Західні фахівці давно оцінили переваги цих технологій та впровадили їх в інформаційні системи компаній. Виникнення англомовного терміна Cloud Computing почало активно обговорюватися в 2008 році в одній з тематичних Інтернет-конференцій [465]. В результаті дискусії висувалися різні версії, за однією з яких термін «cloud» був вперше використаний головою компанії Google Epi-

ком Шмідтом у виступі [511, 435] і набув поширення в засобах масової інформації. Інша популярна версія припускає, що термін Cloud Computing став широко вживатися в США з 2005 року, після запуску компанією Amazon.com проекту Elastic Compute Cloud, і широко поширився в бізнесі, серед постачальників інформаційних технологій і в науково-дослідному середовищі [484]. Термін «хмара» використовується як метафора, заснована на зображенні Інтернету на діаграмі комп'ютерної мережі, або як образ складної інфраструктури, за якою ховаються всі технічні деталі.

Переваги «хмарових» технологій в економіці оцінили західні спеціалісти. Так, Джим Сінур, віце-президент дослідної та консалтингової компанії «Gartner», що спеціалізується на ринку інформаційних технологій, зазначає, що ідея спільного використання інформаційних ресурсів великою кількістю різноманітних організацій і користувачів створює умови для ефективного управління бізнес-процесами та оптимізації роботи в цілому. Поява «хмарових» обчислень дає реальну можливість невеликим компаніям використовувати суперкомп'ютерні та аналітичні системи для оптимізації їх роботи, що до недавнього часу були доступні лише великим організаціям з потужними фінансовими ресурсами [420].

«Завдяки технологіям «хмарових» обчислень, – погоджується розробник інформаційних систем і автор книги «IT Portfolio Management: Unlocking the Business Value of Technology» Брайан Майзліш, – відкриваються нові можливості для скорочення витрат і підвищення ефективності роботи. «Хмарові» обчислення – це нова платформа для ділових операцій, що об'єднує в собі ключові аспекти Інтернет-програмування, управління взаємодією людей, бізнес-процесами та інтелектуальними ресурсами підприємства. В основі бізнес-моделі XXI століття лежить нова інформаційна парадигма спільної роботи і управління, яка створює умови для розвитку інновацій і значного підвищення продуктивності» [496].

Український ринок «хмарових» технологій почав розвиватися з 2006 року і поки ще перебуває в стадії зародження, хоча в світі «Cloud Computing» успішно завойовує популярність.

«Хмарові» обчислення – це платформа, за допомогою якої окремі люди і компанії використовують Інтернет для отримання

доступу до необмежених апаратних та програмних ресурсів та інформації для задоволення більшості обчислювальних потреб, залишивши технічне обслуговування провайдерам хмарових послуг (CSP). Це наступний крок в еволюції Інтернету як джерела послуг, відповідно до якого вся інформація знаходиться в окремих дата-центрах, і її використання відбувається за допомогою віддаленого доступу – через Інтернет.

«Хмарові» обчислення забезпечують зручну платформу для проведення спільних робіт, сумісний доступ до програм та доступ до баз даних мережі Інтернет. В концепції «хмарових» обчислень глобальна мережа розглядається як невід’ємна частина власних локальних мереж.

Як приклад, електронна пошта – найпоширеніша послуга мережі Інтернет. На сьогодні в Україні свою адресу електронної пошти мають приблизно 20 мільйонів чоловік. Відправлення листа по електронній пошті коштує значно дешевше, ніж відправлення звичайного листа. Крім того, повідомлення, надіслане електронною поштою, дійде до адресата за кілька годин, на відміну від звичайного листа [272].

З появою «хмарових обчислень» тенденції віртуалізації бізнесу нерозривно пов’язані з системою інформації в управлінні підприємством. У зв’язку з цим бухгалтерський облік, як головне джерело фінансової інформації, потребує суттєвої модернізації в цьому напрямку.

При використанні хмарових обчислень доступ до інформації можна отримати завдяки бізнес-моделям SaaS та DaaS.

SaaS (Software as a service) – програмне забезпечення як послуга – бізнес-модель продажу та використання програмного забезпечення, при якій постачальник розробляє веб-додаток і самостійно ним керує, надаючи замовнику доступ до програмного забезпечення через Інтернет. Основна перевага моделі SaaS для споживача послуги полягає у відсутності витрат, пов’язаних з установкою, оновленням і підтримкою працездатності обладнання і програмного забезпечення, що працює на ньому.

DaaS (Desktop as a Service) – модель розповсюдження та експлуатації програмного забезпечення, що здобула популярність на початку 2000-х років і є логічним продовженням SaaS. При наданні послуги DaaS клієнти отримують повністю готове до робо-

ти стандартизоване віртуальне робоче місце, яке кожен користувач має можливість додатково налаштувати під свої завдання. Таким чином, користувач отримує доступ не до окремої програми, а до необхідного для повноцінної роботи програмного комплексу.

Як висновок слід відзначити, що запропонована клауд-комп'ютерна форма є наступним кроком в розвитку теорії бухгалтерського обліку. Її практичне впровадження – процес тривалий та нелегкий. Однак він такий же неминучий, як і свого часу поява машинно-перфокаркової, а потім і комп'ютерної форми обліку.

Як показали результати досліджень, технічний, інформаційний розвиток суспільства в цілому і економіки зокрема висуває нові вимоги до системи бухгалтерського обліку, розвиток якого прямо залежить від зростаючих інформаційних потреб управління. Як бачимо, у світі облік пішов далі у своїй методології та методиці задля забезпечення відповідності і пристосування до зростаючого напливу неоінформаційних технологій. Тому у загальному механізмі удосконалення вітчизняного облікового інформаційного забезпечення управління для досягнення його відповідності сучасним інформаційним технологіям мають бути поставлені та вирішені завдання на теоретичному, методичному та організаційному рівнях. Вони полягають у:

- формуванні теоретичного підґрунтя на основі принципів бухгалтерського інжинірингу, на базі якого має здійснюватися реформування вітчизняного обліку;
- обґрунтуванні та удосконаленні методологічних та методичних підходів у бухгалтерському обліку з відповідним врахуванням та узгодженням інформаційних потреб держави, галузей і підприємств;
- врахуванні і належному розкритті в процесі внесення пропозицій галузевого рівня регулювання облікового забезпечення управління;
- організаційному забезпеченні впровадження запропонованих підходів та методів обліку в облікову практику сільськогосподарських підприємств.

РОЗДІЛ 2. ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ НА ВИМОГИ КОНЦЕПЦІЙ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

2.1. Еволюційний підхід дослідження розвитку обліку на перетині концепцій сталого розвитку

Розвиток бухгалтерського обліку і IT-технологій в теорії і методології обліку знаходиться під впливом глобальних змін, які на сьогоднішній день найбільш ємно описані і представлені індикаторами сталого розвитку. Інформаційне забезпечення наповнення цих індикаторів, а то і розширення їх кількості і якості є найпершим прийдешнім завданням бухгалтерської професії.

Як і IT-технології вимоги сталого розвитку розширюють предмет і об'єкти бухгалтерського обліку за межі підприємства, наповнюють зміст традиційних об'єктів бухгалтерського обліку підприємства зовнішніми чинниками зростаючого якісно соціально-економічного середовища.

Нині Україна проходить критично важливий для свого розвитку період докорінних трансформацій, результатом якого є перехід до нової соціокультурної якості суспільства. Найважливіша науково-практична проблема оптимізації трансформаційних процесів полягає у визначенні таких досить очевидних «надзавдань» управління, вирішення яких дасть змогу автоматично «згладжувати» (а по можливості й виключати) негативні наслідки неминучої узгодженості різнорівневих неоптимальних рішень, що приймаються і реалізуються при одночасній реалізації безлічі різних програм, концепцій, проектів тощо.

Найбільш загальним формулюванням подібного надзавдання є вимога активізації та стимулювання інтеграційно-адаптаційних процесів, тобто багатофакторних і багатосуб'єктних процесів, що поширюються на всю структуру суспільства і спрямованих, передусім, на досягнення його цілісності, сталості, здатності до саморегуляції, впровадження досягнень науково-технічного прогресу в умовах комплексної трансформації суспільства, пов'язаної з його переходом до нової соціокультурної якості з участю в загальносвітових глобальних процесів. Одним із найважливіших інтеграційно-адаптаційних процесів нині є перехід до обліку сталого розвитку, тобто реалізація стратегії

перехідного періоду до такого стану природи і суспільства, який характеризується як епоха коеволюції та ноосфери.

Однією із головних стратегій вирішення соціально-екологічних проблем світу є «Sustainability accounting». Повністю визнаного чи підтвердженого перекладу даного терміна у вітчизняній економічній літературі України та у виданнях країн пострадянського простору досі не було. Тому, пропонуємо переклад цієї категорії як «облік сталого розвитку» (accounting з англ. «бухгалтерський облік», sustainability з англ. «сталий розвиток») [241]), або скорочено «облік сталого розвитку».

Облік сталого розвитку досить часто розглядається у наукових працях вітчизняних і закордонних учених як окремі два види обліку: соціальний і екологічний. Тому наше дослідження ретроспективних і сучасних тенденцій вивчення обліку сталого розвитку необхідно об'єднати з двох напрямків: екологічного і соціального обліку.

Тривалий час облік не сприймався як інструмент управління природоохоронною та соціальною діяльністю. Незважаючи на швидке зростання витрат і зобов'язань підприємств, пов'язаних з природоохоронною та соціальною діяльністю, вони не відображалися у фінансових звітах.

Екологізація виробництва неможлива без впровадження екологічного менеджменту на рівні основної ланки економіки підприємства. При цьому однією з найголовніших проблем розроблення і реалізації ефективної екологічної політики є відсутність забезпечення керівництва підприємства комплексною, достовірною та своєчасною інформацією про природоохоронну діяльність [375, с. 89].

Крім того, відсутність повноцінної інформації щодо процесів природокористування господарюючих суб'єктів створює велике коло проблем для різних груп користувачів еколого-соціальної інформації, підвищує вірогідність появи соціальних, виробничих та фінансових ризиків. Світова тенденція конкурентної боротьби чітко вказує на пріоритет екологічно чистих видів продукції, робіт і послуг, створення екологічних чистих технологій, відновлення соціальної привабливості.

Для досягнення цих цілей структура управління суб'єктів господарювання має враховувати необхідність одержання релевантної

інформації про вплив підприємства на різні сторони життя суспільства, перелічені вище. Дедалі частіше у звітах компаній, засобах масової інформації та виступах політиків (як західних, так і вітчизняних) наводяться посилання на так званий соціальний облік. «Настільки часте згадування, — стверджують М.Р. Метьюс та М.Х.Б. Перера, — говорить про зростання його значущості в майбутньому, як області бухгалтерського обліку, яка постійно розширюється, охоплюючи нові невивчені проблеми, від розвитку альтернативних напрямів до форм звітності, що характеризує економічний і соціальний стану суспільства» [243, с. 623]

Усвідомлення проблеми веде до формування облікової функції екологічних показників. В основах наукових положень про бухгалтерський облік, закладених Лукою Пачолі, можна знайти підхід до пояснення причинно-наслідкових зв'язків будь-якого облікового завдання. Запропонований ним спосіб подвійного запису відображено у провідного французького бухгалтера П. Гарньє у вигляді: кредит – причина, дебет – наслідок [148, с. 240].

Поняття обліку сталого розвитку виникло у період стрімкого розвитку бухгалтерського обліку в ширшому сенсі у період минулих сорока років минулого століття, і у вузькому сенсі — протягом останніх десяти років. Розвиток простежувався у площині двох чітких ліній аналізу. Перша лінія – філософські дебати про облік і контроль, як передумови та напрямки, необхідні для досягнення сталого розвитку. Для просування стратегії сталого розвитку була заснована повністю нова система обліку і звітності. Друга лінія — перспектива управління, що асоціюється з різноманітними важелями та інструментами у напрямку сталого розвитку, передбачає розширення або модифікацію традиційної системи фінансових витрат та управлінського обліку. Попередні твердження можна узагальнити наступним чином: «удосконалення обліку сталого розвитку дозволяє повністю переоцінити користь та значення соціальних, екологічних і економічних переваг та ризиків, одночасно впливаючи на загальну систему обліку» [510, с. 375-376].

Розвиток обліку сталого розвитку можна поділити на кілька етапів: 1960 - 1970, 1971 - 1980, 1981 - 1990, 1991 - 1995 рр. і останній етап з 1995 року, так званий сучасний етап становлення обліку сталого розвитку, що триває до теперішнього часу. Ці

часові межі відокремлюють періоди емпіричних вивчень, нормативних тверджень, філософського обговорення, навчальних програм, літератури і появи регулівних структур [497].

Тільки з 60-х рр. XX ст. у багатьох країнах спробували визначити масштаби витрат, зумовлених погіршенням якості довкілля внаслідок його забруднення за допомогою обліку, що охоплюють економічну складову збитку. Наприкінці 60-х рр. А. Низ пропонує «витрати приватного сектора на боротьбу із забрудненням включати у витрати виробництва відповідних галузей, а державні витрати на ці ж цілі виключати з чистого національного продукту» [253, с. 54]. Це були перші спроби вплинути на формування облікової інформації щодо екологічних факторів впливу на виробництво і суспільство в цілому.

У кінці 1970-х р. було опубліковано великий обсяг емпіричної інформації та низку фундаментальних робіт, що посиляються на створення моделей, які заохочують розвиток соціального обліку, однак у попередніх працях належно не висвітлювалися проблеми суб'єктивного аналізу соціальної та екологічної складової. Об'єктом дослідження соціального виміру бухгалтерського обліку були звичайні працівники підприємства або продукція, яку вони виробляють. Екологічні питання порушувалися як недиференційовані питання соціального обліку та звітності [497, с. 484-485]. Екологічний вплив розглядали в контексті впливу на земельні ресурси, повітря, води, візуальної, естетичної та іншої форми забруднення, твердих форм забруднення [497, с. 486]. У цей період дослідники обґрунтували перші ідеї визначення розрахункових цін оптимального плану (shadow prices), відображаючи наслідки впливу зовнішніх факторів впливу на сталий розвиток. Внесок цього періоду став відомим як розвиток соціального аудиту, методологію якого майже ототожнювали із звичайними історичними фінансово-бухгалтерськими звітами [497, с. 487-488].

У цей час ні стандарти фінансової звітності, ні регулівні правила не були розвинені достатньо. Емпіричні дослідження мали описовий характер. Хоча деякі моделі й подібні нормативні твердження стали предметом багатьох досліджень, однак філософські дебати не набули широкого поширення [497, с. 500].

У 1970-х рр. компанія Abt Associates проводила серію соціального аудиту, результати якого висвітлено у її річних

звітах. Соціальні проблеми стосувалися «продуктивності, яка складалася зі знання, безпеки зайнятості, чесності можливостей працевлаштування, здоров'я, освіти і саморозвитку, фізичної безпеки, перевезення, відновлення сил, і оточення» [461, с.149.]. Це можна вважати першими кроками в оцінці соціальної складової бізнесу та висвітлення їх у різних звітах.

Від початку 70-х рр. минулого століття у країнах Європи і Північної Америки було запроваджено юридичну відповідальність за завдання шкоди довкіллю, що призводило до додаткових фінансових втрат підприємств. Зважаючи на це, підприємство почали оцінювати відповідність своєї діяльності нормам екологічного законодавства. За деякими ознаками такий підхід відповідав фінансовому аудиту й тому одержав назву екологічного аудиту [472, с. 12].

Міністерство навколишнього середовища Франції, починаючи від згаданого періоду (70-х рр.) надає звіт про державні витрати в таких сферах: асенізація — очищення; повітря; шум; відходи; прибирання вулиць; екологічна спадщина; дослідження й розвиток суспільства; управління станом довкілля [472, с. 10].

На думку фахівців Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР), наприкінці 70-х рр. XX ст. у країнах Європи — членах ЄС, збиток від забруднення довкілля становив 3-5% валового продукту [188, с. 21].

У 1973 р. вперше опубліковано керівні принципи стосовно методів розрахунку обсягу витрат, пов'язаних із природоохоронними заходами хімічних підприємств Німеччини, на основі рекомендацій відділу економіки підприємств Німецької асоціації хімічної промисловості (Verband der Chemischen Industrie e.v.) [134, с. 11].

У 1974 р. було розроблено Норвезьку систему рахунків з детальною структурою й необхідною інформаційною базою рахунків для економічно стратегічно важливих ресурсів, таких як нафта, газ, електроенергія, а також для обліку обсягів викидів в атмосферу. При цьому ця система була спрямована на відображення потоків речовини.

Перша спроба створити розширену систему екологічного обліку «Система впливу — відгук» належить Канаді (1976 р.). Згодом у Франції розробили Систему обліку природної спадщи-

ни, концептуальною особливістю якої є наявність трьох груп рахунків [46].

Крім того, ці рахунки реєструють види економічної діяльності, що чинять тиск на довкілля, і відображають відповідні технологічні процеси (екоіндустрія, екопродукція і повторне використання). Субрахунки, таким чином, пов'язані, з одного боку, з рахунками елементів і рахунками екосистем, а з іншого — з основною схемою (агентами є фізичні та юридичні особи, яких класифікують відповідно до використовуваної системи національного обліку). Пріоритети систем рахунків природної спадщини зумовлені національними відмінностями (на економіку Франції меншою мірою, ніж у Норвегії і Канаді впливає експлуатація природних ресурсів). Якщо у Франції пріоритет за натуральними показниками, що характеризують довкілля, то багато інших країн, не погоджуючись з таким підходом, розробляють різні методи вартісної оцінки природних ресурсів [391, с. 4].

Перша третина 1981-1990 рр. характеризується удосконаленням соціальної складової звітності, а далі — посиленням наукового інтересу до екологічного обліку з переважанням спеціалізації у науковій літературі, оскільки попередні експериментальні дослідження були більш аналітичними. Основна увага в соціальних проблемах вже сконцентрувалася на екологічних регулюваннях як засобу зменшення екологічної шкоди. Нормативні положення і моделі будувалися з урахуванням екологічної складової. У розглянутому періоді було закладено підґрунтя розвитку методології соціального і екологічного обліку [497, с. 490-491]. Незважаючи на збільшення значення концептуальних умов, стандартів звітності та нормативних актів, нівелюється вплив індивідуальної інтерпретації у фінансовій звітності, постає потреба визначеної й відповідної структури соціального та екологічного обліку. У цей період становлення обліку сталого розвитку уповільнюється впровадження нормативних положень, але проводиться більше фундаментальних досліджень, публікуються наукові праці, в яких розглядаються філософські питання [497, с. 490-491].

Історично першою системою регулювання екоменеджменту вважається «Відповідальна турбота» (Responsible Care Programme). Цю систему, що є прообразом міжнародного стан-

дарту, було прийнято в Канаді у 1984 р., потім вона поширилася в хімічних компаніях США, а після 1989 р. почала впроваджуватися в хімічній промисловості країн Євросоюзу [397, с. 289].

Цікаві пропозиції містять «Основи розвитку екологічної статистики (ОРЕС) ООН» і роботи Європейської економічної комісії в області статистики довкілля (ООН, 1984, 1988, 1991) [393, с. 13]. У 1984 р. Національне агентство з охорони навколишнього середовища США розробило концепцію аудиту для федеральних агентств. Близько 40 з них до 1987 р. розробили свої програми екоаудиту [393, с. 12]. Агентство з довкілля охорони США прийняло 9 липня 1986 р. основи політики в області екоаудиту [15, с. 19].

У 1986 р. у Франції було розроблено й опубліковано першу серію субрахунків довкілля. Ці рахунки описували:

- управління континентальними водами (1975-1983);
- знищення і переробку відходів (1978-1983);
- природні простори (національні парки (1974-1983), регіональні парки (1975-1980)), що охороняються;
- охорону морських просторів (1982);
- полювання (1983).

Для деяких видів діяльності (переробка відходів, полювання) було визначено суміжні послуги (пакети для сміття та ін.) [363, с. 10]

У Нідерландах (1989) проводяться паралелі між основними макроекономічними показниками і обсягами викидів (абсорбцією) забруднювальних речовин; величину завданого довкіл्लю збитку порівнюють з природоохоронними витратами [363, с. 9].

У 1989 р. Світовий банк видав керівництво про оцінку впливу на довкілля, яке стало логічною кульмінацією зростаючого інтересу протягом багатьох років до його збереження за стрімкого розвитку суспільства. Аналіз стану природного довкілля був визнаний важливим у межах трьох аспектів аналізу — фінансового, економічного і технічного [526, с. 60].

Наприкінці 80-х років почали публікуватися перші екологічні звіти, таких компаній, як БАСФ (BASF), Норск Гідро (Norsk Hydro) і Бритиш Ейрвейз (British Airways) [526, с. 65].

У 1989-1998 рр. компанією Ben&Jerry був підготовлений звіт для зацікавлених сторін: місцевих співтовариств, персоналу, споживачів, постачальників та інвесторів. До звіту було додано додаткове незалежне аудиторське роз'яснення [524, с. 23].

Стосовно розвитку соціального обліку, то йому приділяли менше уваги, ніж екологічному. Пожвавлення інтересу до соціальних проблем припало на початок 90-х років [487].

Період 1991-1995 рр. минулого століття також характеризується майже повною перевагою екологічного обліку порівняно із соціальним. Відповідно було запропоновано низку положень щодо регламентації екологічного аудиту, а особливо для розвитку системи екологічного менеджменту. Однак на той час ще була слабо розвинута регулівна структура взаємовідносин соціального і екологічного обліку та недостатньо розроблені концептуальні основи для бухгалтерського обліку в розрізі нефінансової оцінки соціальних і екологічних проблем. Розвиток методології і концептуальних основ обліку сталого розвитку відбувався повільніше у країнах Європи порівняно зі США, Канадою або Австралією. Прогрес побудови та становлення обліку сталого розвитку був нерівномірний, але пришвидшився порівняно із соціальним обліком. У цей час було опубліковано декілька навчальних посібників і журнальних статей, які висвітлювали питання соціального та екологічного обліку. Проте у цих працях була відсутня нормативна (філософська) складова в межах бухгалтерського обліку. Система екологічного обліку не переглядалася з часів її появи у 1970-х роках, тому сталий розвиток у поєднанні з управлінським обліком почали більшою мірою привертати увагу до себе вчених і топ-менеджерів [497, с. 496-499].

Конвергенція всесвітніх найбільших ринків у поєднанні з глобальними і регіональними колапсами, досягаючи апогею в азійській фінансовій кризі у 1997-1998 рр. і бухгалтерський крах корпорації Енрон у 2001 р., стали спонукальним мотивом зосередження уваги на міжнародному і національному бухгалтерському обліку [458, с. 7-8]. Для цього періоду характерна поява нових публікацій з питань бухгалтерського обліку та сталого розвитку. Завдяки поглибленій увазі до обліку сталого розвитку професію бухгалтера повністю було вичерпнуто, переглянуто з урахуванням викликів всесвітнього руху сталого розвитку. Висунуто багато нових тверджень і пропозицій про збільшення ваги сталого розвитку в національних і міжнаціональних системах [489, с. 1] У період значного поширення й актуальності сталого

розвитку навіть такі глобальні організації, як ООН та Організація економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР), спонсорували проведення досліджень щодо розвитку та поширення обліку сталого розвитку [489, с. 2; 23, с. 30] Тепер екологічний облік став основною складовою та уособлював зміст обліку сталого розвитку.

Практичні рекомендації засновника сучасної теорії обліку сталого розвитку Р. Грея, визнані світовою науковою спільнотою на саміті сталого розвитку 2002 року, кардинально змінили попередню модель базової методології обліку сталого розвитку [490, с. 7]. Пропозиції Р. Грея зводяться до того, що всі потоки інформації як фінансові, так і не фінансові можна представити у формі бухгалтерського обліку [481, с. 18]

Завдяки використанню різних методів і прийомів простежується прискорення розв'язання проблеми визначення та становлення системи обліку сталого розвитку. Було визначено, що попередні теорії економічного розвитку і діяльність людства не є правильними векторами сталого розвитку.

Становленню обліку сталого розвитку сприяло обґрунтоване визначення та формування нової звітності сталого розвитку. Масштабні інноваційні дослідження організацій з відсутніми ознаками «маркетингової міопії» довели, що аспект сталості в обліку та звітності є критично важливим [482]. Зважаючи на це, було створено Міжнародну Федерацію Бухгалтерів (IFAC), яка мала сприяти розвитку й підвищенню статусу професій бухгалтера та гармонізації стандартів обліку, що на сьогодні об'єднує 175 членів із понад 130 країн і представляє понад три мільйони бухгалтерів у всьому світі [487].

Від 90-х р. минулого століття багато комерційних банків економічно розвинених країн почали використовувати екологічний аудит з метою попередження ризику неплатежів по позиках своїх позичальників у зв'язку з їх діяльністю у сфері довкілля [441].

Світовий і Європейський банк реконструкції і розвитку почали широко використовувати екологічний аудит для оцінювання минулої і поточної діяльності фінансованих компаній [378, с. 36]. Світовий банк тісно співпрацював з ООН в напрямі перегляду національних рахунків. Був запропонований облік екологічного чинника шляхом інтеграції з існуючими системами національних

рахунків і доповнення відповідною статистикою по довкіллю і природними ресурсами — через введення нового набору рахунків [378, с.63].

Закон про захист довкілля від забруднення, прийнятий США в 1990 р. (Pollution Prosecution Act), надав великі повноваження Відділу по карному переслідуванню (Office of criminal enforcement). Основним у його діяльності є виявлення тих, хто підлягає притягненню до відповідальності в адміністративному або цивільному порядку. Передбачено, що порушення, виявлені добровільно або виправлені завдяки програмі екоаудиту, не можуть бути предметом розгляду в карному порядку. Департамент юстиції визначив, що всі добровільні зусилля щодо запобігання екопорушень, надання допомоги слідству розглядаються як пом'якшувальні обставини. Однією з них є наявність програм екологічного аудиту [526, с. 18].

Упродовж останніх трьох десятиліть (1960-1990) у більшості країн, передусім розвинених, значно збільшувалися витрати на природоохоронну діяльність і соціальну безпеку. Загальна величина їх нині становить десятки і сотні мільярдів доларів, і вони значною мірою відшкодовуються підприємствами-природокористувачами. Проте почали приділяти поглиблену увагу обліку цих витрат і управління лише на початку 90-х років XX ст.

У 2004 р. принц Уельський став ініціатором заснування проекту Accounting for Sustainability (A4S), що перекладається як «Облік для сталого розвитку». Головна місія проекту полягала в комплексному вирішенні проблеми звітності й обліку XX ст. Проект закликає лідерів у фінансово-бухгалтерських колах до активізації фундаментального орієнтування у напрямку сталих бізнес-моделей і сталої економіки. Проект A4S має два глобальних підрозділи: мережа облікових структур (Accounting Bodies Network) із провідними бухгалтерами світу у своєму складі та об'єднання топ-менеджерів, місією якого є пошук шляхів трансформації фінансової та облікової інформації для досягнення сталого розвитку [518].

На основі узагальнення досліджень з історії виникнення та усталення методологічних понять сталого розвитку і його обліку нами побудовано поетапну модель еволюції та становлення обліку сталого розвитку (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Поетапна модель еволюції та становлення обліку сталого розвитку

Результати ретроспективного аналізу виникнення та становлення екологічного й соціального обліку стали підґрунтям для формування загальної моделі еволюції обліку сталого розвитку, що охоплює такі періоди: зародження принципу сталості та сталого розвитку, зародження соціального і екоаудиту, започаткування методології соціального й екологічного обліку, остаточне визначення методології обліку сталого розвитку, удосконалення методології обліку сталого розвитку на принципах ментальності.

Проведене дослідження становлення соціального й екологічного обліку дає підстави стверджувати, що вони становлять основу обліку сталого розвитку, який покликаний за допомогою врахування соціальної й екологічної інформації давати змогу користувачам формувати правильну економічну стратегію, що буде задовольняти інтереси бізнесу, соціального й екологічного середовища.

Розгляд теоретичного становлення обліку сталого розвитку доцільно почати з поділу цієї категорії на два види обліку: соціального й екологічного. Розглянемо становлення соціального обліку в зарубіжній і вітчизняній літературі.

Соціальний облік — відносно новий напрям у бухгалтерському обліку, точне визначення якого в існуючих дослідженнях знайти складно. Значною мірою це пояснюється тим, що будь-яка спроба введення соціального обліку для визначення впливу до діяльності організації на соціальне оточення набуває політичного забарвлення. У найзагальніших рисах соціальний облік припускає надання відомостей про кадри, продукцію і послуги та орієнтований на запобігання або зниження рівня соціальної сталості. Іноді термін соціальний облік трактують ширше, вважаючи його визначення витрат суспільства у зв'язку з діяльністю організацій приватного сектора [243, с. 264].

У процесі аналізу літературних джерел, в яких розглядається сутність поняття соціального обліку було виявлено, що існує ряд критеріїв, що характеризують соціальний облік (Додаток Б.1).

Дослідження наукових доробок українських і зарубіжних авторів виявило, що деякі автори вважають соціальний облік самостійним видом обліку (Богданова Ж.А., [20, с. 296], Левицька С. О. [189, с. 257]), або ж системою, що є підрозділом бухгалтерського обліку підприємства (Герасименко О. [55, с. 41], Соколов Я.В.

[392, с. 230]], методом чи процесом обліку (Амеліна А.О. , Секіріна Н.В. [6], Дерій В.А. [82, с. 98]). Такі науковці, як С.О. Левицька, В.А. Дерій, А.О. Амеліна, Н.В. Секіріна, М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера ставлять соціальний облік в один ряд з екологічним. З таким ототожненням не можливо погодитися, тому постає потреба уточнити поняття соціального обліку, а також визначити його місце серед інструментів та засобів організації діяльності, які забезпечують сталий розвиток підприємству.

Соціальний облік включає в себе: 1) облік соціальної відповідальності (облік індивідуальних чинників, що мають соціальну значущість); 2) облік сукупного впливу (оцінка сукупних витрат підприємств); 3) соціально-економічний облік (оцінка проектів, які фінансуються суспільством з використанням фінансових і нефінансових показників, що не підлягають грошовій оцінці, але мають великий громадський резонанс); 4) облік соціальних показників (довгострокова нефінансова кількісна соціально-статистична оцінка); 5) громадський облік (спроби побудувати облік в глобальних масштабах), який пов'язує всі види соціального обліку.

Дослідник Е.А. Мізіковський ототожнює соціальний та екологічний облік: «соціальний (соціально направлений) облік – напрям в бухгалтерському обліку, який показує міру дії діяльності організації на довкілля [230, с. 42]. Із цим твердженням ми абсолютно не згодні. Вичерпним є підхід професора Ф.Ф. Бутинця: «Мета соціально орієнтованого бухгалтерського обліку – створити інформаційну систему, яка дозволяє будь-який факт господарського життя підприємства зіставити з соціальними потребами суспільства» [31, с. 179].

Визнання соціального обліку як окремого виду в системі бухгалтерського обліку — проблема нова і вичерпно не розглянута українською бухгалтерською наукою. З одного боку, існують чіткі передумови необхідності його появи, до яких можна віднести факт корпоративної соціальної звітності, з іншого — можливість використання для тих самих цілей інструментів бухгалтерського обліку.

Тепер соціальний облік може виступати не окремим видом обліку, а, швидше, розширенням меж обліку сталого розвитку у двох напрямках. Перший – пов'язаний з необхідністю збільшення

складу показників бухгалтерської звітності на користь користувачів. Другий – концентрує увагу на обліку соціальних витрат і зобов'язань, основна частина яких пов'язана із сталим розвитком підприємства. Соціальний облік є складовою обліку сталого розвитку.

Отже, на основі ґрунтовного аналізу наукових пропозицій і висновків вітчизняних та закордонних науковців можна стверджувати, що соціальний облік — це складова система обліку сталого розвитку, яка має акумулювати та передавати соціальну інформацію зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень щодо управління та поліпшення сталого розвитку підприємства.

Останніми роками не лише підвищується важливість екологічного обліку в загальній системі обліку і звітності підприємств, але й розширюється коло його користувачів. Так, згідно з п. 101 правила S-K Комісії з цінних паперів і бірж США, підприємства зобов'язані надавати інформацію про фактичні наслідки дотримання законів про охорону довкілля для інвестицій, прибутку і конкурентоспроможності. До рекомендацій цієї Комісії належить пропозиція про включення корпораціями інформації про пов'язані з природоохоронною діяльністю зобов'язання (у т.ч. щодо компенсації збитку від аварійного забруднення середовища) в розділі «Обговорення і аналіз фінансового положення і результатів діяльності керівництва». Аналогічних підходів дотримуються і Комісії з цінних паперів низки інших країн. Мета наведених рекомендацій полягає в тому, щоб користувачі фінансових звітів мали достатню інформацію для ухвалення виражених рішень [400, с. 65].

На сьогодні в Україні відсутні системні дослідження щодо визначення ролі екологічного обліку в забезпеченні сталого розвитку суб'єктів господарювання. В обліково-економічній теорії і практиці України екологічний облік ще не осмислений і не набув логічної завершеності у вигляді комплексно сформованої методології.

Для характеристики обліку процесів накопичення інформації про навколишнє екологічне середовище у науковій літературі використовуються поняття «екологічний облік», «екологічний облік на підприємстві», «бухгалтерський екологічний облік». Проте чинні нормативні документи не містять визначень цих понять в

Україні. Не має єдності поглядів щодо визначення цього поняття і серед вітчизняних та закордонних дослідників, що не сприяє належному виокремленню обліку екологічної діяльності в системі обліку сталого розвитку підприємств. Визначення в різних джерелах понять, які характеризують процес накопичення інформації про навколишнє середовище, в тому числі в господарюючих суб'єктів наведено в додатку Б.2.

Цей досвід дослідження екологічного обліку заслуговує на особливу увагу. Обсяг вивчення питань екології в бухгалтерському обліку перевищує у рази в порівнянні з дослідженнями соціального обліку.

Таким чином, розглядаючи вищевикладені підходи до визначення впливу екологічного обліку на стан природного довкілля та відображення їх в економіко-екологічних показниках, можна виділити принцип зміни поглядів до цієї проблеми, зумовлений національним станом економік України, Росії й інших країн Європи. Інтеграція екологічних показників у систему національного обліку в економічно розвинених країнах припускає обчислення ВВП, скоригованого на негативні зміни в довкіллі й виснаження природних ресурсів. Підсумкова оцінка ВВП в Україні не відображає наслідків виробництва, пов'язаних із впливом на довкілля. Це висуває в ряд важливих питань про перегляд деяких економічних концепцій і показників у напрямі їх екологізації й подальших досліджень, які б враховували витрати і прибутки, пов'язані з охороною довкілля, й отримання повнішої інформації про природні активи.

Учені по-різному практикують різні терміни, такі як екологічний облік, екологічні витрати і т.п. Досі немає єдиного розуміння змісту екологічних витрат і об'єктів їх обліку. У зв'язку з цим постає потреба формування української термінології в області екологічного обліку, автентичної відповідній англomовній термінології. Проведення дослідження забезпечить уточнення понятійного апарату і краще розуміння й застосування основних понять.

Розглянемо змістовний бік різних видів екологічного обліку, проаналізуємо відомі визначення (див. табл. 2.2) і наведемо формулювання, що відповідають вимогам часу.

Узагальнюючи існуючі визначення, маємо можливість стверджувати, що екологічний облік можна представити як впорядковану

систему збору, реєстрації й узагальнення інформації в натуральному і грошовому вираженні про природні ресурси, екологічні зобов'язання, господарські операції природоохоронної діяльності організації шляхом суцільного, безперервного і документального обліку природокористування господарюючого суб'єкта.

Іноземні дослідники С. Шальтеггер і Р. Бюрріт [508] у 2000 р. розробили загальну систему екологічного обліку, яка ґрунтувалася на попередніх дослідженнях [507]. Екологічний облік сприяє отриманню управлінської та фінансової інформації про природоохоронну діяльність підприємства і є обов'язковою умовою переходу до сталого розвитку, тобто здійснення господарської діяльності таким чином, щоб стан довкілля наприкінці звітного періоду залишався хоча б таким самим, як і на його початку.

Екологічний облік можна визначити як облікову систему, призначену для формування облікових показників, що характеризують екологічну діяльність фірми, а також відособлення субасигнувань на її функціонування.

На наш погляд, Р.П. Лізогуб [199] та Л.А. Сахно [375, с. 91] виокремили найбільш вдалі визначення екологічного обліку, які зводяться до наступного: екологічний облік у підприємстві — це система виявлення, виміру, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання, обробки й підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в області природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень.

Екологічний облік — це система, яка може використовуватися для виявлення, організації, регулювання і представлення даних та інформації про стан довкілля в натуральних і вартісних показниках. Заснована на тих самих принципах, що й усі системи обліку, система екологічного обліку дає об'єктивну картину стану та динаміки природної спадщини, взаємодії між економікою та довкіллям і витратами на попереджувальні заходи, охорону довкілля й відшкодування екологічного збитку.

Таким чином, екологічний облік є найважливішим інструментом реалізації концепції сталого розвитку, тобто такого розвитку, який не знищує ресурси, необхідні для життя нинішніх та майбутніх поколінь на Землі. Слід зазначити, що поняття

екологічного обліку ще не набуло логічної завершеності у вигляді комплексно сформованої системи знань. Поза сумнівом, він повинен стати складовою частиною бухгалтерського обліку.

Найбільш вдалим визначенням екологічного обліку відповідно до реалій сьогодення, на наше переконання, є таке: екологічний облік — це складова система обліку сталого розвитку, що відповідає за акумулювання та передачу екологічно належної інформації зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень щодо управління та поліпшення сталого розвитку підприємства й дає змогу ідентифікувати екологічні витрати та зобов'язання протягом нормального циклу виробництва для прийняття рішень, що матимуть на меті зменшення негативного впливу на навколишнє середовище, отримуючи при цьому позитивний економічний ефект.

При вивченні теоретичних основ становлення й визначення соціального та екологічного обліку постає можливість узагальнити і сформулювати загальну модель обліку сталого розвитку (рис. 2.2).

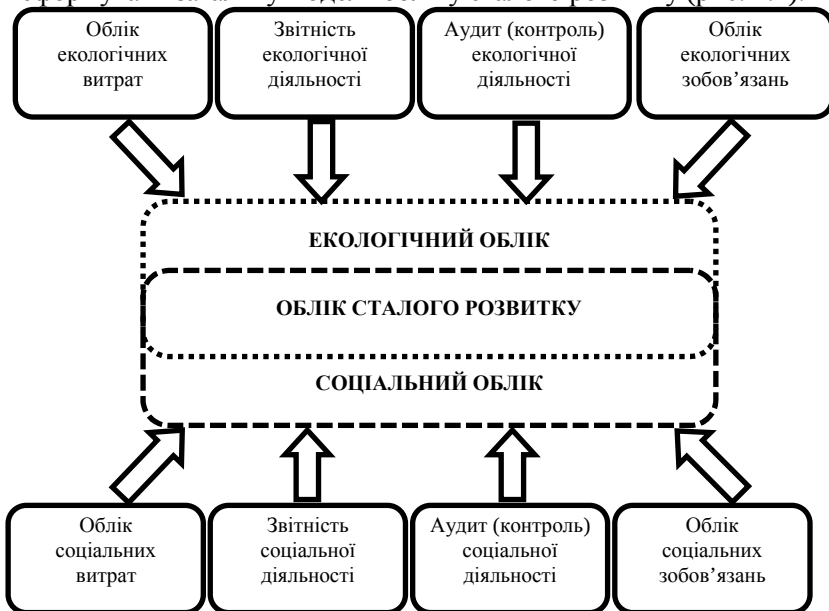


Рис. 2.2. Модель обліку сталого розвитку

Отже, основними складовими або методами соціального й екологічного обліку є облік витрат, звітність, аудит (контроль) та облік зобов'язань. Облік соціальних та екологічних витрат включає:

- поточні витрати та капітальні інвестиції на екологічні та соціальні заходи;
- витрати на утримання небезпечних об'єктів;
- витрати на наукові дослідження в соціально-екологічній сфері;
- витрати на фінансування взаємодії з державними екологічними і соціальними органами (у т.ч. і трансакційні витрати);
- витрати на підготовку спеціалістів у сфері соціально-екологічних відносин;
- екологічні та соціальні платежі та податки;
- витрати на контрольно-аудиторські послуги.

Результатами обліку соціальної і екологічної діяльності є формування звітності щодо:

- інвестицій у соціальну й екологічну діяльність;
- загальновиробничих соціально-екологічних витрат, що впливають на фінансовий результат;
- витрат на наукові дослідження й управління соціальною та екологічною діяльністю;
- витрат, пов'язаних із ліквідацією наслідків втрат;
- добровільної сплати або відшкодувань за рішенням суду;
- фінансових досліджень еколого-соціальних заходів майбутніх періодів.

Аудит та контроль інформації соціально-екологічної діяльності включає в себе:

- аудит бухгалтерської звітності екологічних і соціальних витрат з метою їх прогнозування;
- аудит ефективності екологічних і соціальних витрат та їх вплив на фінансовий результат;
- аудит екологічної та соціальної звітності;
- аудит екологічних і соціальних зобов'язань;
- аудит дотримання законодавства, стандартів, норм і нормативів якості охорони навколишнього природного середовища та соціальних стандартів;
- виконання супутніх послуг екологічного та соціального аудиту.

Облік зобов'язань щодо відновлення належного стану навколишнього природного середовища та дотримання соціальних стандартів охоплює:

- планові витрати на екологічне і соціальне забезпечення поточної діяльності;
- планові витрати по виконуваних проектах соціального та екологічного спрямування;
- вірогідні витрати на усунення наслідків екологічних катастроф й соціальної деградації;
- обов'язкові платежі до спеціальних соціальних і екологічних фондів;
- витрати на участь у програмах екологічного оздоровлення та соціального розвитку територій;
- судові витрати екологічного і соціального характеру;
- витрати на формування сприятливої екологічної і соціальної репутації.

Таким чином, варто відмітити, що поняття соціальний облік та екологічний облік не набули в Україні логічної завершеності у вигляді комплексно сформованих систем знань й відповідно недостатньо досліджено симбіоз даних видів обліку в такому поєднанні як облік сталого розвитку. Незважаючи на це, опрацювання наукових і нормативних джерел дає нам можливість сформувати визначення нового для України виду обліку — «облік сталого розвитку». Під ним слід розуміти систему обліково-аналітичного забезпечення виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання інформації про екологічно-соціальний стан і відповідні заходи, що надасть користувачам інформацію і дозволить встановити баланс між забезпеченням соціальних потреб, захистом інтересів майбутніх поколінь, включаючи їх потребу в безпечному і здоровому довкіллі та фінансово-економічним розвитком.

Подальшим кроком у дослідженні нами визначено формування концепції обліку сталого розвитку з розглядом його принципів, методів, функцій, мети та завдань.

2.2. Зміст обліку зі сталого розвитку

У сучасних умовах інформація про стан навколишнього природного та соціального середовища ще недостатньою мірою ви-

користовуються в економічній політиці, де частіше переважають інтереси одержання сьогочасної вигоди. Проте в подальшому необхідність врахування екологічного і соціального факторів у прийнятті економічних рішень посилюватиметься. Це зумовлює подальше зростання попиту на розроблення комплексної системи показників з оцінки й обліку стану та використання навколишнього середовища і трудових ресурсів, націленої на забезпечення співіснування людства з природою. У такій системі показників об'єктивно виділяються дві підсистеми, взаємозалежні та взаємопов'язані між собою. З одного боку, необхідно забезпечити комплексну оцінку стану природного середовища з прогностичними можливостями ресурсоспоживання й показниками витрат на відтворення природних і трудових ресурсів, а з іншого боку, встановлене ресурсоспоживання має бути розподілено між конкретними споживачами природних ресурсів. Водночас для природокористувачів необхідний пропорційний розподіл участі у відновленні природного середовища та соціальної рівноваги.

Розробка комплексної системи природокористування неможлива без створення інформаційної бази екологічного та соціального обліку на рівні зазначених вище підсистем, які в комплексі матимуть назву облік сталого розвитку.

При регулюванні бухгалтерського обліку та звітності екологічні й соціальні аспекти відображаються деякою мірою безсистемно, за відсутності роз'яснень облікової термінології, комплексної методики екологізації обліку, вимог до розкриття у звітності екологічної та соціальної інформації. Звідси випливає потреба розгляду екологічних і соціальних аспектів бухгалтерського обліку як складової частини обліково-аналітичної системи забезпечення підприємств і організацій АПК.

На сучасному етапі розвитку економіки і суспільства розроблення та застосування таких методів ведення господарства, які б враховували природні рівноваги в бік мінімальних шкідливих впливів або сприяли поліпшенню природного і соціального потенціалу, вимагає від господарюючих суб'єктів оцінки їхнього впливу на навколишнє середовище і проведення соціально орієнтованих заходів. Головним інструментом, покликаним вирішувати це завдання на рівні сільськогосподарського підприємства, є облік сталого розвитку.

Наукові дослідження і практичний досвід переконують, що витрати і зобов'язання, зумовлені природоохоронною та соціальною діяльністю, стають настільки значущими, що недостатня увага до них істотно збільшує ризик помилкової оцінки фінансового становища підприємств і організацій, що формується в бухгалтерському обліку та звітності. Це позначається на об'єктивності й ефективності прийняття управлінських рішень, які формують екологічну і соціальну спроможність підприємств належним чином господарювати, що може значно змінювати рівень ризику, інвестиційну привабливість, конкурентоспроможність та в цілому імідж підприємства.

В умовах інтеграції України у світовий ринок і з переходом на міжнародні стандарти обліку та звітності багато великих підприємств України розробляють екологічну та соціальну політику, комплексні програми її реалізації, планують заходи з охорони навколишнього природного середовища і забезпечення соціальної безпеки, аналізують фінансові аспекти і проводять екологічні ревізії. Однак й досі не вироблено стандартів і правил, які б охоплювали всі складові обліку природокористування та соціальної діяльності (обліку сталого розвитку) сільськогосподарських підприємств: облік екологічних і соціальних активів, пасивів, результатів та їх відображення в еколого-соціальній звітності. Облік сталого розвитку можливо розглядати як самостійний напрям бухгалтерського обліку господарюючого суб'єкта.

Упровадження обліку сталого розвитку дасть змогу аргументувати економічну ефективність заходів підприємства. Облік сталого розвитку забезпечить бухгалтерський облік відповідною інформацією, яку нині ще не систематизовано. З огляду на це необхідно розробити систему формування витрат на охорону довкілля й соціальне забезпечення, вартісні показники взаємозв'язку довкілля, соціальної сфери та економіки для оцінки екологічних і соціальних чинників. Реальні показники стану довкілля, отримані за допомогою моніторингу, їх порівняння з розробленими вченими нормативами якості довкілля можуть сформувати інформаційну базу для розроблення системи обліку сталого розвитку на підприємстві.

Не викликає сумнівів наявність беззаперечного зв'язку і постійної взаємодії трьох систем сталого розвитку: економіка, навколишнє природне середовище і соціум, які можна ототожнити з традиційними видами господарських обліків. Нами запропоновано концепцію побудови обліку сталого розвитку, де кожний компонент є компліментарним по відношенню до іншого (рис. 2.3).

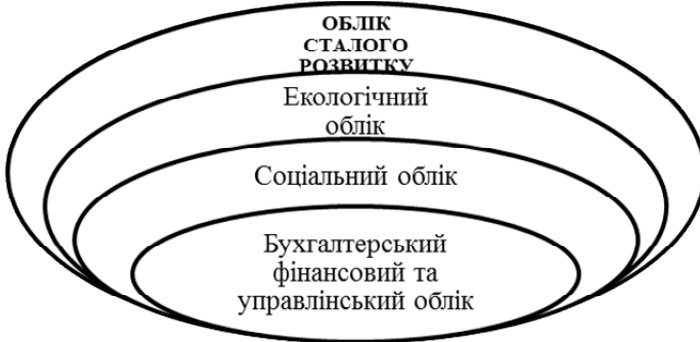


Рис. 2.3. Концепція побудови обліку сталого розвитку

Отже, облік сталого розвитку об'єднує результати екологічного, соціального та бухгалтерського обліку. Це ототожнення вдалося здійснити на основі відокремлення основних видів капіталу за Р.А.Перелетом [305]. Автор виділяє два види капіталу — природний та інноваційний. Інноваційний дослідники поділяють на інтелектуальний, інформаційний, підприємницький, міграційний, людський, споживчий та соціальний.

Всесвітня комісія з питань навколишнього середовища та розвитку регламентує, що «збалансований розвиток враховує сукупний актив, що є постійним або зростає з часом. Цей актив складають: промисловий капітал (машини, фабрики, дороги), людський капітал (здоров'я людей, знання та кваліфікація) та екологічний капітал (ліси, якість повітря, води та ґрунтів). Країна мусить споживати таку кількість активу, яка не зменшить сукупні запаси потенціалу» [163, с. 11].

Головними об'єктами-капіталами для обліку сталого розвитку є підприємницький, фінансовий, людський, соціальний та екологічний, подальше чітке визначення яких потребує ґрунтовного дослідження.

Р.А. Перелет вважає, що природний капітал базується на даних про фізичні запаси й оцінки одержаного прибутку або ренти з використанням світових цін і місцевих витрат [305, с. 26]. Це визначення не є всеохоплюваним, оскільки не враховує всі характеристики природного капіталу.

Природний капітал не створений людиною, але значною мірою відрізняється від природного стану внаслідок втручання людини. Його можна розкласти на капітал, створений людиною, та власне природний капітал [163, с. 230]. Наведене визначення не є вичерпним з погляду концепції сталого розвитку, оскільки не відображає його зміст повністю.

Такі науковці, як Х. Делі, Р. Костанца, П. Хоук [466] та інші ґрунтовно досліджували сутність природного капіталу й дійшли висновку, що він являє собою запаси, що складаються з життєпідтримувальних систем (систем життєзабезпечення), біорізноманіття, відновлюваних і невідновлювальних ресурсів, які використовуються людиною або становлять для неї інтерес.

Підприємницький капітал — це підприємницька ідея, спосіб і засіб виготовлення сировини або готової продукції, спосіб надання товару нових властивостей та якісних характеристик — все те, що прийнято називати «ноу – хау» [430, с. 39], тобто це активи, що прямо чи опосередковано враховуються при виробництві товарів або наданні послуг з метою отримання прибутку.

Під фінансовим капіталом слід розуміти грошові кошти та інші фінансові активи, що нагромаджуються й акумулюються суб'єктом господарської діяльності з метою отримання прибутку та/або забезпечення безперервного процесу виробництва (діяльності) [177].

Соціальний капітал — потенціал взаємної довіри та взаємодопомоги, що раціонально формується в міжособистісних відносинах, виступаючи такою специфічною категорією ресурсів, як неекономічний капітал [111, с. 34].

Людський капітал — це форма інвестування в людину, її загальну та фахову освіту, накопичення здоров'я від народження до працездатного віку, на міграцію й економічно важливу інформацію, на певну духовну стабільність та інтелектуальну мобільність [7, с. 316]. Автором людський капітал розглядається як сукупність різного роду ресурсів (освіти, здоров'я, культури),

які сприяють формуванню особистості людини й накопичуються до працездатного віку.

Екологічний капітал — це умовна складова вартості підприємства, яка складається з оцінки шкідливості дій або протидій охорони навколишнього середовища та впливає на рентабельності сукупного капіталу і співвідношення прибутковості й ризику в процесі розвитку підприємства [374, с. 314].

Таким чином, результати діяльності п'яти капіталів (підприємницький, фінансовий, людський, соціальний та екологічний) можна співвіднести та узагальнити відповідно на три види обліку, які уособлюють загальну систему господарського обліку сталого розвитку підприємства (рис. 2.4).

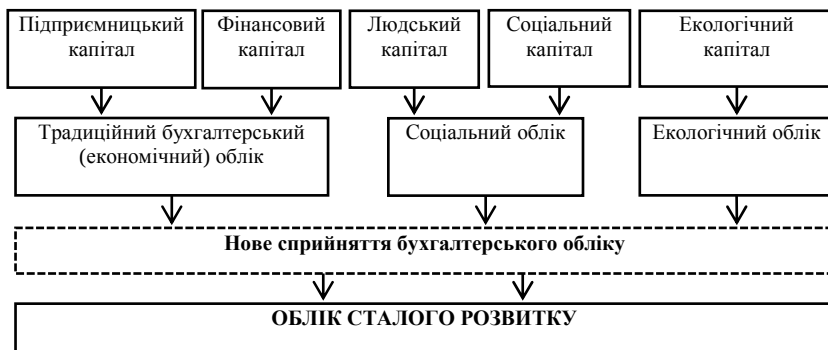


Рис. 2.4. Формування інформації для обліку сталого розвитку на основі капіталів підприємства

Інформацію, яка надходить від п'яти видів капіталу слід упорядковувати за видами обліку з використанням методів відповідно до їх функціональних можливостей з метою формування достовірної й неупередженої інформації для зовнішніх і внутрішніх користувачів. Запропонований розподіл інформації, мета якого полягає у мінімізації одержання неправильних або викривлених даних, потребує чіткої регламентації.

Концепція формування інформації для обліку сталого розвитку дає змогу встановити, що такий облік, на відміну від традиційної системи фінансового обліку, що формує фінансові потоки та запаси у вигляді звітності про фінансовий стан і

прибутковість, додатково надає можливість отримувати інформацію, яка може розглядатись у трьох різних вимірах:

1. Час формування інформації — інформація може бути наданою на певну дату про стан активів і пасивів, або, протягом певного періоду часу, наприклад про їх рух за певний період;

2. Місце формування інформації — яка саме інформація має відображатися у межах фінансової звітності (внутрішньої та/або зовнішньої);

3. Належність інформації — інформація впливає на формування економічних, соціальних або екологічних результатів, що деталізуються за п'ятьма видами капіталу.

Традиційна система бухгалтерського обліку не повною мірою враховує соціальні й екологічні аспекти формування загальної системи обліку сталого розвитку, але й чинники зовнішнього впливу інформації. Для усунення цих недоліків запропоновано концепцію переходу від традиційної системи бухгалтерського обліку до обліку сталого розвитку (рис. 2.5).

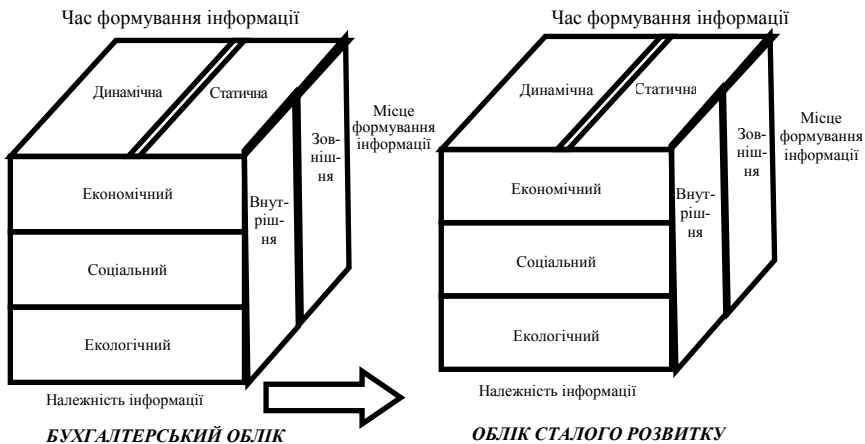


Рис. 2.5. Модель переходу від традиційної системи бухгалтерського обліку до обліку сталого розвитку

Вищезазначена концепція переходу вимагає переналаштування та адаптації, що передбачає реалізацію таких заходів:

– трансформація звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), яка вимагатиме додаткової інформації про витрати

і вигоди, пов'язані з економічною, соціальною та екологічною діяльністю;

- розширення типової класифікації за групами доходів і витрат (прибутків і збитків) для охоплення зовнішніх витрат і вигід для навколишнього середовища, суспільства та економіки, які не враховує традиційний облік.

- розширення балансу (звіту про фінансовий стан), з урахуванням всього спектру активів, у тому числі нематеріальних активів, таких як вартість бренду, людський капітал або репутація по відношенню до сталості, приховані зобов'язання, зокрема й ті, що пов'язані з ризиками сталого розвитку;

- перебудова звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) приведе до появи похідної системи обліку. Ця система повинна враховувати внутрішні фінансові потоки, пов'язані з виконанням економічних, соціальних і екологічних зобов'язань. Витрати і вигоди, які вже були враховані при визначенні фінансового результату, потребують змін у плані рахунків, наприклад, раніше прихованих посилай на формування екологічних витрат або прихованих заощаджень. Для реалізації цієї мети було запропоновано використання «внутрішнього обліку сталого розвитку», який сприятиме деталізації інформації, сформованої існуючою традиційною системою обліку, та повторному відображенню за елементами сталості поточних витрат, пов'язаних із відповідними соціальними та екологічними доходами (з погляду доходів або витрат управлінського обліку).

Очевидно, що й досі не розроблено єдиного розподілу та віднесення витрат за рахунками соціальної та екологічної приналежності, тому що вони змінюються залежно від характеру підприємства і його діяльності. Прикладами є витрати на спеціальні страхові збори на використання небезпечних хімічних речовин або витрати, пов'язані з розміщенням веб-сайту, чи доступність для освіти працівників і населення відповідно до Закону України «Про засади запобігання та протидії дискримінації в Україні» [334]. Результатом є прихована економія, що включає в себе зменшення витрат на утилізацію відходів за програмами утилізації, заощадження на рахунках за електроенергію внаслідок впровадження енергоефективних технологій або врахування маркетингових витрат або збільшення трансакційних витрат.

Внутрішній облік сталого розвитку дає змогу бачити зв'язок між прихованими витратами і вигодами та фінансовою ефективністю для прийняття управлінських рішень.

Внутрішній облік сталого розвитку є складовою загальної системи обліку сталого розвитку і джерелом інформації для внутрішніх користувачів: власників чи управлінського персоналу, тому може становити комерційну підприємницьку таємницю.

Введення нових рахунків для узагальнення зовнішніх витрат і вигід для навколишнього середовища, суспільства і економіки вимагає переорієнтації діючого плану рахунків. Доки внутрішній облік сталого розвитку реєструє інформацію, пов'язану з фінансовими потоками і вона вже врахована десь у фінансових звітах підприємства, існує вірогідність, що інформація, пов'язана з доходами і витратами зовнішнього впливу досі не врахована. Вирішити цю проблему можна використанням «зовнішнього обліку сталого розвитку».

Соціальні та екологічні витрати і вигоди можуть бути відображені у звітності або взагалі не зафіксовані. Наприклад, витрати на будівництво соціальної й екологічної інфраструктури призводять до зростання цін на нерухомість поблизу промислових та інших підприємств. Зовнішні вигоди можуть полягати у користуванні об'єктами інфраструктури — плавальними басейнами, бібліотеками, відвідування театрів, а також екологічні вигоди збереження зеленого простору землекористування (з позиції поглинання забруднення та біологічного різноманіття).

Вплив чинять як зовнішні, так і внутрішні компоненти. Наприклад, стрес впливає в організації на продуктивність праці, так і поза її межами — на якість життя працівника та його сім'ї. Вплив на організацію інтерналізується як втрачена продуктивність і може бути врахований в одному з внутрішніх рахунків сталого розвитку. Більш широкий вплив на людину і суспільство мають, наприклад, витрати, пов'язані з лікуванням у закладах охорони здоров'я, що не інтерналізуються, тому їх відображати в обліку зовнішніх соціальних витрат.

Основним завданням зовнішнього обліку сталого розвитку є узагальнення інформації, призначеної для зовнішніх користувачів, сформованої на базі показників і висновків внутрішнього обліку сталого розвитку.

У двох попередніх варіантах переналаштування та розширення традиційної системи обліку потоки витрат і вигод мають бути розподілені на внутрішні і зовнішні рахунки прибутків і збитків, що відображатимуть зміни в запасах підприємств. Традиційний облік враховує лише вартість капіталу, на відміну від відображення змін, що є не розвиненим аспектом бухгалтерського обліку.

Теоретично «балансовий звіт про сталий розвиток» може представляти зведення екологічних, соціальних та економічних активів і зобов'язань як всередині організації, так і за її межами. «Звіт про фінансовий стан сталого розвитку» повинен відображати вхідні та вихідні дані про динамічну зміну активів і пасивів у часі. Цих критеріїв ніколи не дотримують при традиційному складанні фінансової звітності, оскільки формування бухгалтерського балансу обмежується звуженим переліком активів і пасивів. Не враховується, що нематеріальні активи (бренд підприємства, професійні якості працівників або репутація) є внутрішніми запасами, які потребують грошової оцінки та включення до традиційних рахунків для ефективного прийняття рішень.

Постає низка питань, пов'язаних із вивченням впливу на екологічну і соціальну сферу як всередині підприємства, так і за його межами, та стосовно ролі підприємства у збільшенні запасів природного (екологічного) капіталу. Саме для пошуку відповіді на схожі запитання слід вести облік сталого розвитку.

Зовнішні соціальні та екологічні результати діяльності підприємств відображаються зазвичай у нефінансових показниках. Досі не набула поширення практика проведення аналізу відображення та формування таких результатів, щоб їх враховувати при формуванні звітів щодо зовнішнього впливу підприємств (особливо сільськогосподарських) на навколишнє середовище. На відміну від традиційного принципу відображення інформації, облік сталого розвитку і звітність стають дедалі поширеними у корпоративному світі.

Багато енергетичних, будівельних та інших промислових компаній і корпорацій світу вже використовують методологію екологічного обліку для майбутнього й ефективнішого управління своїм впливом на природне навколишнє середовище. Протягом останніх десяти років ці підприємства публікують свої

повні екологічні звіти поряд із традиційними річними фінансовими звітами. Проте сільськогосподарські підприємства світу, а особливо України, нівелюють свій вплив у екологічному і соціальному оточенні. Хоча для цих підприємств є критично важливим урахування свого зовнішнього і внутрішнього впливу на екологічну безпеку та соціальний розвиток місцевості, де вони працюють.

Нехтування методами екологічного і соціального обліку призводить до втрати можливості грошової оцінки об'єктів, які не брали до уваги раніше. Перевага методик оцінки, рекомендованих вже існуючими керівництвами, полягає у їх спрямованості на різні галузі виробництва залежно від специфіки й інших принципів діяльності. Найбільш відомими та апробованими методиками оцінки є «Операційний довідник щодо інтеграції екологічного та економічного видів обліку» ООН [486]. Водночас, немає ґрунтовної методології з оцінки екологічних і соціальних складових діяльності підприємств і відповідно постає багато запитань, на які традиційний бухгалтерський облік не завжди в змозі надати коректну відповідь. Скільки коштуватиме відновлення забруднених земель? Скільки б це коштувало, щоб уникнути викидів CO₂? Актуалізація цих запитань зростає у світлі прагнення України стати членом Європейського Союзу.

Процес розроблення методології екологічного і соціального видів обліку протягом останніх 30 років, відповідно за цей час вже виникла добре науково обґрунтована базова лінія, тобто вже є можливість розрахувати витрати на відновлення природного середовища. Однак аналогічний науково-методологічний підхід поки що на початковому етапі опрацювання. Проте у світі триває робота над показниками обліку соціальних витрат і вигод, і наукові та дослідні установи, як установи з серйозними соціальними, а також екологічними і економічними прагненнями, мають можливість зробити значний внесок у розвиток соціального обліку та поєднання його з екологічним у систему обліку сталого розвитку як у методичному, так і в практичному плані. Можна говорити про кілька способів і методик формування звітності з екологічного обліку, на противагу, меншою мірою опрацьовані рекомендації щодо складання фінансових звітів із соціального обліку [491].

Звісно, найбільш вдалим варіантом формування екологічної і соціальної звітності є симбіоз переваг підприємства та користувачів інформації або зацікавлених сторін, які мають суттєвий вплив на його діяльність. Це не тільки ефективний спосіб оцінки інтересів широкого кола організацій, але і можливості гарантування соціальної і екологічної безпеки в регіоні своєї діяльності, так і за його межами. Якщо формування звітів про сталий розвиток регулюються потребами теперішніх і потенційних користувачів, чому б не організувати і не представити їх? Постає й інше питання: чому тільки емітент звітності регламентує, яку інформацію і в якому виразі надавати? Тенденції сьогодення вимагають більш гнучкої системи регламентації формування й наповнення звітності, а з іншого боку нормативне регулювання убезпечить користувачів від ризику отримання неправдивої чи викривленої інформації.

Не викликає сумнівів, що від підприємства залежить, які категорії представленої інформації будуть для нього доцільними. Тому рекомендації з підготовки звітності передбачають, щоб охоплення було якомога ширшим. Для пошуку варіантів формування та надання необхідної інформації звітності може стати в нагоді матриця оцінки сталого розвитку підприємства, що ілюструє його можливості в забезпеченні та сприянні сталому розвитку (табл. 2.1).

Навіть якщо елементи пропонованої матриці з визначення масштабу дії на формальний процес обліку підприємства відбуваються протягом певного періоду часу, то аналіз сталого розвитку має сенс у глобальних умовах виявлення ризику для галузі.

Користувачами інформації щодо результатів обліку сталого розвитку можна назвати шість важливих груп зацікавлених сторін: покупці і замовники, постачальники і підрядники, співробітники, суспільство, державні органи та організації, власники та потенційні інвестори. Перелік не є вичерпним, тому може змінюватися залежно від місії і пріоритетів зацікавлених сторін (табл. 2.2).

Таблиця 2.1

Матриця оцінки перспектив переходу підприємства до сталого розвитку

Капітал	Три види стану, якими підприємство проявляє себе		
	Як бізнес	Як місце розвитку, дослідження, навчання	Як член громади чи суспільства
Підприємницький	Раціональне використання власності	Переваги в розвитку, дослідженні, вивченні	Сприяння удосконаленню відносин у громаді, інформаційно-роз'яснювальна діяльність
Фінансовий	Заощадження коштів. Використання прогресивної системи калькуляції собівартості	Змагання на міжнародному / регіональному рівні	Модернізація управління ризиками
Людський	Залучення і збереження кваліфікованих співробітників	Отримання досвіду студентами та випускниками; розширення можливостей їх працевлаштування	Освіта та навчання працівників навіть після працевлаштування
Соціальний	Забезпечення вмілого управління діяльністю	Передбачення можливості кар'єрного зростання та самовдосконалення працівників	Активна участь у зовнішніх програмах соціального розвитку
Екологічний	Ефективне використання ресурсів	Впровадження нових засобів заощадження природних ресурсів	Збереження та поліпшення стану навколишнього середовища

Таблиця 2.2

Зацікавлені сторони — користувачі інформації сталого розвитку

Зацікавлені сторони	Приклади сторін/користувачів
Клієнти і покупці	Науково-дослідні інституції та клієнти, наукові ради, професійні організації
Постачальники	Постачальники матеріалів, товарів або послуг
Співробітники	Працівники апарату управління і нижчих ланок
Суспільство	Транспортні оператори, місцеві підприємства, житлові асоціації, місцеві провайдери соціальних послуг
Державні організації, служби, фонди	Урядові відомства, регулюючі органи (наприклад, агентство по забезпеченню та контролю якості), регіональні державні установи, регіональні агентства з питань розвитку
Власники та потенційні інвестори	Акціонери, донори, благодійні організації, глобальні організації в галузі освіти та сталого розвитку

Виявлення втрат і вигід, пов'язаних із зацікавленими сторонами, та їх категоризація як внутрішніх або зовнішніх і за характером впливу як екологічних, соціальних або економічних, є основою системи обліку сталого розвитку.

Нами розглянуто два підходи до проблеми визначення концептуальних умов обліку сталого розвитку, що включають в себе формування й розмежування зовнішнього і внутрішнього обліку сталого розвитку, які є об'єктами інтересів різних користувачів інформації. Вирішення питань різних зацікавлених сторін потребує індивідуальних підходів до обліку. Деякі системи обліку можуть надавати загальну інформацію всім зацікавленим сторонам, а деякі — визначеному колу, залежно від суті інформації та прав користувача (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Структура бухгалтерського обліку за користувачами і наданою/необхідною їм інформацією

Користувачі	Показники та інформація традиційної системи бухгалтерського обліку				Показники та інформація обліку сталого розвитку			
	Фінансовий облік		Управлінський облік		Внутрішній облік сталого розвитку		Зовнішній облік сталого розвитку	
	Монетарний	Натуральний	Монетарний	Натуральний	Монетарний	Натуральний	Монетарний	Натуральний
Клієнти і покупці	■				□	□	■	■
Постачальники	■				□	□	■	■
Співробітники	□			□		□	■	■
Суспільство	■					□	■	■
Державні організації, служби, фонди	■				□	□	■	■
Власники	■	■	■	■	■	■	■	■
Потенційні інвестори	■	■		■		■	■	■
Інші користувачі	...	...	...	...	...	...	...	...
■ — повна зацікавленість та повний доступ до інформації □ — часткова зацікавленість та частковий доступ до інформації								

Аналіз табл. 2.3 свідчить, що кожний вид обліку можна представити як у монетарному, так і в натуральному відображенні.

Стосовно фінансового обліку, то звичним його уособлення є вартісне відображення показників, але це не виключає можливості подання інформації в натуральних показниках. Підтвердженням цього є звичайна обов'язкова та регламентована звітність у вигляді приміток до річної фінансової звітності або форма № 50-сг «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств».

У свою чергу, здебільшого управлінський облік подає інформацію в натуральних показниках. Після попередніх аксіоматичних тверджень можна узагальнити, що кожен із традиційних видів обліку можна представити у вигляді показників як у натуральному, так і у вартісному відображенні. Аналогічно можливо порівняти показники внутрішнього і зовнішнього обліку сталого розвитку. Проте існує кілька відмінностей, які характеризують інформацію та її належність за традиційною та еколого-соціальною системами обліку:

- з матеріального погляду облік сталого розвитку значною мірою відрізняється від традиційного обліку. Об'єктом обліку сталого розвитку є екологічні та соціальні наслідки, тоді як традиційного — грошові;

- інформацію про екологічну, соціальну й економічну діяльність часто отримують з різних джерел;

- екологічна інформація потрібна для різних цілей ширшого кола зацікавлених сторін порівняно із економічною;

- інформація про навколишнє середовище відображається в різних кількісних та якісних показниках (наприклад, у натуральному вираженні) порівняно з фінансовою інформацією (наприклад, додана вартість у грошовому вираженні).

Особливості внутрішнього і зовнішнього обліку сталого розвитку можна охарактеризувати наступним чином:

1. Внутрішній облік сталого розвитку призначений для збору інформації про діяльність екологічних і соціальних систем, виражених в основному у натуральних показниках, для внутрішнього використання власниками й адміністрацією підприємства. Така інформація доповнює та розширює звичайну систему управлінського обліку. Методи виміру впливу виробничої діяльності підприємства на навколишнє середовище є основою для прийняття раціональних управлінських рішень. Протягом

останнього десятиліття були розроблені різні способи підрахунку викидів забруднювальних речовин і шкоди екологічному капіталу. Отже, внутрішній облік сталого розвитку є необхідною умовою для будь-якої системи екологічного та соціального менеджменту.

2. Аналогом звичайної системи фінансового обліку, а точніше – її розширенням, є зовнішній облік сталого розвитку, інформація якого призначена для зовнішніх користувачів, зацікавлених у подоланні екологічних та соціальних негараздів, а саме для широкої громадськості, засобів масової інформації, акціонерів, екологічних (або соціальних) фондів, неурядових організацій тощо. За останні десять років провідні підприємства опублікували окремі зовнішні екологічні звіти, тим самим забезпечивши громадський контроль їхнього впливу на навколишнє та соціальне середовище. Багато з цих звітів публікуються щорічно і містять дані про викиди забруднювальних речовин тощо.

Традиційний та облік сталого розвитку визнаються двома різними категоріями обліку, однак це не є перешкодою для їх інтеграції, оскільки інформацію від обох категорій обліку можна об'єднати за допомогою окремого аналізу показників коефективності для використання внутрішніми і зовнішніми користувачами.

Традиційні системи бухгалтерського обліку та диференційовані системи екологічно та соціально обліку сталого розвитку обробляють інформацію про екологічні та соціальні проблеми, і вони можуть бути об'єднані у корпоративний облік сталого розвитку [506, с. 201]. Визначення обліку сталого розвитку передбачає, що він є різновидом бухгалтерського обліку, в якому розглядаються:

- діяльність та її варіації;

- реєстрація, аналіз операцій та звітність

- екологічно зумовлені фінансові наслідки й екологічні наслідки певної економічної системи [508].

Певна річ, що такий підхід до визначення обліку сталого розвитку може нівелювати необхідність інтеграції монетарних і екологічних питань. Але існує й інше його визначення, що містить ширший зміст ніж внутрішній облік сталого розвитку та включає в себе як грошові, так і негрошові вимірники для формування

внутрішньої звітності [460, с. 38]. З іншого боку, Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) визначає облік сталого розвитку як «... управління екологічними та економічними показниками за допомогою розроблення і впровадження відповідних систем і методів бухгалтерського обліку, пов'язаних з навколишнім середовищем. Це може включати звітність і аудит у деяких компаніях, а облік управління природокористуванням зазвичай включає калькуляцію життєвого циклу, повний облік витрат, оцінку переваг і стратегічне планування для управління навколишнім середовищем» [474]. З наведеного визначення стає очевидним, що МФБ не вбачає аналітичної відмінності між грошовими і негрошовими аспектами обліку екологічного та соціального менеджменту. Відповідно до термінології МФБ, М. Беннетт і П. Джеймс називають ці два аспекти «Облік управління середовищем» [460, с. 45].

Основна відмінність двох позицій криється в тому, що ці два дослідники, у визначення обліку сталого розвитку додатково включають матеріальні потоки, що впливають на навколишнє середовище, відображені у фізичних одиницях. Отже, цей облік є не чисто грошовою, а швидше — інформаційною системою натуральних і грошових одиниць. Логічним продовженням концепції обліку сталого розвитку є виділення допоміжних систем, що є похідними традиційного обліку (рис. 2.6).

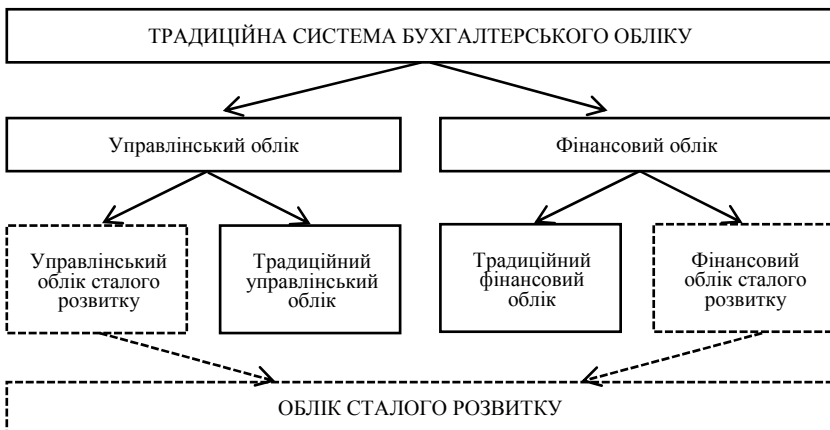


Рис. 2.6. Концепція формування інформації обліку сталого розвитку

Отже, управлінський облік сталого розвитку включає в себе еколого-соціально орієнтовані аспекти та результати впливу на навколишнє (соціальне) середовище у вартісних і натуральних вимірниках для прийняття внутрішніх управлінських рішень. У свою чергу, фінансовий облік сталого розвитку охоплює екологічні монетарні аспекти, а також фізичні вимірники впливу на навколишнє середовище для цілей звітності, що надається зовнішнім зацікавленим сторонам. Ця друга категорія системи обліку повинна охоплювати облікові відносини з конкретними зовнішніми зацікавленими сторонами, незалежно від того, чи є їхній інформаційний інтерес фінансовим, соціальним або екологічним.

Причинами, що підтверджують обґрунтованість структури та формування інформації обліку сталого розвитку, можна назвати такі:

необхідність інтеграції екологічних, соціальних та фінансових питань в одну категорію. Екологічно й соціально обумовлені фінансові результати підприємства тісно пов'язані з показниками екологічної та соціальної діяльності, які вимірюються у фізичних одиницях;

концептуальний поділ на внутрішній і зовнішній облік ґрунтується на тому, що рівень деталізації й агрегування інформації та ступінь конфіденційності різні для потреб керівництва й інших зацікавлених сторін;

традиційний облік у фізичних одиницях діяв до розроблення систем обліку з урахуванням сталого розвитку. Наприклад, показники ефективності продуктивності у фізичних одиницях вже давно використовуються в більшості традиційних систем управлінського обліку.

Отже, якщо бути точним, то для звичайних управлінських розрахунків треба мати грошові та фізичні показники, оскільки грошові вимірники засновані на натуральних, окрім того, ще й доповнюються ними. Стандартна калькуляція собівартості є прикладом того, аналіз елементів витрат передбачає не тільки кількісне відхилення, а ще і вартісне (грошове) для цілей контролю. Аналогічно, в інших традиційних системах обліку поєднуються правила, встановлені конкретними зацікавленими особами (наприклад, податковий агент чи внутрішній аудитор), щодо розра-

хунку й перевірки звітності за фізичними інвентаризаційними та грошовими показниками. Тобто один і той же вид обліку в підприємстві може бути як монетарно зорієнтований, так і натурально-належний.

Однак цей підхід не враховує той факт, що інформаційні інтереси зацікавлених сторін надто різні. Наприклад, акціонери зацікавлені у фінансовому результаті й можуть бути частково зацікавлені тільки в окремому звіті з інформацією про забруднення у фізичних одиницях, навіть якщо його складено у зрозумілому контексті з його фінансовими наслідками. Акціонери зацікавлені у грошовій (монетарній) інформації, включаючи питання грошового обігу з екологією. Агентства з охорони навколишнього середовища, з іншого боку, хочуть мати показники про відходи і забруднення, відображені у фізичних одиницях, і, можливо, не зацікавлені в тому, щоб витрати на боротьбу із забрудненням або на заходи щодо зменшення відходів капіталізувалися чи вважалися витратами у фінансових звітах.

Крім того, за такого підходу відмінність між звичайним обліком і обліком сталого розвитку стає нечіткою. Але відмінності є в одиницях виміру, як дані про джерела і засоби, а також нормативних документах і, головне, дуже різняться до ринкових вимог, що не можна ігнорувати. Той факт, що одиниці виміру мають бути узгоджені для розрахунків, стає особливо важливим при прийнятті адміністративних рішень.

Розмежування завдань бухгалтерського обліку згідно з підсистемами — фінансового та управлінського обліку вичерпно розглядає у своїй праці Л.В. Нападовська, зазначаючи що «система обліку покликана вирішити два основних завдання: 1) характеризувати результати діяльності підприємства минулих років (завдання фінансового обліку), 2) забезпечувати релевантною інформацією систему управління на всіх його рівнях для прийняття управлінських рішень при здійсненні поточної діяльності та діяльності, пов'язаної з майбутнім підприємства (завдання управлінського обліку)» [244, с. 53].

Порівняння переваг і недоліків різних підходів до визначення обліку сталого розвитку дає змогу сформулювати загальне його розуміння, що полегшить лобіювання його впровадження серед менеджерів та інших зацікавлених сторін. Пропонується

здійснити конвергенцію поглядів шляхом всебічної деталізації характеристик визначення обліку сталого розвитку відповідно до монетарного та натурального визначення в орієнтації на минуле та майбутнє (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Матриця характеристик обліку сталого розвитку

		Облік сталого розвитку (ОСР)			
		Монетарний облік сталого розвитку (МОСР)		Натуральний облік сталого розвитку (НОСР)	
		Короткостроковий фокус	Довгостроковий фокус	Короткостроковий фокус	Довгостроковий фокус
Орієнтація на минуле	Регулярна інформація	Облік витрат на соціальні та екологічні заходи (калькуляція змінних витрат, ціноутворення, ABC- метод і т.д.)	Облік витрат і доходів від використання соціального, людського та екологічного капіталів	Облік руху запасів і матеріальних цінностей	Облік впливу на екологічний і соціальний капітали
	Спеціальна інформація	Реальна оцінка екологічних витрат	Ефективна калькуляція витрат виробничого циклу, розрахунок цільових екологічних та соціальних витрат	Оцінка пост-короткострокових впливів на навколишнє та соціальне середовище	Інвентаризація життєвого циклу виробництва. Оцінка інвестицій в навколишнє та соціальне середовище
Орієнтація на майбутнє	Регулярна інформація	Екологічне та соціальне оперативне бюджетування і бюджетування екологічного та соціального капіталу в грошовому відображенні	Довгострокове планування витрат на соціальну і екологічну діяльність у вартісному відображенні	Бюджетування фізичної складової навколишнього середовища (складання бюджету на основі ABC- методу)	Довгострокове планування витрат на соціальну та екологічну діяльність у натуральному відображенні
	Спеціальна інформація	Еколого-соціальні витрати майбутніх періодів	Оцінка інвестицій в екологічні та соціальні проекти. Бюджетування життєвого циклу виробництва і цільове ціноутворення	Відповідні екологічні впливи (з урахуванням обмежень у короткостроковій перспективі на діяльність підприємства)	Оцінка екологічних та соціальних інвестицій. Аналіз життєвого циклу конкретного проекту

Облік сталого розвитку (ОСР) є поєднанням вартісного і натурального обліку, а за необхідності — результатом інтеграції екологічних, соціальних та фінансових складових діяльності. Тому пропонується дефініція ОСР як загальної категорії, що включає в себе як монетарний облік сталого розвитку (МОСР), так і натуральний облік сталого розвитку (НОСР), як показано в табл. 2.4.

Монетарний облік сталого розвитку включає в себе стандартизовану систему фінансового та управлінського обліку, що вартісно вимірює взаємодію екологічного середовища, соціуму та підприємства. МОСР — це система обліку результатів господарської діяльності, у грошовому вимірнику, пов'язаної з навколишнім і соціальним середовищем. Монетарний облік є інструментом стратегічного й оперативного планування, забезпечення основи для прийняття рішень, засобом досягнення бажаних цілей або виконання завдань, а також засобом контролю та складання звітності.

Натуральний облік сталого розвитку (НОСР) теж виступає інформаційним інструментом для прийняття внутрішніх управлінських рішень. Однак, на відміну від МОСР, основна увага приділяється екологічному та соціальному впливу компанії на навколишнє середовище, відображеному у фізичних одиницях. Інструменти НОСР призначені для збору інформації про екологічні та соціальні наслідки у фізичних одиницях, переважно для внутрішнього використання керівництвом. Відповідно НОСР виконує такі функції:

- аналітичного інструменту, призначеного для виявлення еколого-соціальних сильних і слабких сторін;

- інструменту для прийняття рішень, пов'язаних із виявленням впливу на навколишнє та соціальне середовища;

- засобу вимірювання, який є невід'ємною частиною інших екологічних заходів, таких як екоефективності;

- вимірника прямого і непрямого контролю екологічних наслідків;

- каталізатора, що забезпечує активну позицію для внутрішньої і зовнішньої комунікацій;

- одного із засобів досягнення та сприяння сталому розвитку суспільства.

Інший детермінант класифікації обліку сталого розвитку — час. Екологічні та соціальні проблеми є переважно довгостроковими. Враховуючи це, системи обліку й відповідні інструменти аналізу можна згрупувати як ретроспективні — звернені у минуле (наприклад, аналіз господарської діяльності), так і з орієнтацією на майбутнє (наприклад, бюджетування). Прийняття внутрішніх управлінських рішень незалежно від тривалості дії супроводжується накопиченням як регулярної (загальні системи бухгалтерського обліку, які формують інформацію для управління), так і спеціальної інформації (конкретні методи обліку, які створюють інформацію, що покладається в основу для прийняття конкретних рішень) [463, с. 45]. Для візуалізації характеристик обліку сталого розвитку було складено матрицю, у якій співвіднесено вищенаведені підходи до НОСР і МОСР з різними типами управлінських рішень. Дані табл. 2.6 свідчать про широке охоплення БОСР різних підходів, вибір яких залежить від контексту рішення, мети й рівня управління.

Структура інтегрованої моделі ОСР, представлена в нашому дослідженні, може бути використана для ширшого контексту екологічного та соціального обліку. Відповідно облік сталого розвитку можна класифікувати за такими ознаками:

місцем формування й надання інформації — внутрішній і зовнішній;

формою наданої інформації — монетарний і натуральний.

Проведене дослідження дає змогу сформувати комплексну концепцію обліку сталого розвитку (рис. 2.7).

Слід наголосити, що термінологія обліку сталого розвитку лише фрагментарно висвітлюється в наукових працях українських дослідників. Наше дослідження дало можливість узгодити місце ОСР в загальній системі обліку шляхом:

систематизації монетарного й натурального обліку, які, відокремлено та в поєднанні, використовуються менеджерами для зменшення негативного навантаження підприємств на навколишнє середовище та поліпшення соціальної безпеки як всередині організації, так і за її межами;

вибору інструментів, доступних для ОСР, з часовими орієнтирами для використання менеджерами в аналізі діяльності підприємства.

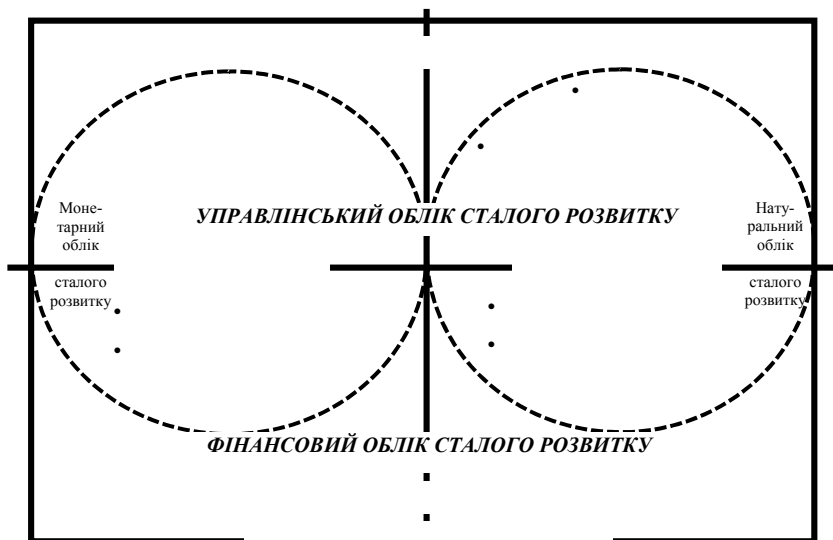


Рис. 2.7. Комплексна модель концепції обліку сталого розвитку

Серед основних переваг запропонованої структуризації ОСР варто назвати:

внесення остаточної ясності у дискусії щодо визначення обліку сталого розвитку, що може бути необхідним для ефективної комунікації та досліджень, а також для впровадження сучасних підходів ОСР на практиці;

визнання того, що ОСР включає грошові та натуральні вимірники, які можна розглядати незалежно один від одного або в поєднанні;

зіставлення інструментів з підсистемами ОСР, які полегшують прийняття певних типів рішень;

врахування часу як ключового елемента в класифікації ОСР з метою концентрації уваги на зв'язках між коротко- і довгостроковими грошовими потоками та еколого-соціальними міркуваннями при прийнятті управлінських рішень.

При окресленні основ концепції обліку сталого розвитку постає потреба розширити його методологію, з визначенням цілей, завдань, предмета, об'єкта, методів, функцій і ключових аспектів.

РОЗДІЛ 3. ЗАСТОСУВАННЯ КОМП'ЮТЕРНИХ ТЕХНОЛОГІЙ В ОБЛІКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

3.1 Аналіз стану використання комп'ютерних технологій у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Розробка методології клауд-комп'ютерної форми потребує ретельного аналізу сучасного стану організації обліку в аграрних підприємствах на предмет можливості та необхідності її застосування.

Як видно з таблиці 3.1., результати опитування, в якому взяли участь 80 бухгалтерів аграрних підприємств Київської області, засвідчують стовідсоткову комп'ютеризацію обліку, у тому числі використовують програмний продукт 1С 90% опитаних бухгалтерів.

Таблиця 3.1

Результати вивчення стану застосування інформаційних технологій в сільськогосподарських підприємствах

Показник	Частка від загальної кількості опитаних	
	од.	%
Загальна кількість опитаних головних бухгалтерів	80	100,0
Кількість підприємств, в наказах яких визначено форму обліку	68	85
Кількість підприємств, в наказі про облікову політику яких містяться питання автоматизації обліку	12	15
Підприємства, що використовують ліцензійне програмне забезпечення	80	100
Підприємства, що використовують програмне забезпечення 1С: Бухгалтерія	72	90

Застосування інтернету в обліковому процесі – 100%. Однак це стосується лише банківських операцій (55%), подання фінансової (60%) та податкової звітності (табл. 3.2.)

Таблиця 3.2

Рівень застосування Інтернету в обліковому процесі сільськогосподарських підприємств Київської області

Показник	Частка від загальної кількості опитаних	
	од.	%
Загальна кількість опитаних головних бухгалтерів	80	100,0
Підприємства, що використовують в процесі ведення бухгалтерського обліку інтернет	80	100
В тому числі:		
в операціях з банком	44	55

Продовження табл. 3.2

при поданні фінансової звітності	48	60
при поданні податкової звітності	80	100
у господарських відносинах зі структурними підрозділами, філіями, дочірніми підприємствами, материнським підприємством	8	10

Автоматизація обліку біологічних активів складає 58% (Табл. 3.3.). Лише 28% застосовують в обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції справедливую вартість. Однією з головних причин такого низького рівня застосування справедливої вартості, як відмічають опитані бухгалтери, є відсутність відповідних програмних продуктів, які б автоматизували і таким чином спрощували процес оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Таблиця 3.3

Рівень автоматизації обліку та оцінки біологічних активів та сільськогосподарських підприємствах

Показник	Частка від загальної кількості опитаних	
	од.	%
Загальна кількість опитаних головних бухгалтерів	80	100,0
Підприємства, що ведуть облік біологічних активів та с.г. продукції, в т.ч.:	80	100
Вручну	34	42
Автоматизовано	46	58
Підприємства, в обліку яких проводиться оцінка справедливої вартості біологічних активів та с.г. продукції	19	24
Кількість бухгалтерів, які готові застосовувати справедливую вартість в обліку активів за наявності спеціальної комп'ютерної програми з оцінки	43	54

Результати проведеного анкетування серед бухгалтерів сільськогосподарських підприємств Київської області свідчать про потенційну готовність бухгалтерів сільського господарства до переходу на клауд-комп'ютерну форму обліку. Разом з тим на шляху модернізації обліку стоїть ряд проблем. Бухгалтери відмічають відсутність необхідного програмного забезпечення та коштів для ведення обліку через інтернет. Спостерігається низький рівень обізнаності бухгалтерів у питаннях сучасних інформаційних інтернет-технологій:

про стандарт XBRL знають лише 10% опитаних;

про бізнес-моделі Saas, Daas – 3%;

про існування клауд-комп'ютерних технологій – 5% (табл.3.4).

Таблиця 3.4

**Рівень обізнаності бухгалтерів в питаннях сучасних
інтернет-технологій**

Показник	Частка від загальної кількості опитаних	
	од.	%
Загальна кількість опитаних головних бухгалтерів	80	100,0
Кількість бухгалтерів, обізнаних в питаннях XBRL	8	10
бізнес-моделей Saas, Daas	2	3
клауд-комп'ютерних технологіях	4	5

Жодна із діючих на сьогоднішній день як національних, так і міжнародних систем сертифікації бухгалтерів не містить питань застосування новітніх мережевих технологій обліку та цифрових форматів звітності.

Для доведення вищезначених тенденцій доцільно проаналізувати існуючі комп'ютерні програми для ведення бухгалтерського обліку. На сьогоднішній день ринок програмного забезпечення для ведення бухгалтерського обліку досить насичений і різноманітний. Кожна з програм покликана задовольнити потреби користувачів в певній сфері, і, мабуть, не знайдеться такої, яка б могла задовольнити одночасно усіх.

Саме індивідуальний підхід до ведення обліку на кожному підприємстві або галузі породив таку різноманітність бухгалтерських програм. Але більшість з них підходять для ведення обліку на малих або індивідуальних підприємствах, або охоплюють лише якийсь один вид обліку на підприємстві. І менше програм, які б змогли задовольнити вимоги великих підприємств, холдингів і транснаціональних корпорацій.

Холдинги та транснаціональні корпорації найчастіше утворюються в результаті злиття або об'єднання більш дрібніших організацій. На кожному з них міг вестися бухгалтерський облік за допомогою різного програмного забезпечення, тому при об'єднанні виникають проблеми щодо трансформації звітності та взаємодії програм між собою.

Очевидно, що автоматизована система управління підприємством повинна відповідати бізнес-процесам, що протікають на підприємстві, тобто відображати специфіку управління ним. Для різних груп користувачів це передбачає реалізацію різних механізмів: для бухгалтерії потрібна специфічна структура плану раху-

нків і його аналітики, особливі форми первинних документів; для планової служби – можливість планування з урахуванням особливостей технологій сільськогосподарського виробництва; для служби фінансового аналізу – наявність спеціальних алгоритмів визначення фінансових результатів. Крім того, автоматизована система управління підприємством повинна мати можливість додаткової адаптації для потреб конкретного підприємства.

Застосування комп'ютерних технологій є невід'ємним елементом системи факторів, що впливають на ефективність організації обліку на підприємстві. У 2010 році працівниками відділу методології обліку та аудиту ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН розроблена Методика оцінки ефективності організації бухгалтерського обліку на сільськогосподарському підприємстві. Авторами даної методики визначено ряд елементів облікової системи, які впливають на загальний показник ефективності організації обліку підприємства. Серед шести основних показників, за якими проводять аналіз ефективності організації обліку, важливе місце займає оцінка ефективності організації матеріально технічного забезпечення облікової системи [228].

Відповідно до методичних рекомендацій метою оцінки ефективності організації матеріально-технічного забезпечення є встановлення відповідності організації матеріально-технічного забезпечення облікової служби на підприємстві нормативним вимогам та внутрішньогосподарським управлінським потребам самого підприємства.

Оцінка ефективності організації матеріально-технічного забезпечення включає аналіз за наступними показниками:

- питома вага необоротних активів облікової служби;
- питома вага амортизації необоротних активів облікової служби;
- рівень зношення необоротних активів облікової служби;
- питома вага інвестицій у комп'ютерні технології і комунікації для їх використання в обліковій системі;
- оновлення програмного забезпечення;
- рівень повноти та якості матеріально-технічного забезпечення облікової системи [228].

Звертаючи увагу на використання програмного забезпечення у бухгалтерській системі, слід розглянути два показники із вищезазначених.

Питома вага інвестицій в засоби комп'ютерних технологій і комунікацій, призначених для їх використання в обліковій системі, надає інформацію про загальний стан інвестування, направлено в необоротні активи облікової служби підприємства, а саме у засоби комп'ютерних технологій і комунікацій, і розраховується як відношення суми таких інвестицій до загальної суми інвестицій в матеріально-технічне забезпечення підприємства.

Оновлення програмного забезпечення облікової системи характеризує загальний рівень надходження програмного забезпечення, тобто його поновлення для облікової системи підприємства, і дорівнює загальній вартості придбаного програмного забезпечення за період [228].

Ці два показники не повністю розкривають ефект застосування програмного забезпечення та визначають рівень впливу на загальний показник ефективності організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Адже багатьма зарубіжними науковцями (А.А. Барсегян, Н.Е. Василевська, Ю. Граваєва, Г.Б. Кочетков, М.С. Купріянов, Т. Мейор, Ф. Плешак, К.В. Сальникова, В.В. Степаненко, Е. Фролов та ін.) обґрунтовано, що збільшення затрат на створення комп'ютеризованої бухгалтерської інформаційної системи не завжди є прямо пропорційним підвищенню корисності додаткової вихідної інформації.

Проблема в наступному: величина понесених витрат на придбання та обслуговування програмного забезпечення не є абсолютним показником їх ефективності. Потрібно також враховувати адаптованість облікового персоналу до придбаного програмного забезпечення і рівень задоволення інформаційних вимог користувачів при використанні інформаційних технологій.

Програмне забезпечення, що претендує на роль універсального, не може врахувати усі аспекти діяльності суб'єкта господарювання. Доцільно підходити до питання впровадження інформаційних технологій індивідуально. Безумовно, розробка або адаптування програмного забезпечення під вимоги конкретного підприємства, в умовах необхідності економії вільних коштів, призведе до збільшення витрат.

Всі ці фактори формують ринок програмного забезпечення для ведення бухгалтерського обліку та окремі його спеціалізації. В процесі розвитку комп'ютерних програм одні зникали з ринку, інші з'являлися, треті розвивалися відповідно до потреб сучасного обліку. Вони пройшли історичний розвиток в сфері комп'ютеризації обліку на Україні і на сьогоднішній день є лідерами з великим досвідом практичної роботи.

Сьогодні на вітчизняному ринку представлено більше 20-ти найменувань програмних продуктів. Усі вони, безсумнівно, різняться між собою методами вирішення задач, що закладені програмістами-розробниками, конфігурацією, вартістю і, звичайно, оформленням інтерфейсу. Проте, попри вказані відмінності, досліджувані програмні продукти абсолютно схожі за своїм кінцевим призначенням, тобто за їх здатністю не тільки оптимально автоматизувати бухгалтерію підприємства, але і знизити ризик допущення ненавмисних помилок при складанні фінансової і податкової звітності.

Розглянемо декілька поширених програм, призначених для автоматизації обліку. Беззаперечні лідери у цій області – «1С», «Акцент», «ФБП», «X-DOOR». Розробники програми «Парус» взяли орієнтацію тільки на бюджетний сектор, а, наприклад, «Інфобухгалтер», через відсутність ідей та коштів для створення нових версій, переживає кризу.

Після порівняльного аналізу цих програм можна припустити, що боротьба на ринку програмного забезпечення за лідерство в найближчі роки відбудеться між програмами «Акцент» та «1С». Підстави для такого висновку наступні. Використання програмами «Акцент» і «1С» в якості сервера баз даних Microsoft SQL-сервера – популярного, надійного, відносно недорогого та з притаманними йому розвинутими засобами інтеграції з Internet і тиражування даних, характеризується системністю в підходах і спрямованістю на майбутнє.

На основі таких критеріїв, як продуманість архітектури системи, швидкість роботи, вбудована мова програмування, зручність інтерфейсу для користувачів і можливість побудови довільних звітів без написання додаткових програм, «Акцент» випереджає на декілька кроків «1С: Підприємство». А за обсягами продажу,

доходів, розвитком мережі дилерів та франчайзі, популярністю серед користувачів безумовним лідером є програма «1С».

Визначивши лідерів на ринку бухгалтерських програм, розглянемо, що вони пропонують для сільськогосподарських підприємств, і як їхні продукти можуть швидко адаптуватися до міжнародних правил та вимог. Одразу ж необхідно зазначити, що сільськогосподарський сектор економіки у нашій країні досить значний і не може залишитися без уваги розробників бухгалтерського програмного забезпечення.

Через специфіку аграрного сектору процес автоматизації бухгалтерського обліку в сільському господарстві значно ускладнюється. В рамках одного підприємства може вестися облік тваринництва, рослинництва та переробки сільгосппродукції; функціонують і вузькоспеціалізовані підприємства, які займаються виключно одним із зазначених видів діяльності. Крім цього, податковий облік значно складніший, ніж в інших сферах економіки оскільки сільськогосподарські підприємства зобов'язані звітувати, наприклад, за трьома видами декларації з ПДВ, в залежності від напрямів діяльності.

Тому жоден з розробників бухгалтерського програмного забезпечення не може відразу запропонувати для сільгосппідприємств програмний продукт, який би задовольняв усі вимоги і специфічні види діяльності підприємства, тобто «під ключ». В свою чергу, це вимагає додаткового адаптування бухгалтерського програмного забезпечення, що потребує присутності представників розробника на підприємстві, додаткових витрат коштів та часу, ускладнює систему та утруднює її адміністрування.

«1С: Підприємство» – найбільш популярна, надійна і відома платформа. Більше 700 000 користувачів обрали «1С». Система програм «1С: Підприємство» дозволяє вести автоматизований облік на підприємствах, в організаціях і установах [158]. У цих програмах реалізовано ідеї ведення всіх ключових ланок обліку на підприємстві – фінансового обліку, кадрового обліку та обліку зарплати, складського, торговельного та виробничого обліку тощо.

Порядок роботи з програмою «1С» визначається її конфігурацією. Конфігурація являє собою набір довідників, документів, звітів, бухгалтерських рахунків, інших об'єктів, що у сукупності забезпечують правильність введення інформації в програму, її

збереження, користування нею для представлення в потрібному для користувача вигляді, а також багато іншого.

Робота користувача безпосередньо з програмою ведеться на підставі структури даних і правил їхньої обробки, заданих у конфігурації.

Дані, введені користувачем, зберігаються в інформаційній базі, що тісно зв'язана з конфігурацією. Інформаційна база створюється під конкретну конфігурацію, і зміни, що вносяться в конфігурацію, приводять до змін в інформаційній базі [11].

Програмний продукт «1С:Підприємство 8. Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України» містить функції, обумовлені особливостями управлінського і фінансового обліку в сільськогосподарських підприємствах.

Основні функціональні можливості програми:

- ведення бухгалтерського і податкового обліку відповідно до національних стандартів України;

- забезпечення вирішення всіх завдань, що стоять перед бухгалтерською службою підприємства, – від обробки первинних документів до формування регламентованої звітності;

- ведення податкового обліку в розрізі декількох видів ПДВ (опційне): формуються окремі книги продажів, придбання, декларації по ПДВ;

- аналіз іншої реалізації, доходів і витрат;

У конфігурації автоматизовані наступні ділянки обліку:

Облік у рослинництві. Введено поняття «Технологічні операції». Всі документи по реєстрації факту виконаних робіт накопичують дані в розрізі типових технологічних операцій. У програму вводиться структура посівів, можливе графічне представлення схеми полів. Витрати на підготовку виробничої діяльності накопичуються в розрізі полів, культур і статей витрат. Реалізовано механізм розподілу витрат пропорційно площі полів, аналізу витрат, розрахунку фактичної собівартості.

Облік взаєморозрахунків по оренді землі (облік пайовиків). Реалізовано автоматичний розрахунок нарахувань і утримань. Виплата проводиться всіма можливими способами: безготівковими, готівковою, готовою продукцією, товарами. Реалізовано автоматичний розрахунок нарахувань і утримань.

Облік тваринництва. Тварини враховуються в сумовому обліку, в головах, у живій вазі. У бухгалтера є можливість відобразити в системі всі господарські операції по обліку тварин, від приплоду до забою.

Облік транспорту і сільгосптехніки. У програмі фіксуються подорожні і облікові листи, ведеться облік палива, показників спідометра і залишків у баках, розрахунок витрати палива по нормах, виконується розрахунок відрядної зарплати. Крім того, є можливість проаналізувати витрати на утримання машинно-тракторного парку, водіїв, механізаторів і їх помічників.

Облік переробки і допоміжних виробництв реалізований з можливістю розрахунку фактичної собівартості і аналізу структури собівартості готової продукції.

Облік інших витрат. Ведеться в розрізі підрозділів, об'єктів (номенклатурних груп) і статей витрат. Реалізовано механізм розподілу і аналізу витрат, розрахунку фактичної собівартості готової продукції.

Розширені можливості по розрахункам з заробітної плати. Ведення кадрового обліку; система гнучкого налаштування видів і груп розрахунків; розрахунок лікарняних, відпускних. Формування стандартних і регламентованих звітів. Виплата розрахованої заробітної плати може проводитися як через касу підприємства, через картку банку, так і послугами, товарами і готовою продукцією.

За допомогою «1С:Підприємство 8. Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України» можна вести бухгалтерський і податковий облік господарської діяльності декількох підприємств – як окремо, так і в загальній інформаційній базі (причому в ролі окремих організацій можуть виступати індивідуальні підприємці). Це зручно, якщо їх господарська діяльність тісно зв'язана між собою: можна використовувати загальні списки товарів, контрагентів (ділових партнерів), працівників, місць зберігання і так далі, а обов'язкову і спеціалізовану звітність формувати роздільно.

Програма «АДЕПТИС: Бухгалтерський облік для с/г організації», створена на базі 1С: Підприємство 7.7, дозволяє зручно і ефективно вести бухгалтерський і оперативний облік (включаючи контроль фінансової дисципліни на підприємстві) з віддзеркаленням всієї необхідної специфіки АПК. Зокрема, окрім стандартних ділянок обліку, реалізовано облік худоби, насіння, кормів, вироб-

ництва сільськогосподарської продукції і багато іншого. Є можливість використання складних механізмів розподілу витрат, часткового використання готової продукції для відтворення, обліку натуральних показників одночасно в різних одиницях вимірювання (у головах і живій масі, фізичній і заліковій вазі тощо). Особлива увага приділена формуванню собівартості продукції з урахуванням всієї логіки взаємодії основного і допоміжного виробництв, а також використанню продукції рослинництва у тваринництві тощо. У програмі розроблено додаткові звіти, призначені для відстежування взаєморозрахунків з контрагентами, аналізу роботи виробництва, обліку цінностей і так далі. Є безліч адміністративних функцій, зокрема таких, що дозволяють здійснювати контроль над коректністю інформації, яка вводиться, і проводити додаткове розмежування прав доступу до даних.

Система планування для підприємств АПК «АДЕПТІС: Зведення планування в сільському господарстві» призначена для розрахунку планової собівартості продукції сільського господарства і аналізу структури виникаючих витрат. Основою розрахунку є технологічні карти тваринництва і рослинництва, в яких обґрунтовується і розраховується потреба у всіх видах ресурсів, як у натуральних, так і у вартісних показниках.

За наслідками складання і аналізу технологічних карт оцінюється рентабельність різних видів продукції, відбираються економічно ефективні методики організації виробництва, розробляються заходи, направлені на збільшення виходу продукції, визначається внутрішньогосподарська вартість видів робіт і продукції, намічаються способи скорочення витрат на одиницю робіт і одиницю продукції. Підприємство отримує інструмент для проведення завчасної економічної оцінки номенклатури продукції, яка виробляється на ньому, визначення її конкурентоспроможності і зниження виробничих ризиків.

Окрім технологічних карт, задаються структура інших витрат і варіанти використання технологій, на підставі яких проводиться планування діяльності підприємства в цілому. Проведення такого планування дозволяє виявляти потребу і брак техніки, визначати зведений щомісячний ліміт витрат і витрату матеріальних цінностей і так далі.

Програмне забезпечення «Акцент». Не має спеціально розробленої конфігурації для сільського господарства. Взагалі важко впроваджується на підприємствах, адже по-різному ведуться розрахунки, що потребує корегування програми під потреби кожного користувача. Додаткові бар'єри для впровадження цього програмного продукту створює нерегламентованість внутрішнього обліку. Проте продукт дуже гнучкий для налаштування, не використовує власної мови програмування, а використовує широко відому мову програмування VisulBasic. Працює як конструктор, тобто розробнику не потрібно проектувати бази даних. Необхідно тільки розробити інтерфейси користувача. Тому для тих, кому готове рішення не підходить, тобто для тих, кому потрібні налаштування «під себе», програма дає широкі можливості. Не використовує ні Інтернет, ні XBRL.

Проведений аналіз характеристик бухгалтерського програмного забезпечення дає можливість виділити деякі особливості розвитку бухгалтерських програм, що, з одного боку, є проблемами, а з другого – основним джерелом прогресу в цій області:

- постійні зміни в законодавстві змушують розробників удосконалювати свої програми в напрямку універсальності і простої налаштування під вимоги конкретного підприємства, а слабкий рівень підготовки користувачів вимагає створення максимально зрозумілих інтерфейсів;
- різні вимоги до обліку на підприємствах з боку держави і з боку управління підприємством очевидні і породжують необхідність їх узгодження. Ця проблема хвилює більшість вітчизняних ІТ-фахівців, що у тій чи іншій якості забезпечують підтримку автоматизованого обліку на підприємствах;
- перехід на міжнародні стандарти обліку і бурхливий розвиток технологій Internet ставлять перед розробниками проблему докорінного оновлення програм.

Сучасні умови ведення бізнесу та стрімкий розвиток інформаційних технологій вимагають від розробників програмного забезпечення його посилення в напрямі наближення до рівня розвитку інтернет-технологій, що у свою чергу посилило би роль бухгалтерського обліку в управлінні. Адже на сьогодні, в результаті ускладнення бізнесу та внесення своїх коректив державою, в бізнес-середовищі склалося вкрай негативне відношення до бухгал-

терського обліку. Багато хто називає його «п'ятим колесом у возі» чи «п'ятою колоною» фіскальних органів. В таких умовах бухгалтер є перекладачем з незрозумілої звичайній людині мови рахунків і проводок, зафіксованих в облікових книгах та журналах, на мову, придатну для управління підприємством.

Для підняття іміджу бухгалтерського обліку в інформаційному забезпеченні управління розробникам програмного забезпечення необхідно:

- організувати фінансовий, податковий, управлінський облік на підприємстві на основі єдиної системи облікових даних, взятих з первинних документів;
- передбачити в бухгалтерських програмах системи підтримки прийняття рішень. Це приведе до того, що бухгалтери будуть витрачати менше часу на проведення оцінки і відображення господарських операцій на відповідних рахунках;
- актуальним є автоматичне оновлення системи, і для цього необхідно реалізувати процедури, які забезпечили би користувачу будь-які необхідні облікові конфігурації, що автоматично завантажувалися би з Web-сайту компанії-розробника і відразу починали функціонувати;
- організувати консультативну підтримку користувачів у вигляді необхідних порад клієнтам, використовуючи доступ до даних через Internet-клієнт, тобто не виходячи з офісу. Згодом це дасть можливість малим підприємствам і фермерським господарствам відмовитися від послуг найманого бухгалтера.

Окремої актуальності набуває питання можливості застосування бухгалтерського програмного забезпечення для здійснення аналізу та планування господарської діяльності. Зокрема, мова йде про розкриття можливостей використання програмних продуктів фірми «1С» як можливої інформаційної системи, що забезпечує функціонування менеджменту та виявлення її можливостей у цьому напрямку. Актуальність дослідження підвищується розповсюдженістю продуктів вищезазначеної фірми на території України. Вони використовуються суб'єктами підприємницької діяльності різних видів та розмірів [109].

Невирішеною раніше частиною загальних проблем є відсутність, в силу новизни даного напрямку розвитку, переліку бухгалтерських програм, прийнятих для менеджменту, або спеціально

розробленого програмного середовища, орієнтованого на його використання на підприємствах для допомоги у вирішенні проблем та підтримки прийняття рішень щодо аналізу, планування з метою оптимізації управлінських рішень.

Аналіз досліджень і публікацій таких авторів як Ріппа С.П., Цимбалюк В.С., Загородній А.Г., Єлисеєв А.В., в яких започатковано розв'язання даних проблем, показує, що більшість дослідників значну увагу приділяють інформаційному забезпеченню системи управління підприємством, що містить у собі головний елемент – інформаційну базу, яка складається з різних елементів бухгалтерського і податкового обліку. При цьому залишається поза увагою практична реалізація аналітичної функції обліку в межах цієї ж інформаційної бази, тобто відповідного програмного забезпечення. На наш погляд, необхідно розглядати програмне середовище як невід'ємну частину інформаційно-забезпечувальних підсистем менеджменту.

Найбільш прийнятною для даних цілей є конфігурація «1С: Фінансове планування». Вона призначена для використання у поєднанні з програмами системи «1С: Підприємство» на базі компонентів «Бухгалтерський облік» чи «Оперативний облік». З конфігурацією «Фінансове планування» в основному повинні працювати не бухгалтери, а менеджери та керівники підприємств. Для того, щоб її використовувати, необов'язково мати спеціальну економічну освіту. Тобто в конфігурації реалізовано фінансове планування в чистому вигляді. Дану конфігурацію доцільно використовувати на малих і середніх підприємствах, тому що у ній не автоматизовано бюрократичний документообірот. Дану конфігурацію можуть використовувати будь-які підприємства, опрацювавши її у відповідності до своїх спеціальних потреб.

Головна функція конфігурації – планування діяльності підприємства на різні часові інтервали – декаду, місяць, квартал, рік. Воно здійснюється за допомогою системи бюджетів, що налаштовуються та інтерпретують початкові дані за декількома варіантами. Планування може здійснюватись у розрізі аналітики за напрямками діяльності (проектами) та підрозділами.

Однією із найважливіших функцій конфігурації «Фінансове планування» є одержання фактичних даних з інших конфігурацій програм «1С» (Бухгалтерський облік і/або Оперативний облік),

що особливо актуально, враховуючи розповсюдженість «1С». Механізм передачі даних легко інтегрується в будь-яку конфігурацію, не заважає її оновлювати, не впливає на роботу конфігурації, у яку він встановлений. При типовій поставці конфігурації надаються і демонстраційні приклади. Їх рекомендується використовувати для вивчення конфігурації. Після завантаження даних із робочих конфігурацій можна здійснювати планування на основі фактичних даних та зрівнювати планові дані з фактичними.

У конфігурації є два види початкових величин – фінансові показники та статті оборотів. Фінансові показники – це величини остаточного характеру, тобто вони мають визначене значення в кожний конкретний момент часу. Наприклад, залишок грошових засобів, вартість основних засобів, сальдо рахунків з поставальниками. За аналогією з бухгалтерським обліком, фінансові показники можна порівнювати з рахунками бухгалтерського обліку. Перелік фінансових показників класифікує засоби підприємства, а значення показників виражає вартість цих засобів. При цьому під засобами розуміють як активи, так і пасиви. Перелік показників може бути багаторівневим. Для зберігання фінансових показників у конфігурації є довідник.

Кінцеві фінансові показники не плануються – для них задається початкове значення і плануються обороти за статтями, які будуть збільшувати або зменшувати значення показників. На підставі фінансових показників і статей оборотів будуються бюджети, наприклад, «Бюджет доходів і витрат». Статті даного бюджету можуть бути такими: «Валовий дохід», «Інший операційний дохід», «Чистий дохід без реалізації», «Собівартість», «Податки», «Загальногосподарські витрати», «Витрати на збут» тощо. Бюджет доходів і витрат дозволяє підприємству оцінювати прибутковість роботи в цілому і окремих проектів, виявляти пріоритетні статті доходів і витрат, вносити корективи в діяльність підприємства з метою підвищення прибутку.

Безпосереднє планування відбувається в журналі планування за допомогою вводу документів «План на період», «План по підрозділу», «План по проекту». Для створення нових документів планування шляхом копіювання вже існуючих призначено алгоритм копіювання планів, який значно полегшує роботу користувача.

У конфігурації є також можливість використання кількох різних варіантів планування. Для кожного варіанта може бути визначений свій порядок планування, включаючи періоди планування, валюту планування тощо. Застосування декількох варіантів одночасно може бути необхідне, коли потрібно підготувати декілька альтернативних планів, детальніше спланувати зведений план: у часі, за підрозділами, за проектами. Фактичний варіант виконання плану після вивантаження із робочої конфігурації (Бухгалтерський чи Оперативний облік) зберігається в конфігурації нарівні з запланованими. Всі варіанти планів використовують єдину систему бюджетів, що дозволяє переглянути основні результати планування в табличній формі та у вигляді наочних діаграм. У конфігурацію вбудовано інформацію, яка описує її основні функції і порядок роботи.

Окремим елементом програмного забезпечення, який може бути використаний при аналізі та аудиті, є інформаційно-аналітична система «Консалтинг.Стандарт».

«Консалтинг.Стандарт» – це конфігурація, яка розроблена спеціалістами у своїй галузі, а саме юристами, бухгалтерами, аудиторамі і методистами фірми «1С» для підприємств торгівлі та сфери послуг [158].

Програма включає в себе:

- юридичні та бухгалтерські інструкції про те, як підприємству оформити свої дії у відповідності до закону і обліку реальної практики;
- аналітичний довідник з проблемних питань та рекомендаціями спеціалістів;
- типові проводки та зразки документів;
- електронні діагности для самостійного проведення юридичної експертизи господарської діяльності підприємства;
- конструктори для самостійної підготовки юридичних документів під конкретну господарську ситуацію.
- «Консалтинг.Стандарт» задовольняє потреби у:
- чітких інструкціях і обробленні юридичної та бухгалтерської інформації, не потребуючи для її одержання аналізу, інтелектуальної обробки численних нормативних актів, судових рішень та спеціалізованої літератури;

– регулярній, свіжій аналітичній інформації про те, які дії підприємству необхідно вчинити (оформити) у зв'язку з останніми змінами в законодавстві.

Всі інструкції, методики, аналітичні довідки мають посилання на нормативні та судові акти з можливістю перегляду тексту відповідного документа.

Для зручності пошуку інформації вона розташована в спеціальних розділах, таких як «Аналітика», «Податки», «Облік». У системі «Консалтинг.Стандарт» також використовуються окремі бухгалтерські матеріали семінарів проекту «1С: Консалтинг. Бухгалтерський консалтинг». Окрім інструкцій, методик, аналітичних довідок, у «Консалтинг.Стандарт» входять програми (електроні діагности та конструктори), за допомогою яких можна знайти правові помилки в діяльності підприємства та відповідно їх оформити. Подібні програми називаються інструментами. Принцип роботи інструментів наступний: програма задає користувачу питання, пропонує варіанти відповідей та поле для заповнення. Користувачу необхідно вибрати відповіді, які відповідають господарській ситуації, і далі програма надає висновки про знайдені помилки з рекомендаціями щодо їх усунення.

Щотижня здійснюється аналітичний моніторинг законодавства, в якому вказують, які важливі для підприємства нормативні і судові акти вийшли за минулий тиждень і що у відповідності з ними потрібно зробити. «Консалтинг.Стандарт» щомісячно оновлюється. Протягом місяця спеціалісти аналізують нові нормативні, судові акти, думку державних органів, незалежних експертів, а також запитання користувачів, а у випадку необхідності розробляють нові або змінюють старі інструкції, коментують складні, неоднозначні та заплутані положення нових актів. Отже, завдяки «Консалтинг.Стандарт» користувач отримує свіжу інформацію про те, що треба зробити підприємству відповідно з новими нормативними та судовими актами.

Фінансово-господарський аналіз підприємства можна проводити за допомогою конфігурації «Форт:Аналітик». Конфігурація «Форт:Аналітик» – це єдина система, яка дозволяє проводити аналіз показників фінансово-господарської діяльності підприємства, використовуючи поточні дані бухгалтерського обліку. Ці дані автоматично вибираються із конфігурації програми «1С», що

значно скорочує час на підготовку до проведення аналізу і полегшує одержання результатів, а в деяких випадках є єдиним правильним рішенням для користувача [11].

Конфігурація «Форт:Аналітик» призначена для керівників, менеджерів, бухгалтерів, економістів і фінансових аналітиків підприємств, спеціалістів органів державного управління, робітників аудиторських та консалтингових фірм, а також інших спеціалістів, які займаються аналізом діяльності підприємств.

Результатом роботи конфігурації є унікальний аналіз поточного стану підприємства.

Конфігурація «Форт:Аналітик» незамінна для проведення оперативного моніторингу фінансово-економічного стану господарюючих суб'єктів.

Відмінність конфігурації «Форт:Аналітик» від інших аналогічних програмних продуктів полягає в тому, що:

- вона дозволяє проводити аналіз фінансово-господарської діяльності безпосередньо в середовищі 1С;
- вся необхідна інформація автоматично вибирається із даних бухгалтерського обліку, а саме – з рахунків, тобто є актуальною і дозволяє проводити аналіз на будь яку дату, а не очікувати закінчення звітного періоду та регламентованих звітів (балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал);
- конфігурація «Форт:Аналітик» налаштовується на довільний план рахунків, вбудовується в будь-яку конфігурацію шляхом об'єднання конфігурацій;
- незважаючи на трудомісткість праці з конфігурацією, вона надає простий, зрозумілий та звичайний інтерфейс користувачу. Відкритість програми та її супроводження методичними та технічними рекомендаціями дозволяють вирішувати багато фінансових проблем підприємства не тільки професіоналам, але й користувачам, які не мають фахової фінансової підготовки;
- це інструмент для комплексного аналізу, який дає можливість проаналізувати не тільки різні фінансові показники (абсолютні та відносні), які відображають фінансовий стан підприємств, і тенденції його зміни за аналітичними формами, але й провести аналіз виробничої діяльності.

—

Система аналізу «Форт:Аналітик» має можливість:

- розрахувати велику кількість фінансово-господарських показників, які згруповані відповідно до їх аналітичного змісту;
- формувати показники балансу;
- формувати показники реструктуризованого балансу;
- формувати показники звіту про прибутки та збитки;
- розраховувати показники загального аналізу активів;
- розраховувати показники, які аналізують власний та залучений капітал;
- розраховувати показники, які аналізують грошові потоки;
- розраховувати показники фінансової стійкості;
- розраховувати показники ліквідності та платіжоспроможності;
- розраховувати показники рентабельності та оборотності;
- розраховувати показники ринкової вартості підприємства;
- розраховувати показники аналізу підприємства та собівартості;
- формувати та розраховувати власні фінансові показники;
- групувати стандартні фінансові показники, в залежності від специфічних потреб користувачів, у вільні схеми;
- проводити аналіз за чотирма методами аналізу: горизонтальним, вертикальним, порівняльним, коефіцієнтів;
- порівнювати значення показників підприємства з рекомендованими та відображати результат відповідним кольором;
- проводити аналіз фінансово-господарського стану підприємств різних галузей народного господарства;
- зводити вихідні данні декількох підприємств та проводити аналіз на підставі зведених даних обміну;
- подавати фінансові показники та іншу інформацію в аналітичних формах. Результати аналізу можуть бути отримані у вигляді таблиці, графіка, діаграми.

Із додаткових можливостей необхідно виділити:

- здійснення аналізу з використанням ручного способу вводу даних. Результатом роботи конфігурації «Форт:Аналітик» є фінансовий аналіз стану підприємств на підставі даних зовнішньої фінансової звітності (баланс, звіт про фінансові результати). Найбільшим попитом дана функція користується у організацій, що

здійснюють зовнішній аналіз діяльності підприємств (консалтингові аудиторські фірми), оскільки вони використовують інформацію зовнішньої фінансової звітності, яка не є комерційною таємницею;

- проведення аналізу фінансово-економічної діяльності та відображення результатів за двома планами рахунків (наприклад, за затвердженням законодавством України і відповідними стандартами GAAP – General Accepted Accounting Principles і IAS – International Accounting Standards);

- вибір та розрахунок показників за довільним розрізом аналітики, що обирається користувачем, для більш глибокого і деталізованого аналізу господарської діяльності.

В інтерфейс програми закладено функціональні та сервісні функції, що дають можливість оперативно вирішувати складні фінансово-економічні проблеми. Працюючи з програмою, користувач має можливість:

- використовувати робочу бухгалтерську базу для проведення аналізу;

- створювати і конструювати власні аналітичні форми, в яких показники будуть розташовуватись у визначеному користувачем порядку;

- автоматично контролювати правильність введення формул;
- порівнювати розраховані показники з рекомендованими значеннями, які визначаються користувачем;

- порівняти показники фінансового стану підприємства за вказаний період та проаналізувати в динаміці за кілька місяців, кварталів або років. Аналіз проводиться не тільки за вихідними значеннями показників, а також за базисним та ланцюговим темпами їх росту та приросту;

- формувати результати аналізу на період будь-якої тривалості (місяць, квартал, рік);

- формувати результати аналізу в Excel у зручному вигляді;
- друкувати результати аналізу;
- звертатися до інформації з опису значення показників, які характеризують фінансово-економічний стан підприємства.

Вищенаведений аналіз відповідного програмного забезпечення дозволяє зробити загальний висновок, що, зважаючи на наявні ресурси та потенціал програмного комплексу фірми «1С», його

можна використовувати як програмне середовище не лише для ведення бухгалтерського обліку, а й для здійснення аналізу, контролю та аудиту. Важливою перевагою використання програмних продуктів «1С» являється їх розповсюдженість і знання користувачами інтерфейсу та процедур роботи з ними, що виключає витрати на закупку нового спеціалізованого програмного забезпечення та навчання персоналу.

Г. І. Ляхович узагальнив найбільш поширені програмні продукти, які працюють вже на основі хмарних технологій та використовуються бухгалтерами при виконанні своїх прямих обов'язків (табл. 3.5.).

Таблиця 3.5

Програмні продукти для ведення бухгалтерського обліку, що працюють на основі хмарних технологій [207]

Назва програмного продукту	Коротка характеристика
jПарус	Хмарна платформа корпорації «Парус». Станом на сьогодні корпорація «Парус» пропонує до використання у різних модифікаціях прикладні рішення CRM системи jПарус «Менеджмент та Маркетинг» і системи управління автотранспортом. Суто бухгалтерських конфігурацій (таких як «Бухгалтерія», «Зарплата») на основі хмарних обчислень корпорація не пропонує. Разом з тим у запропонованих прикладних рішеннях присутні певні облікові задачі. Так, у системі управління автотранспортом можна вести оформлення, облік і обробку дорожніх листів, облік витрат пального, облік технічного обслуговування і ремонтів, облік наданих послуг і виконаних робіт у розрізі замовників тощо
iFin	Хмарний сервіс, який працює в двох напрямках: 1) це формування і подача в державні органи замість користувача різних форм звітності (підсистема «Звітність»); 2) це підсистема «Бухгалтерія», яка дозволяє, крім підготовки і подачі звітності, додатково вести складський облік (з автоматичним розрахунком амортизації основних засобів), автоматизований облік у картках співробітників (розрахунок заробітної плати, відпускних, лікарняних і податків через персональний календар), а також пакетне створення різного роду бухгалтерських документів з автоматичним заповненням постійними реквізитами підприємства
Спеціалізовані програмні продукти «1С»	Деякі функції певних систем побудовані на використанні саме хмарних технологій. Мова йде про «1С: Бухгалтерія 8.3», а також віддалене підключення через веб-інтерфейс територіально розподілених підрозділів до системи «1С:Консолідація 8», а також функції колективної роботи над документами та віддаленого доступу через Інтернет до них за допомогою спеціалізованої системи «1С:Документообіг8»

Смарт Бухгалтерія	Сервіс із ведення бухгалтерського обліку та подання електронної звітності для підприємців на спрощеній системі оподаткування. Даний програмний продукт допомагає підприємцям самостійно, без допомоги бухгалтера вести облік, створювати документи, здавати звітність у податкові органи через Інтернет. У сервісу є своя довідкова система, додатковий сервіс, через який можна безкоштовно подавати будь-яку звітність у контролюючі органи
-------------------	---

Віртуалізація обліку та використання в ньому хмарних технологій – це один із напрямів розвитку комп’ютеризації бухгалтерського обліку в цілому. Підтвердження ефективності використання хмар є значна кількість інтернет-сервісів, які вже сьогодні надають послуги дистанційного вирішення певних поставлених облікових та аудиторських задач. Також в певному застосуванні напрямів хмарних технологій можна зробити організацію тимчасових і постійних архівів, спільну одночасну роботу бухгалтерів на підприємстві або перевірка аудиторами підприємства над документами, створення послідовної занесення документації за певні часові проміжки, автоматичну синхронізацію різних версій документів.

Підводячи підсумки, можна зробити висновок, що наявне програмне забезпечення для ведення бухгалтерського обліку в цілому задовольняє вимоги щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності і навіть проведення її аналізу з застосуванням відповідних комп’ютерних програм.

Разом з тим є ряд специфічних господарських умов та об’єктів, які залишаються поза увагою автоматизованого бухгалтерського обліку.

Однією з таких особливостей є ведення обліку в територіально розосереджених структурних підрозділах підприємства. Жоден програмний продукт не пристосований і не враховує інтереси власника або менеджера, що віддалений від безпосереднього місця виробництва.

Крім того, як показав проведений аналіз, жодна з існуючих програм у повній мірі не задовольняє вимоги ведення обліку сільськогосподарської діяльності у відповідності з Міжнародними стандартами фінансової звітності. Облік та оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції автоматизовані лише у 58% сільськогосподарських підприємств. Це вимагає проведен-

ня відповідного аналізу галузевої методології обліку та оцінки в умовах застосування комп'ютерних технологій, що є предметом досліджень наступного пункту.

3.2 Галузева методологія обліку та оцінки в умовах застосування комп'ютерних технологій

Актуальність досліджень питань модернізації бухгалтерського обліку саме в сільському господарстві посилюється, виходячи з важливості аграрного сектора економіки в забезпеченні продовольчої безпеки України.

Аграрний сектор має ряд специфічних особливостей, які повинні бути належним чином представлені в системі бухгалтерського обліку.

Найбільш повно ці особливості узагальнив В.М. Жук у Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. Зокрема, згаданим ученим виділено наступні специфічні ознаки агросфери, які впливають на методологію бухгалтерського обліку в сільському господарстві:

біологічна складова економічного процесу, відповідно до якої саме родючий ґрунт, рослина і тварина, біологічні закони, за якими вони існують, визначають технологію побудови бухгалтерського обліку;

соціальна складова і неоціненна суспільна значимість сільськогосподарської продукції, що апіорі передбачає орієнтацію аграрного бізнесу не тільки на отримання максимального прибутку, але і на провадження соціально орієнтованого підприємництва в громадянському суспільстві, в основі якого, в першу чергу, лежить задоволення життєвих потреб суспільства, забезпечення соціальної стабільності і сталого розвитку сільських громад та підвідомчих їм територій;

місія забезпечення продовольчої, екологічної та енергетичної безпеки світу в умовах участі України в світовій господарській системі, що вимагає здійснення активної інформаційної політики, спрямованої на підвищення ефективності і конкурентоспроможності виробництва та реалізацію Україною свого значного аграрного експортного потенціалу в умовах членства у Світовій організації торгівлі [162].

Методологія бухгалтерського обліку повинна в повній мірі враховувати ці особливості, адже, як зазначає В.М. Жук, без належного інформаційного представлення цих особливостей аграрний сектор, як складова національної економіки, не зможе в повній мірі забезпечити збереження та примноження унікальних земельних та біологічних ресурсів, інвестиційної привабливості суб'єктів господарської діяльності і сільських територій, конкурентоспроможності національного аграрного виробництва в світовій господарській системі [162].

Саме тому метою даного пункту монографії є дослідження особливостей методології обліку сільськогосподарської діяльності та аналіз сучасного програмного забезпечення на предмет вирішення завдань обліку, що висувають окремі елементи його методу.

У широкому розумінні через застосування усієї сукупності елементів методу бухгалтерського обліку здійснюється проекція господарського життя підприємства у інформаційну площину. Структурні рамки цієї проекції визначаються наявним планом рахунків та формами фінансової звітності. У прикладному аспекті метод обліку являє собою сукупність дій по отриманню і обробці даних про господарське життя підприємства, які зафіксовані у документах та ідентифіковані в якості об'єктів обліку.

Модель збору та обробки інформації у системі бухгалтерського обліку реалізується через його методологію, тобто через сукупність правил, виконання яких забезпечує повноту використання його методу.

Методологія – вчення про методи, за допомогою яких людина пізнає об'єкт дослідження або предмет науки. Основою побудови методології будь-якої науки (і бухгалтерський облік – не виключення) є діалектика, яка стверджує, що світ складається не з готових, закінчених предметів і явищ, а являє собою сукупність процесів, у яких предмети знаходяться у безперервній зміні: то виникають, то зникають. Такий підхід до процесу пізнання відтворює єдиний закономірний світовий процес руху [350].

У визначенні методів бухгалтерського обліку вчені виділяють два підходи – адитивний та процедурний.

Адитивний підхід полягає у визнанні в якості методів бухгалтерського обліку окремих технічних прийомів, за допомогою яких здійснюється первинна реєстрація, зведення і узагальнення

господарських операцій. Таке трактування методу бухгалтерського обліку було прийнято за основу теоретиками цієї науки ще на початку ХХ століття. Згідно з класичним підходом, більшість учених виділяли вісім методів бухгалтерського обліку: документація; інвентаризація; калькуляція; оцінка; рахунки; подвійний запис; баланс; звітність. Проте деякі економісти у цій сукупності елементів вважали зайвими документацію, оцінку, калькуляцію, інвентаризацію.

Процедурний підхід ґрунтується на використанні таких наукових прийомів, як спостереження, вимірювання, класифікація та узагальнення шляхом аналізу і синтезу, індукції та дедукції [350].

Прихильники процедурного підходу доводять, що класичне визначення методу обліку має суттєві недоліки, адже воно містить характеристику набору прийомів, за допомогою яких здійснюється облік та реалізуються його інформаційна, контрольна та аналітична функції, але з цього визначення незрозумілим залишається порядок застосування цих інструментів у часі.

Процедурний метод обліку досліджували О.П. Рудановський та О.М. Галаган. Так, О.П. Рудановський при розкритті методу бухгалтерського обліку пропонував таке визначення – система процедур: реєстрація, систематизація, координація та оцінка [362]. Однак, О.М. Галаган до методу бухгалтерського обліку включав наступні етапи – спостереження, класифікація, індукція, дедукція, синтез і аналіз [50].

Ці пропозиції були розроблені у 20-тих роках ХХ століття, але не знайшли визнання, тому адитивний метод був єдиним, який викладався у навчальних закладах. Лише останнім часом процедурний метод знову починає завойовувати позиції і знаходити послідовників. Прихильниками процедурного методу є К.Н. Нарібаєв, В.Ф. Палій та інші [245, 300].

Основне завдання розвитку методології національної системи бухгалтерського обліку в сучасних умовах глобалізації економіки та реформування вищої професійної освіти Г.Г. Кірейцев вбачає у підвищенні наукового рівня обліку, орієнтації на розвиток науково-пізнавальної, соціальної, інформаційної, контрольної, регулюючої та прогностичної його функцій, не нехтуючи необхідністю подальшого розвитку функцій правового захисту суб'єктів господарювання та мотивації [141].

Н.М. Малюга погоджується, що методологія бухгалтерського обліку є важливим інструментом регулювання економіки як на мікро-, так і на макрорівні. Вона повинна передусім сприяти забезпеченню прозорості та достовірності інформації про діяльність і фінансовий стан підприємства, а також про економіку країни в цілому, забезпечувати довіру з боку користувачів інформації, яка формується в бухгалтерському обліку [214].

Подвійна природа бухгалтерського обліку (у теоретичному аспекті облік є методологічною наукою, у практичному – функцією управління діяльністю підприємства) зумовлює необхідність приділення державою особливої уваги забезпеченню і підтримці його наукового рівня, проведенню теоретичних досліджень. Крім того, методологія обліку повинна змінюватися відповідно до напрямів і цілей розвитку суспільства. Такі зміни мають бути свідомо керовані. Економічна реформа змінила ставлення до бухгалтерського обліку, тому зростає значення його методологічного забезпечення, яке повинно враховувати застосування ринкових важелів в управлінні процесами відтворення в умовах глобалізації економіки.

Професор Т. Трифонов відмічає, що в умовах ринкового господарювання питання методу бухгалтерського обліку знову стає об'єктом теоретичного переосмислення та вимагає подальших досліджень [413, с. 91].

Без применшення важливості усіх методів бухгалтерського обліку, особливе місце у рамках монографії має документування.

Досить мало уваги на сьогодні приділяється впровадженню можливостей електронної системи документування. Тому важливим є визначення пріоритетів подальшого розвитку документування як одного з ключових елементів методу бухгалтерського обліку з урахуванням тенденцій поширення електронного документообігу та стрімкого розвитку інтернет-технологій в обліковій сфері.

Важливим завданнями, спрямованим на впровадження клауд-комп'ютерної форми обліку, є аналіз теоретичних принципів та методичних засад документування як базису для удосконалення форм обліку в сучасних умовах.

Виконання покладених на бухгалтерський облік завдань залежить від повноти і своєчасності відображення у ньому здійснюваних підприємством в процесі своєї виробничо-фінансової дія-

льності господарських операцій. Тому однією з основних вимог, що пред'являються до побудови облікового процесу на підприємстві, є його документальна обґрунтованість, чітке документування всіх процесів і явищ.

Документом є письмовий доказ, підтверджуючий факт здійснення господарської операції, що служить підставою для подальших бухгалтерських записів, забезпечуючи точність, достовірність і безперечність облікових показників, можливість їх контролю.

Разом з тим значення бухгалтерських документів визначається не тільки тим, що вони служать підставою і підтвердженням правильності облікових даних. Документи є засобом, за допомогою якого здійснюється сама виробничо-фінансова діяльність. Вони використовуються для оперативного керівництва і управління підприємством. На підставі документів ведеться повсякденне спостереження за рухом грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей, встановлюється законність і доцільність тих або інших операцій.

Питанням документування господарських операцій присвячена значна кількість публікацій вітчизняних та зарубіжних вчених, таких як П.Т. Саблук, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, М.Г. Белов, В.О. Орлов, Н.А. Бортник, І.І. Ємець, В.Г. Горелкин, М.К. Козуб, С. Жакіпбеков, Г.Г. Жуиков, Н.І. Иванов, Г.Г. Кірейцев, З.В. Кір'янова, С.С. Кромін, І.С. Мацкевічюс, Ю.С. Румянцев, В.В. Сопко, А.М. Федяєв і В.Є. Кириченко та ін. Значний внесок в створення принципів документування зробили зарубіжні вчені Е. Хелльмунд і К.Х. Клауке. Проблеми автоматизації документування досліджували М.А. Бортник, І.І. Ємець, Т.А. Краєва, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов та інші вчені.

Документи мають юридичну силу, використовуючись як доказ при вирішенні спірних питань між організаціями і особами. І лише правильно і своєчасно оформлені документи мають доказову силу в судових інстанціях. Документи мають контрольне значення, оскільки дозволяють контролювати збереження майна підприємства і попереджати випадки розкрадання. Велике значення мають документи при проведенні документальних ревізій і аудиторських перевірок діяльності підприємства. Документи використовуються також при аналізі результатів роботи господарюючих суб'єктів. Отже, саме документ складає основу інформаційної системи, яка використовується в управлінні.

Обробка документації підприємства складає близько 50% об'єму облікових робіт, що виконуються працівниками бухгалтерії. Тому зниження витрат по складанню і обробці документів є резервом скорочення часу на ведення бухгалтерського обліку. Прискорення руху документів з метою отримання своєчасної і достовірної інформації, необхідної для управління виробничо-фінансовою діяльністю підприємства, є одним з найважливіших завдань бухгалтерського обліку.

Ефективність ведення бухгалтерського обліку на підприємстві багато в чому визначається правильною організацією роботи з документами, що є письмовим підтвердженням факту здійснення господарських операцій або засобом їх юридичної достовірності. Відповідно, очевидний і один з головних принципів постановки облікового процесу: господарська операція, не оформлена належним чином, не може вважатися правовою економічною подією (відсутній об'єкт бухгалтерського обліку) [204, с.41].

Визначення поняття документування полягає у виділенні його складових, їх сутності, підборі термінів для найбільш точного вираження їх змісту, визначенні місця кожної операції в логічній послідовності документування.

Існує дві найбільш поширені думки щодо поняття документування: з одного боку, документування розглядається як організована єдина система виміру, реєстрації і відображення інформації про господарські операції та інші факти діяльності підприємств, необхідна для контролю і управління; з другого боку, документування характеризується як основа наступної обробки вихідної інформації, процесу управління [26]. В.М. Нікітін і Д.А. Нікітіна документування визначають як первинну реєстрацію господарських операцій за допомогою документів у момент та в місцях їх здійснення [254, с.51]. Дещо по-іншому трактує це поняття А.В. Михайлов, зазначаючи, що документування – це спосіб фіксації господарських операцій шляхом складання документів [231, с 12].

Зокрема, С.М. Барац [12], який одним з перших ввів поняття документації, під даним терміном розумів матеріал «для книжкових записів». О.Ф. Галкін [409] документацією визначає як оформлення операцій з документами. Разом з тим поняття електронного документа в науці бухгалтерського обліку не розглядається або розглядається досить поверхнево. Дана проблема в основно-

му висвітлюється в плані технічного забезпечення обліку, тоді як вкрай важливо розглядати систему електронного документування як елемент удосконалення форм бухгалтерського обліку.

В таких умовах в бухгалтерську термінологію вводяться нові поняття – електронний документ та електронний документообіг. В цьому контексті важливим є розуміння того, що електронний документ являється аналогом паперового – як за економічною сутністю, так і за формальною ознакою. До використання комп’ютерних технологій альтернативи паперу як формату представлення даних не було. Навіть при використанні комп’ютерної форми обліку інформація значною мірою представляється у форматах, які інакше ніж електронною версією паперового носія назвати важко [86].

Формат представлення інформації грає дуже важливу роль. Навіть найточніша, релевантна і повна інформація буде непридатною для прийняття управлінських рішень, якщо вона несвоєчасно надійшла до свого користувача або являється складною для аналізу.

Оскільки облікові документи додають юридичну силу відображенням в бухгалтерському обліку фактам господарського життя підприємства, необхідно приділити велику увагу правовому статусу електронного документа.

В Законі України «Про електронні документи та електронний документообіг» визначено, що юридична сила електронного документа не може бути заперечена виключно через те, що він має електронну форму. Оригіналом електронного документа вважається електронний примірник документа з обов’язковими реквізитами, у тому числі з електронним цифровим підписом автора. У разі надсилання електронного документа кільком адресатам або його зберігання на кількох електронних носіях інформації кожний з електронних примірників вважається оригіналом електронного документа. Копією документа на папері для електронного документа є візуальне подання електронного документа на папері, яке засвідчене в порядку, встановленому законодавством [232].

Також важливим моментом визначення юридичної сили документа є його підтвердження електронним підписом. Електронний цифровий підпис використовується фізичними та юридичними особами – суб’єктами електронного документообігу для ідентифікації підписувача та підтвердження цілісності даних в електронній формі.

Стаття 3 Закону України «Про електронний цифровий підпис» визначає, що електронний цифровий підпис за правовим статусом прирівнюється до власноручного підпису (печатки) у разі, якщо електронний цифровий підпис підтверджено з використанням посиленого сертифіката ключа за допомогою надійних засобів цифрового підпису, тобто засобів електронного цифрового підпису, що мають сертифікат відповідності або позитивний експертний висновок за результатами державної експертизи у сфері криптографічного захисту інформації [231].

Тому електронні документи мають таку ж юридичну силу, як і звичайні документи, які оформлені відповідно до вимог та мають всі необхідні реквізити, а їх використання є законним та правомірним.

На сьогоднішній день існує ряд програмних продуктів для ведення бухгалтерського обліку, про які йшлося в попередньому пункті, і кожна з цих програм має свій формат відображення та збереження облікових даних. Це робить об'єднання, обробку фінансової інформації складним процесом, що віднімає багато часу, як для користувачів, так і для аналітиків і інвесторів.

Окремо слід виділити проблему відсталості програмного забезпечення та неможливості його зв'язку з новітніми технічними приладами, якими обладнані сучасні сільськогосподарські машини та які функціонують на тваринницьких фермах. Зокрема, мова йде про необхідність розробки сучасних програм та комунікацій, які б забезпечували синхронізацію даних через інтернет. Так, наприклад, сучасні комбайни, які обладнані навігаторами з доступом до інтернету, можуть накопичувати інформацію про напрацьовані мото-години, кількість зібраного урожаю (яка вимірюється відповідним технічним приладом, вмонтованим у комбайн), кількість витраченого пального (через відповідний датчик на баку комбайна). Дана інформація за допомогою інтернету синхронізується у відповідну облікову програму без необхідності будь-якого підтвердження.

Аналогічний приклад можна навести з фермою. Доїльні апарати, за наявності відповідних технічно-комунікаційних зв'язків, можуть передавати інформацію про надої молока у відповідну базу даних з обліку готової продукції відразу ж після завершення процесу доїння (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Миттєва синхронізація даних первинного обліку в облікові реєстри: еволюція документування в клауд-комп'ютерній формі

За таких умов паперовий первинний документ, як основа обліку, перестане виконувати головну роль у його методології. Це – майбутнє бухгалтерського обліку. І саме тому сільськогосподарські підприємства повинні робити акцент на автоматизацію ведення документування та складання фінансової звітності, використовуючи інтернет-технології, оскільки це є логічним, послідовним і, що головне, неминучим кроком у розвитку бухгалтерського обліку.

Як показав проведений аналіз, в Україні відсутні програмні продукти, які би повністю враховували специфічну методологію обліку сільськогосподарської діяльності. Узагальнені результати дослідження відповідності існуючого програмного забезпечення діючій методології обліку наведено в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

**Відповідність існуючого вітчизняного програмного
забезпечення діючій методології обліку**

Елементи методології обліку	Програмні продукти			
	1:С	Акцент	ФБП	БЭСТ-ОФИС
Документування	+	+	+	+
Інвентаризація	+/-	+/-	+/-	+/-
Оцінка	-	-	-	-
Калькуляція	+/-	+	+	-
Рахунки	+	+	+	+
Подвійний запис	+	+	+	+
Балансове узагальнення	+	+	+	+
Звітність	+	+	+	+

В цілому, як видно з таблиці, загальна методологія обліку представлена в існуючому програмному забезпеченні в повній мірі. Що ж стосується сільського господарства, то наявність специфічних об'єктів обліку та специфічної методології обліку та оцінки окремих активів висуває до програмного забезпечення додаткові вимоги, які до сьогодні не реалізовані на рівні користувачів – бухгалтерів. Як видно з таблиці 3.7, неохопленими залишаються такі ділянки обліку, як облік та оцінка біологічних активів, облік земельних часток (паїв) та інші.

Таблиця 3.7

**Відповідність наявного програмного забезпечення
специфічним вимогам обліку сільськогосподарської
діяльності**

Специфічні об'єкти обліку та методи	Програмні продукти			
	1:С	Акцент	ФБП	БЭСТ-ОФИС
Облік орендованих земельних ділянок сільськогосподарського призначення	+	+	+	+
Облік біологічних активів	+	-	+	-
Облік сільськогосподарської продукції	+	-	+	-
Оцінка справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції	-	-	-	-
Складні механізми розподілу затрат в калькулюванні сільськогосподарської продукції	+/-	-	-	-
Племінний облік	+/-	-	-	-

Продовження табл. 3.7

Облік територіально віддалених структурних підрозділів та дочірніх підприємств	-	-	-	-
Зведення рахунків для трансформації звітності агрохолдингами	-	-	-	-
Синхронізація облікової програми з технічними засобами обмірів, установленними у сільськогосподарських машинах та на фермах	-	-	-	-

Як свідчать дані таблиці, найбільш неохопленою автоматизацією ділянкою в обліку сільськогосподарської діяльності є саме оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю. Жодна комп'ютерна програма не має можливостей оцінки. Окрім оцінки справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції, не менш необхідними є пропозиції щодо оцінки і інших об'єктів обліку, зокрема основних засобів. Разом з тим оцінка активів та зобов'язань є важливим елементом методу бухгалтерського обліку. Особливого значення питання оцінки справедливої вартості матеріальних та нематеріальних активів підприємств набуло з започаткуванням процесів переходу аграрних підприємств на Міжнародні стандарти фінансової звітності.

Проведений аналіз досвіду сільськогосподарських підприємств у підготовці звітності за МСФЗ і, зокрема, оцінки для цих цілей засвідчив, що більшість підприємств мають фінансові, методичні та організаційні труднощі реалізації вимог МСФЗ щодо оцінки основних засобів, біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю.

Питанням трансформації звітності та розв'язанню пов'язаних із цим проблем присвячена велика кількість публікацій Жука В.М., Бездушної Ю.С., Голова С.Ф., Бутинця Ф.Ф., Кірейцева Г.Г., Малюги Н.М., Петрука О.М. та інших.

Незважаючи на велику кількість публікацій з цього питання у вітчизняній обліковій практиці та на наявність потужного методичного інструментарію, який пропонують передові бухгалтерські програмні продукти, відсутні організаційні, методичні засоби

та засади здійснення такої оцінки обліковим апаратом. А для залучення незалежних оцінювачів у вітчизняних сільськогосподарських підприємств, як правило, або недостатньо фінансових ресурсів, або ж управління виправдано вважає такі витрати економічно недоцільними.

Основні вимоги до оцінки активів для підготовки фінансової звітності за МСФЗ зафіксовані у МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» а також в МСФЗ 16 «Основні засоби», МСФЗ 39 «Знецінення активів», МСФЗ 40 «Інвестиційна нерухомість» і знайшли своє відображення в МПО-1 «Оцінка для фінансової звітності» Міжнародних стандартів оцінки (МСО-2007).

Згідно п. 29 МСФЗ 16, існує дві моделі оцінки основних засобів після їх первісного визнання в балансі:

- по фактичній вартості (cost model);

- за переоціненою вартістю (revaluation model).

Модель обліку за фактичною вартістю виходить з первісно визнаної вартості основних засобів, а модель переоцінки вартості – з періодичних переоцінок основних засобів за справедливою вартістю і, відповідно, може застосовуватися до всіх об'єктів основних засобів, справедлива вартість яких, згідно з п. 29 МСФЗ 16, може бути надійно оцінена.

Переоцінка об'єктів основних засобів здійснюється по їх групах. Згідно п. 36 МСФЗ 16, у разі переоцінки одного об'єкта з будь-якої групи основних засобів компанія повинна переоцінити всі об'єкти, що входять в дану групу.

Відповідно до положень МСФЗ 1 для підприємств, що вперше застосовують МСФЗ, існує можливість скористатися одним або кількома звільненнями від вимог інших МСФЗ. З точки зору практичного застосування одним із найбільш поширених звільнень, яким користуються підприємства при переході на МСФЗ, є застосування справедливої вартості основних засобів в якості доцільної собівартості.

Так, МСФЗ 1 визначає, що суб'єкт господарювання може вибрати оцінку об'єкта основних засобів на дату переходу на МСФЗ за його справедливою вартістю та використати цю справедливую вартість як доцільну собівартість на цю дату.

Отже, справедлива вартість може бути використана як доцільна собівартість активу для подальшого застосування моделі по

фактичній вартості, або ж як його переоцінена вартість з подальшим використанням моделі обліку за переоціненою вартістю.

Разом з тим при переході на МСФЗ бухгалтери вітчизняних підприємств стикнулись із проблемою, пов'язаною з необхідністю виконання такої переоцінки, значною вартістю послуг оцінювачів та неможливістю самостійно виконати таку оцінку. При цьому Міжнародні стандарти фінансової звітності не забороняють бухгалтерам проводити оцінку справедливої вартості самостійно. МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», який прийнятий у 2013 році, є підтвердженням цьому. Стандарт призначений для бухгалтерів та визначає процедури, послідовність, методологію та джерела інформації для проведення оцінки. Зокрема, він передбачає застосування 3-х підходів: ринковий підхід; витратний підхід; дохідний підхід.

МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» встановлює пріоритет у застосуванні ринкового (порівняльного) підходу. З метою підвищення узгодженості та зіставності оцінок справедливої вартості та пов'язаного з ними розкриття інформації, цей МСФЗ встановлює ієрархію справедливої вартості, у якій передбачено три рівні входних даних для методик оцінювання, що використовуються для оцінки справедливої вартості.

Вхідні дані 1-го рівня – це ціни котирування (нескориговані) на активних ринках на ідентичні активи або зобов'язання, до яких суб'єкт господарювання може мати доступ на дату оцінки. Ціна котирування на активному ринку є найнадійнішим свідченням справедливої вартості і за наявності має бути використана без коригування для оцінки справедливої вартості. Вхідні дані 1-го рівня будуть доступні для багатьох фінансових активів та фінансових зобов'язань, деякі з яких можуть бути обміняні на кількох активних ринках (наприклад, на різних біржах).

Вхідні дані 2-го рівня – вхідні дані, окрім цін котирування, включених до 1-го рівня, відкриті для активу або зобов'язання, прямо або опосередковано.

Вхідні дані 3-го рівня – закриті вхідні дані для активу або зобов'язання.

Ієрархія справедливої вартості встановлює найвищий пріоритет для цін котирування (нескоригованих) на активних ринках на ідентичні активи або зобов'язання (вхідні дані 1-го рівня) та най-

нижчий пріоритет для закритих вхідних даних (вхідні дані 3-го рівня).

У зв'язку з актуальністю питань переходу підприємств на МСФЗ і необхідністю переоцінки основних засобів, балансова вартість яких не відповідає жодній із встановлених МСФЗ баз оцінок, постала потреба адаптування організації бухгалтерського обліку до вимог сьогодення. Зокрема, ряд сільськогосподарських підприємств не змогли виконати вищевказану умову переходу на МСФЗ у зв'язку зі значною вартістю послуг оцінювачів. При цьому МСФЗ прямо не вказують на необхідність залучення експертів, а отже, бухгалтери за наявності відповідного методичного інструментарію можуть реалізувати цю норму самостійно, без залучення експертів. Саме тому надзвичайно актуальною є розробка відповідного програмного забезпечення у межах запровадження клауд-комп'ютерної форми обліку.

Як показав проведений аналіз, дані аспекти методології відсутні навіть у зарубіжних комп'ютерних програмах. Найбільш адаптованими до потреб сільського господарства є спеціалізовані програми для обліку та планування в сільському господарстві в країнах СНД, зокрема як приклад можна навести «АДЕПТІС: Бухгалтерський облік для сільськогосподарських організацій», «АДЕПТІС: Зведене планування в сільському господарстві» (Росія), програмний продукт «Бухгалтерський облік на підприємствах сільського господарства» (Білорусь). Всі програми поставляються з докладною документацією і передбачають можливість їх самостійного освоєння. Терміни впровадження залежать від розміру підприємства, наявності комп'ютерної техніки, кваліфікації користувачів і складають в середньому 2-4 місяці.

Програмний продукт «Бухгалтерський облік на підприємствах сільського господарства» розроблений компанією «ЮКОЛА-ІНФО» на основі конфігурації «Бухгалтерський облік» системи «1С:Підприємство» версії 7.7 і являє собою рішення для автоматизації бухгалтерського обліку в Республіці Білорусь для підприємств, які займаються рослинництвом і тваринництвом.

У конфігурації реалізована методологія бухгалтерського обліку в сільському господарстві у відповідності до поточного законодавства Республіки Білорусь. Для вирішення цих завдань надбудова містить:

- план рахунків, доповнений для ведення бухгалтерського обліку на підприємствах сільськогосподарського профілю;
- набір довідників, що містять інформацію, специфічну для даного виду діяльності;
- набір документів, призначених для введення, зберігання і друку первинних документів;
- спеціалізовані звіти, що показують зведену інформацію про поголів'я і рух тварин, витрати по підприємству в розрізі видів діяльності, рух основних засобів, облік витрат кормів та ін.;
- механізми розподілу допоміжних, загальновиробничих і загальногосподарських витрат на основні види діяльності відповідно до вказаного користувачем критерію.

Набір документів, що автоматизує введення бухгалтерських операцій, розрахований на ведення найбільш важливих розділів бухгалтерського обліку в сільському господарстві, таких як:

- облік готової продукції;
- облік матеріалів, в тому числі кормів;
- облік реалізації продукції за фактичною і обліковою вагою;
- облік тварин на вирощуванні і відгодівлі в трьох одиницях: головах, живій вазі і по плановій собівартості;
- облік продуктивної й робочої худоби в трьох одиницях: головах, живій вазі і по плановій собівартості;
- розподіл допоміжних, загальновиробничих і загальногосподарських витрат на основні види діяльності та формування фактичної собівартості виробленої продукції в розрізі тих підрозділів, де ця продукція виробляється.

Іншими використовуваними програмами є «Кварц: Конфігурація для сільськогосподарських підприємств України» («Кварц», м. Черкаси), «МКМ: Фермер» («МКМ-Софт», м. Київ), «МИКСТ: Сільськогосподарське підприємство» («Мікст», м. Черкаси), «ІН-АГРО: Конфігурація для підприємств агропромислового комплексу» (ПП «ІН-АГРО», м. Черкаси). «Акцент: Сільське господарство», «Акцент: Молочне виробництво», «Акцент: Сиро-молочне виробництво» (ТЗОВ «Імпакт», м. Донецьк), «Акцент: Облік витрат в рослинництві» (НВ ТОВ «Інформ-Аналітик» м. Донецьк) [252].

Аналіз застосовуваних комп'ютерних програм на відповідність діючій методології показав, що найменш автоматизованим елементом методу є оцінка. На ринку програмного забезпечення

відсутні продукти, які дозволяли би в автоматизованому режимі здійснювати розрахунок справедливої вартості як біологічних активів, так і основних засобів. Ще однією не охопленою автоматизацією ділянкою є облік структурних підрозділів та дочірніх підприємств агрохолдингів.

Такий елемент методу, як документування, в перспективі змінить свою сутність і форму, оскільки розвиток технічних засобів зв'язку і інтернету зведе значення паперового документування в обліку до нуля. Характеристика перспектив таких прогнозів та пошук напрямів вирішення описаних проблем є завданням з поступового, планомірного переходу на клауд-комп'ютерну форму бухгалтерського обліку.

3.3 Світові та вітчизняні тенденції розвитку мережевих технологій обліку та цифрових форматів звітності

Інформація стає все більш і більш важливим ресурсом виробництва і чинником суспільного розвитку. Зокрема, все більшу роль відіграє своєчасне отримання різноманітної ділової інформації найрізноманітнішими користувачами за допомогою сучасних телекомунікаційних каналів. Останнім часом все більшого розповсюдження набуває отримання даних про підприємство за допомогою мережі Інтернет. Зокрема, таку інформацію можна отримати з фінансової звітності підприємства, яку воно публікує на своєму веб-сайті або на сайтах фондових бірж. В США така практика виправдана, оскільки підприємства розміщують фінансову інформацію на веб-сайтах з середини 90-х років XX ст. На сьогодні використання веб-технологій для фінансового звітування набуває глобального поширення.

Підприємства сьогодні використовують багато програмних продуктів і форматів для створення фінансових звітів. Це робить об'єднання фінансових даних і їхню інтерпретацію важкою як для користувачів, так і для аналітиків і інвесторів. Тому в електронній комерції робиться акцент на автоматизацію складання компаніями їхніх бізнес-звітів.

Найбільш розповсюдженою є мова програмування XBRL. Основне призначення XBRL полягає у представленні і аналізі будь-якої фінансової інформації, в першу чергу фінансової звітності компаній, та у обміні цією інформацією. Назва XBRL є скорочен-

ням від англійського eXtensible Business Reporting Language, що буквально перекладається як «розширювана мова ділової звітності». Формат XBRL не є новою окремою мовою програмування – він заснований на розповсюдженій мові програмування XML (eXtensible Mark-up Language) і являє собою її адаптовану версію для цілей бізнесу.

XBRL – це спеціалізована мова опису даних, яка дозволяє публікувати і аналізувати фінансову інформацію компаній, а також порівнювати її і обмінюватися нею. Інформація, представлена у цьому форматі, може бути автоматично оброблена, оскільки XBRL володіє достатнім потенціалом для визначення способу представлення облікової інформації.

XBRL має властивості, завдяки яким можна здійснювати обмін фінансовою інформацією між різними обліковими програмами, використовуючи будь-які інформаційні мережі, включаючи Інтернет. При цьому потреба повторного введення облікової інформації зникає, тим самим знижуючи ризик помилкового введення даних і усуваючи необхідність ручного введення для різних форматів та облікових програм. Як результат, знижуються витрати підприємства на підготовку і передачу документів.

Використання XBRL та комп'ютерних технологій при складанні і оформленні електронних первинних документів спрощує формування реальної облікової інформації про господарські процеси, наявність і використання наявних ресурсів, а також перешкоджає здійсненню розкрадань грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей, інших зловживань. Порівнюючи можливості застосування XBRL з паперовою формою звітності, слід відмітити наявність ряду переваг електронної системи документування та звітності (табл. 3.8)

Таблиця 3.8

Переваги застосування електронної системи фінансової звітності у форматі XBRL

Користувачі звітності	Вимоги до облікової інформації	Переваги застосування електронної системи звітності
Державні органи	1. відсутність помилок у звітності 2. достовірність звітності 3. уніфікація обробки різноманітних звітів 4. спрощення введення великих обсягів даних і отримання зведених показників	1. автоматичний контроль помилок на етапі складання звітності 2. можливість автоматичної перевірки та аналізу 3. введення стандарту на дані, що передаються в електронній формі 4. прискорення обробки великих масивів даних

Продовження табл. 3.8

Керівництво підприємства	1. достовірність 2. можливість автоматичної обробки 3. зручність формату для аналізу	1. підпис електронним цифровим підписом директора і головного бухгалтера 2. представлення звітності в форматах, що роблять можливою автоматичну обробку (RDF, XBRL) 3. єдиний формат подання
Інвестори	1. доступність звітності у будь-який момент часу 2. можливість отримання звітності за будь-який період 3. зручність формату для аналізу і порівняння	1. доступ до облікових баз даних в режимі реального часу (в тому числі, за допомогою Інтернет)

Крім стандартизації, використання XBRL забезпечує користувачам скорочення витрат, підвищення точності і достовірності наданої інформації, а також можливість швидкого вибіркового обміну фінансовою інформацією, який досягається за рахунок використання метаданих, визначених у таксономіях (метадані – це дані про дані). За допомогою XBRL будь-яка інформація про господарські операції та події заноситься до системи один раз, а потім може бути використана, проаналізована та представлена в будь-якому форматі. Прикладами різних форматів представлення інформації є:

- надрукований пакет річної звітності;
- документи у форматі HTML на веб-сайті компанії;
- подача будь-яких звітів в державні регулюючі або податкові органи;
- файл у форматі XML, який може бути переформатований для цілей будь-якого аналізу;
- інші спеціалізовані формати представлення даних, наприклад, такі як звіти про кредитоспроможність дебіторів і контрагентів або спеціалізовані пакети для цілей кредитування.

Інтерактивність даних, оброблених за допомогою XBRL і позначених за допомогою тегів (спеціальних програмних міток), полягає в тому, що всі ключові факти в таких великих документах, як річна звітність компанії, можуть бути миттєво розпізнані програмним забезпеченням і представлені в зручній формі користувачу – інвестору або аналітику. Це дозволяє користувачам отримувати зі звітності саме ту інформацію, яка їм необхідна, і миттєво порівнювати її з результатами інших компаній, оцінювати ефективність роботи компанії за цим показником у порівнянні з минулими роками або зі станом справ у галузі в цілому. Іншими словами, інвес-

тори можуть отримати величезний обсяг інформації в будь-якому розрізі. Це досягається за рахунок того, що теги застосовуються не тільки до фінансової інформації у форматі грошових одиниць, але і до всіх немонетарних даних, що містяться у звітності.

Крім користі для зовнішніх користувачів, таких як регулятори фондових ринків, аналітики та інвестори, XBRL корисний і для ефективного і якісного обміну фінансовою інформацією між різними підрозділами, службами звітності, планування всередині великої компанії або багатогалузевого холдингу з широким асортиментом продукції і географічно розгалуженою мережею.

Двома ключовими поняттями в стандарті XBRL є таксономія і реальний документ.

Відповідно до першоджерел, таксономія – це спосіб опису формальних вимог до звіту, представленого у форматі XBRL. На цей час розроблені таксономії для торгових і промислових підприємств, які складають звітність згідно стандартів US GAAP і IAS. У процесі розробки перебувають таксономії для австралійських, сингапурських та інших національних стандартів фінансової звітності [503]. На сьогодні існує 3 769 статей таксономії для МСФЗ (табл. 3.9). На цей час Таксономія перекладена на понад 10 мов світу: арабську, китайську (спрощену та традиційну), голландську, французьку, німецьку, угорську, італійську, японську, корейську, португальську, іспанську. Існує також український переклад таксономії.

Таблиця 3.9

Кількість статей таксономії у форматі XBRL для МСФЗ

Кількість статей таксономії	Остаточна редакція таксономії 2012р.	Остаточна редакція таксономії 2011р.	Остаточна редакція таксономії 2010р.
Усього	3 769	2 545	2 027
Повні МСФЗ (крім МСФЗ для МСП) (1)	3 658	2 426	1 936
МСФЗ для МСП (2)	1 135	1 128	1 026
Вимоги щодо розкриття інформації (Частина А Збірника стандартів)	2 259	1 851	1 688
Приклади (Частина Б Збірника стандартів)	399	281	2
Загальна практика	694	112	114

Джерело: виступ керівника діяльності XBRL Ради з Міжнародних стандартів фінансової звітності Олів'є Серве [377].

Розробкою XBRL-таксономій займається Фонд Комітету з МСФЗ (IASC Foundation). Ще в кінці 90-х рр. минулого століття була створена спеціальна група – IASC Foundation XBRL Team. Перші специфікації і таксономії МСФЗ були розроблені цією групою в 2000 році і представлені громадськості для широкого обговорення на міжнародній конференції з XBRL у Лондоні в лютому 2001 року.

Група розробляє таксономії МСФЗ відповідно до регламентованого процесу, який включає в себе численні відкриті публікації та звіти про розробку таксономій для обговорення громадськістю. У Групі діють дві основні команди фахівців: фінансисти та інженери інформаційних технологій. Інженери несуть відповідальність за здійснення технічної експертизи в галузі програмування та розроблення XBRL-інструментів. Команда фінансистів здійснює експертизу в бухгалтерській галузі знань, необхідних при поданні МСФЗ у форматі XBRL.

Процес розробки нових МСФЗ-таксономій проходить наступні етапи:

1. Планування і аналіз.

На цьому етапі проводиться ретельний аналіз і порівняння всіх нових випущених стандартів та роз'яснень МСФЗ і доповнень та змін до існуючих стандартів станом на початок року. Метою аналізу є ідентифікація всіх технічних відмінностей від попередньої версії стандартів та роз'яснень МСФЗ та попередня оцінка їх потенційного впливу на XBRL-таксономію МСФЗ.

Потім у рамках першого етапу складається план нового проекту по розробці оновленої таксономії МСФЗ.

2. Підготовка до формування проекту таксономії.

Цей етап розбивається на дві стадії:

- Технологічна оцінка складності проекту. Включає оцінку всіх інформаційно-технічних деталей проекту. Результатом є розробка нової IT-архітектури, яка публікується для відкритого обговорення громадськістю і консультацій із зовнішніми експертами. На цій стадії розробники цікавляться думкою громадськості з приводу інформації, яку необхідно включити у фінансову звітність згідно з новими вимогами МСФЗ.

- Впровадження нових стандартів МСФЗ та оновлення таксономії. На цій стадії розробники співпрацюють із представника-

ми Ради з МСФЗ та безпосередньо з розробниками нових положень МСФЗ з метою їх адекватного і ефективного включення в нову таксономію. В результаті дискусій робочих груп починається підготовка до постатейного формування проекту нової таксономії МСФЗ.

3. Побудова таксономії МСФЗ.

На цьому етапі завершується формування нової таксономії МСФЗ та проводиться її всебічне технічне тестування як з точки зору інформаційних технологій, так і з точки зору повного і коректного включення положень діючих стандартів та роз'яснень МСФЗ. В результаті цієї роботи з'являється документ – Проект таксономії МСФЗ.

4. Обговорення проекту таксономії МСФЗ.

На цьому етапі відбувається публікація і починається обговорення проекту таксономії МСФЗ громадськістю. Як показує вже напрацьована практика обговорень, в результаті публічних консультацій, коментарів та рекомендацій у проект, розроблений групою XBRL Ради МСФЗ, найбільш часто вносяться зміни, які надійшли від наступних сторін:

- Рада ХАС (консультаційна рада);
- Рада XQRT (рада по перевірці якості);
- незалежні міжнародні XBRL-розробники;
- регулятори різних країн;
- міжнародні аналітики, а також великі розробники звітності

за МСФЗ.

5. Публікація нової таксономії МСФЗ.

Після завершення обговорення приймається остаточний варіант нової щорічної таксономії МСФЗ, яка публікується на веб-сайті Ради з МСФЗ одночасно з допоміжними технічними та консультаційними матеріалами. Таким чином, операційним циклом формування нових таксономій МСФЗ є один календарний рік (рис. 3.2).

Коли таксономія узгоджена, вона накладається на дані, і результат називають реальним документом, що містить розмічені дані (рис. 3.3).

В даний час XBRL офіційно рекомендований до використання Фондом Комітету з МСФЗ для електронного складання звітності

за стандартами МСФЗ. Крім того, він підтримується багатьма найбільшими фондовими біржами в Європі і Азії.

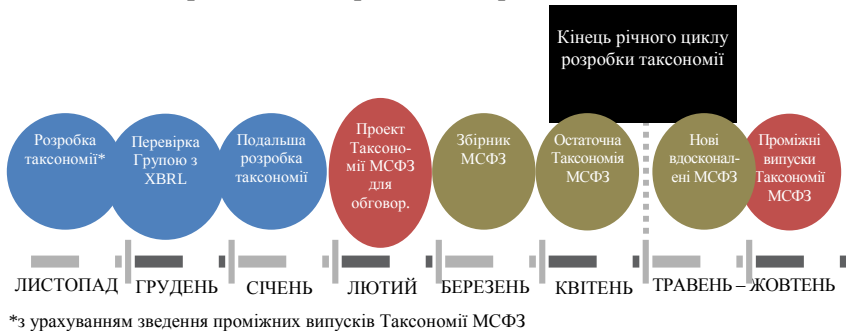


Рис. 3.2. Річний графік розробки таксономії МСФЗ

Джерело: узагальнено на основі [377].

Основна причина, по якій керівні органи МСФЗ широко підтримують і активно просувають впровадження XBRL – це прагнення до максимальної стандартизації в застосуванні стандартів МСФЗ на практиці в різних країнах. Справа в тому, що масовий перехід на МСФЗ у країнах Європи засвідчив велику диверсифікованість в практичному застосуванні одних і тих же стандартів МСФЗ у різних країнах Євросоюзу. Так, за даними порівняльного аналізу, проведеного компанією «Ernst & Young» за результатами першого широкомасштабного застосування МСФЗ в 2005 році, «звітність торгової компанії у Франції була більше схожа на звітність французької індустріальної компанії, ніж на звітність подібної їй торгової компанії в Данії» [377].

Інтерактивну схему впровадження XBRL у різних країнах світу можна регулярно відслідковувати на спеціальному веб-сайті <http://www.xbrlplanet.org/>. Судячи по карті, розташованій на цьому сайті, роботи з розробки та впровадження XBRL ведуться в дуже багатьох країнах, включаючи такі як Іран, Таїланд та Індія, не кажучи вже про США, де застосування XBRL є обов'язковим для цілей подання фінансової звітності великих публічних компаній (Додаток В). У таблиці 3.10 можна прослідкувати процес запровадження таксономій у Європейському Союзі.

Звіт про фінансовий стан

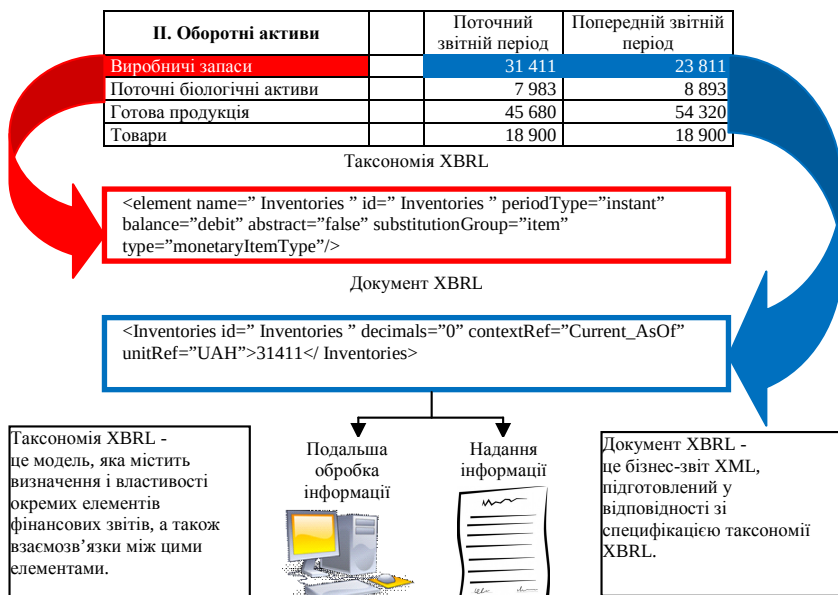


Рис. 3.3. Формування реального документа на основі XBRL

Таблиця 3.10

Процес впровадження XBRL в Європейському союзі

Період	Характеристика
1	2
Жовтень 2011р.	<u>Законодавчі пропозиції Європейської комісії щодо аналізу Директиви про прозорість (дія поширюється на всі лістингові компанії, користувачів МСФЗ) та Директиви про бухгалтерський облік (дія поширюється на МСП, користувачів національних стандартів) – XBRL як стандарт ЄС не пропонується.</u>
Січень 2012р.	<u>Початок законодавчого процесу в ЄС: робота ведеться паралельно Європейським парламентом (Комітет з юридичних питань (профільний) та Комітет з економічних питань) та Радою (представники держав-членів); така процедура називається процедурою спільного прийняття рішень.</u>
Березень 2012р.	<u>Проект звіту Комітету з юридичних питань, підготовлений Вульфом Клінцем, членом парламенту: закликає до обов'язкового застосування звітності на XBRL з 2018 року як у Директиві про прозорість, так і в Директиві про бухгалтерський облік.</u>
Травень 2012р.	<u>Європейська рада визначає свою позицію: обмежується лише питаннями, включеними до пропозиції Комісії. XBRL не обговорюється, а отже, і не пропонується.</u>

Продовження табл. 3.10

Червень 2012р.	В Комітеті з економічних питань ставиться на голосування проект звіту Вульфа Клінца: 95% членів Комітету голосують за обов'язкове застосування XBRL в обох Директивах.
Червень 2012р.	Європейська комісія висловлюється за обов'язкове застосування XBRL у Директиві про прозорість.
Вересень 2012р.	У Комітеті з юридичних питань ставляться на голосування два звіти (зі звітом Комітету з економічних питань): обов'язкова електронна звітність користувачів МСФЗ – згідно зі стандартом, встановленим Європейським управлінням з цінних паперів та ринків (ESMA), з 2018 року (Директива про прозорість), але для МСП – необов'язково.
Осінь/зима 2012р.	Тристоронні переговори між Європарламентом, Радою та Комісією з метою завершення законодавчого процесу (голосування на пленарному засіданні Європарламенту); сильна прихильність Європарламенту до XBRL, позиції Ради та Комісії невідомі.
	<u>Якщо приймається Європарламентом: ESMA до кінця 2015 року розробляє технічні стандарти мови електронної звітності, посилюється роль Європейської комісії (оцінка впливу тощо) і, можливо, Європейської консультативної групи з фінансової звітності (EFRAG). (Залежить від результатів тристоронніх переговорів)</u>
	<u>Якщо приймається Європарламентом: обов'язкове застосування електронної звітності для всіх лістингових компаній, користувачів МСФЗ з 1 січня 2018 року. (Залежить від результатів тристоронніх переговорів)</u>

У технічному плані специфікації XBRL розробляються і публікуються незалежною міжнародною організацією XBRL International, Inc, штаб-квартира якої знаходиться в США. Ці характеристики являють собою основні технічні визначення того, як працює XBRL. Оскільки код є «відкритим», то всі бажаючі фахівці з різних країн світу спрямовують свої рекомендації і пропозиції щодо вдосконалення у XBRL International, Inc, яка здійснює загальну підтримку поточної версії XBRL.

XBRL International, Inc почала активну роботу з 1998 р. і являється консорціумом, який на початок 2010 року включав в себе 550 членів – різних міжнародних організацій і компаній різних галузей і спрямованості (у 2000 році було 85 членів).

Найбільш активними користувачами XBRL в даний час є США і Європейський Союз. У США XBRL з 2009 року – обов'язковий стандарт подання фінансової звітності у відповідності з вимогами Комісії з цінних паперів та фондового ринку (SEC). При цьому програма впровадження XBRL передбачала обов'язковий перехід для всіх типів емітентів до 2012 року (починаючи з найбільших компаній в 2009 році і закінчуючи малими в 2011 році).

Вперше США стали вимагати подання звітності від своїх публічних компаній в електронному вигляді ще в 1993 році, коли була введена система EDGAR (Electronic Data Gathering, Analysis and Retrieval System). Вона дозволяла всім бажаючим легко знаходити всю інформацію про емітента на сайті Комісії у вигляді PDF-файлів і значно полегшувала проведення її аналізу.

Починаючи з 2005 року, Комісія запропонувала компаніям з власної ініціативи подавати свою фінансову звітність в інтерактивному форматі на підставі використання XBRL. За даними Комісії, за чотири роки існування добровільної програми 125 компаній представили 540 різних фінансових звітів у форматі XBRL.

В цілях подальшого вдосконалення аналізу фінансового стану і результатів операцій емітентів у 2009 році Комісія оголосила про план заміщення EDGAR новою системою інтерактивного представлення та аналізу IDEA (Interactive Data Electronic Applications), заснованою на XBRL. Як відомо, фондові біржі США приймають звітність, складену не тільки за стандартами GAAP США, але й за стандартами МСФЗ, вже без вимоги її звірки з GAAP. Тому тепер, за новими правилами Комісії, і звітність, складена за МСФЗ, також повинна бути представлена у форматі XBRL.

У Великобританії ключову роль у розробці та впровадженні XBRL для цілей фінансової звітності за стандартами UK GAAP з початку 2000-х років займає Інститут сертифікованих бухгалтерів Англії та Уельсу (The Institute of Chartered Accountants in England & Wales).

Першою публічною компанією в світі, що повністю перейшла на процес формування своєї фінансової звітності за допомогою XBRL, став найбільший міжнародний інвестиційний банк Morgan Stanley Dean Witter, який почав використання XBRL з 2000 року. Керуючий директор банку ще в 2001 році зазначив: «Використання XBRL дало нам дві значні переваги:

- посилило ефективність від використання мережі Інтернет, дозволяючи нам забезпечити набагато більший доступ і нову якість аналізу фінансової інформації;
- дозволило поліпшити процеси, упорядкувати підготовку та поширення фінансової інформації, тим самим істотно економлячи для компанії її ресурси і час.

XBRL являє собою потужний інструмент роботи з акціонерами та допомагає всім учасникам постачання та обробки фінансової інформації» [377].

Говорячи про подальші перспективи запровадження XBRL у світі, у даний час і в короткостроковій перспективі основна увага приділяється і приділятиметься розробці норм у рамках конкретної країни. Регулюючі органи ряду країн займаються пошуком найкращого можливого способу застосування XBRL для задоволення потреб зацікавлених сторін, а у багатьох випадках – і для задоволення своїх власних потреб у отриманні якісної та своєчасної фінансової інформації.

На другому етапі основна увага приділятиметься глобалізації чи співпраці між країнами. Якість, ефективність та прозорість продовжать бути основними рушійними силами послідовного розповсюдження глобального електронного стандарту для фінансової і бізнес-звітності. У міру вдосконалення XBRL важливим фактором стане співпраця між країнами, що потребують більшої стандартизації. МСФЗ найімовірніше стануть загальним предметом, що визначає зміст XBRL для цілей фінансової звітності.

У довгостроковій перспективі сприяти застосуванню формату XBRL будуть вже не регулюючі органи, а інвестори, а потім – користувачі. Іншими словами, у міру розвитку ланцюжка надання фінансової інформації XBRL буде набувати все більшого значення для інвесторів, які оцінять можливість швидкого отримання точних даних для аналізу. Китай, Японія та інші країни Азії, які першими перейшли на обов'язкове використання XBRL, продовжать лідирувати у питаннях впровадження та застосування цього стандарту. Останнім часом регулюючі органи США і Європи також стали активно працювати в цьому напрямку. Їх взаємодоповнююча діяльність сприятиме активному використанню XBRL на ринку.

Третій етап у контексті розвитку ситуації в глобальному масштабі передбачатиме повсюдне застосування XBRL кредиторами та іншими зацікавленими сторонами у всьому ланцюжку надання фінансової інформації. Незважаючи на те, що деякі країни і банки вже сконцентрували увагу на застосуванні XBRL для досягнення різних конкретних цілей (наприклад, для підготовки податкових звітів, кредитування), XBRL буде фактично прийнятий у всьому світі в якості глобального стандарту фінансової та бізнес-

звітності в цифровому форматі тільки після завершення етапу, що характеризується його підтримкою насамперед з боку регулюючих органів.

Хоча формат XBRL все ще перебуває на початкових етапах свого застосування (з точки зору ринку, позиції компанії і ситуації в світі), з кожним днем його популярність зростає. Незважаючи на те, що на шляху прийняття XBRL в якості глобального стандарту зустрічаються численні технічні, законодавчі та адміністративні перешкоди, а на його повсюдне впровадження можуть піти роки, вже зараз необхідно намагатися отримати достатні знання про даний формат. Крім використання XBRL у фінансовій та бізнес-звітності для виконання вимог урядів і регулюючих органів, він також може застосовуватися організаціями в інших цілях. Компанії-лідери ринку повинні досліджувати і використовувати можливості і потенційні вигоди від впровадження XBRL вже зараз, на ранніх етапах перетворення фінансової інформації в цифровий формат.

XBRL змінює природу фінансової інформації: зі статичного тексту, зафіксованого в надрукованому вигляді у щорічному звіті або розміщеного у форматі HTML на корпоративному веб-сайті, інформація стає живою, інтерактивною завдяки тому, що XBRL присвоює кожному окремому елементу даних, незалежно від того, є він числовим або текстовим, свою ідентифікаційну мітку. Такі мітки можуть бути легко прочитані комп'ютером і дозволяють будь-якому користувачу швидко і ефективно використовувати інформацію в інтерактивному режимі.

XBRL може використовуватися для підготовки будь-якої зовнішньої і внутрішньої звітності компанії, включаючи і ту інформацію, яку необхідно подавати в регулюючі або фіскальні органи. Цей стандарт може значно полегшити фінансовий аналіз будь-якого виду, наприклад оцінку адекватності капіталу або кредитних ризиків компанії. Він є зручним засобом/інструментом для зберігання, обробки та вибіркового отримання будь-якої статистичної та фінансової інформації. Інтерактивні дані можуть багато в чому допомогти не тільки аналітикам та іншим зовнішнім користувачам звітності, але і фінансовим керівникам компанії. Можливість швидкого, змістовного та якісного аналізу фінансової ін-

формації, що надає XBRL, може значно допомогти у процесі прийняття оперативних управлінських рішень.

Можна зробити висновок, що які б не були первинні витрати на впровадження XBRL, вони окупляться за рахунок переваг, які акціонери та потенційні інвестори виявлять за короткий проміжок часу. Такими головними перевагами є можливість досягнення суттєвої інвестиційної привабливості компанії завдяки підвищенню прозорості та керованості, а також можливість своєчасного подання звітності різним регулятивним органам.

При цьому для успішного впровадження новітніх інформаційних технологій подання і представлення фінансової звітності у вітчизняних реаліях необхідні певні передумови, головними з яких є:

- розвинена інфраструктура засобів телекомунікаційного зв'язку (високий ступінь комп'ютеризації суб'єктів підприємницької діяльності, значна кількість користувачів мережі Інтернет);
- існування споживачів фінансової інформації (зацікавленість цих споживачів у автоматичному аналізі фінансової звітності, нормативне затвердження єдиного формату подання фінансової інформації).

Разом з тим запровадження даної системи у вітчизняну практику має ряд проблемних аспектів, зокрема:

- користувачем звітності є переважно держава (податкові органи), а не інвестори. Держава гарантовано отримує фінансову звітність, у державних органів просто відсутні процедурні проблеми, пов'язані з пошуком інформації;
- недостатня кількість інвесторів, які зацікавлені в масштабному дослідженні ринків;
- незначна кількість підприємств публікує в Інтернеті свою фінансову звітність, оскільки на таку інформацію немає попиту;
- відсутня довіра до електронних документів, оскільки не сформувалась культура користування електронним цифровим підписом;
- недовіра до Інтернету як до джерела інформації для аналізу, оскільки відсутня практика засвідчення аудиторами електронних документів;
- відсутнє навчально-методичне забезпечення галузевих програм підвищення кваліфікації бухгалтерів аграрних підприємств в

частині освоєння клауд-комп'ютерних технологій та їх застосування в організації обліку.

У зв'язку з наявністю вищеописаних технологій та з перевагами їх застосування сільськогосподарськими підприємствами постає питання адаптації існуючих форм документування в бухгалтерському обліку до потреб електронної форми обліку, що представлена сучасними засобами програмування.

На сьогодні дійсно існує проблема трансформації електронної форми документа після складання в паперову та навпаки. Прикладом є порядок руху рахунку-фактури в сільськогосподарських підприємствах, що використовують комп'ютерну форму обліку. Документ створюють за допомогою програми, потім друкують його і передають контрагенту. Йому, в свою чергу, необхідно з паперового носія перенести інформацію до своєї облікової програми. При використанні XBRL рух документа спрощується, рахунок-фактура формується у обліковій програмі, потім у вигляді електронного документа, підписаного електронним цифровим підписом, передається контрагенту за допомогою засобів комунікації, де він обробляється програмою без додаткових перетворень. Тому використання електронного документа зменшує кількість перетворень, що прискорює документообіг та якість інформації.

Ще однією проблемою запровадження новітніх електронних форматів звітності є рівень розвитку неформальних інститутів. Як зазначалось у п.п. 2.1., бухгалтери лише на 3-10% володіють питаннями сучасних інформаційних інтернет-технологій. У той же час, як зазначалося вище, жодна із проаналізованих як національних, так і міжнародних систем сертифікації бухгалтерів не містить питань застосування новітніх мережових технологій обліку та електронних форматів звітності.

Акцентуючи увагу на модернізації саме галузевого бухгалтерського обліку, варто внести пропозиції щодо розширення галузевих програм підвищення кваліфікації бухгалтерів аграрних підприємств в частині освоєння клауд-комп'ютерних технологій та їх застосування в організації обліку.

Єдиними на сьогодні вітчизняними спеціалізованими програмами післядипломної освіти бухгалтерів аграрного сектору є програми Федерації аудиторів, бухгалтерів та фінансистів АПК України: «Сертифікований професійний бухгалтер АПВ» (САРА

«Certified Agricultural Professional Accountant») та «Сертифікований бухгалтер у бюджетній сфері» (CAPS Certified Accountant of Public Sector).

Запропоновані доповнення до навчальних програм цих курсів наведено в таблиці 3.11.

Як висновок зазначимо, що стрімкий розвиток наукоємних технологій та мережевих систем зумовлює пошук можливостей їх пристосування до облікової практики сільськогосподарських підприємств. Застосування мови XBRL при побудові системи фінансової звітності забезпечить оперативність отримання інформації користувачами. Такий інструментарій полегшує доступ підприємства до інформації дочірніх підприємств та підприємств-контрагентів.

Таблиця 3.11

Пропозиції щодо доповнення змісту навчально-методичного забезпечення галузевих програм підвищення кваліфікації бухгалтерів аграрних підприємств та бюджетних установ

Діючий перелік навчальних курсів		Доповнений перелік навчальних курсів	
№ п/п	Назва	№ п/п	Назва
«Сертифікований професійний бухгалтер АПВ» (CAPA)			
1	Звітність підприємств АПВ	1	Звітність підприємств АПВ
2	Облік сільськогосподарської діяльності	2	Облік сільськогосподарської діяльності
3	Організація обліку відносин власності	3	Організація обліку відносин власності
4	Облік державної підтримки агропромислового виробництва	4	Облік державної підтримки агропромислового виробництва
5	Облікова політика підприємств АПВ	5	Облікова політика підприємств АПВ
6	Оподаткування підприємств АПВ (Спеціальні режими)	6	Оподаткування підприємств АПВ (Спеціальні режими)
		7	<i>Сучасні інтернет-технології в бухгалтерському обліку сільськогосподарських підприємств: XBRL, бізнес-моделі Saas, Daas, gpid- та клауд-комп'ютерні технології</i>
«Сертифікований бухгалтер у бюджетній сфері» (CAPS)			
1	Правове регулювання бухгалтерського обліку в бюджетних установах в умовах запровадження міжнародних стандартів обліку та звітності		Правове регулювання бухгалтерського обліку в бюджетних установах в умовах запровадження міжнародних стандартів обліку та звітності

Продовження табл. 3.11

2	Складання, затвердження та виконання кошторисів бюджетними установами. Облік доходів і видатків бюджетних установ		Складання, затвердження та виконання кошторисів бюджетними установами. Облік доходів і видатків бюджетних установ
3	Особливості складання періодичної та річної фінансової звітності бюджетними установами		Особливості складання періодичної та річної фінансової звітності бюджетними установами
4	Нормативно-правове регулювання та вимоги щодо організації обліку використання державного майна бюджетними установами		Нормативно-правове регулювання та вимоги щодо організації обліку використання державного майна бюджетними установами
5	Закупівля товарів, робіт, послуг за державні кошти		Закупівля товарів, робіт, послуг за державні кошти
		6	<i>Сучасні інтернет-технології в бухгалтерському обліку бюджетних установ: XBRL, бізнес-моделі Saas, Daas, gpid- та клауд-комп'ютерні технології</i>

Представлення фінансової звітності у вигляді електронної інформації, сформованої за допомогою XBRL, забезпечує її порівнянність з відповідними даними для аналітичних оглядів та можливість її передачі іншим користувачам для аналітичних досліджень. При умілому застосуванні така інформація зробить можливим глибший аналіз і підвищить якість управлінських рішень.

РОЗДІЛ 4.

ВПРОВАДЖЕННЯ КЛАУД-КОМП'ЮТЕРНОЇ ФОРМИ ОБЛІКУ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

4.1 Концепція запровадження клауд-комп'ютерної форми обліку на сільськогосподарському підприємстві

Як засвідчують проведені дослідження, комп'ютеризація та автоматизація сьогодні займають провідне місце у всіх видах діяльності підприємств та установ. З розвитком технологій покращується і спрощується ведення бухгалтерського обліку, відбувається перехід від паперової документації до електронного документообороту. Поліпшити будь-який процес, як виробничий, так і невиробничий (наприклад, бухгалтерську діяльність), неможливо без застосування нових інформаційних та комп'ютерних технологій.

Бухгалтерський облік включає в себе багато різних операцій та охоплює всі сфери діяльності. Він забезпечує контроль за господарською діяльністю підприємства, реєструючи інформацію про неї, вирішує питання обробки даних і складання звітності. Саме тому бухгалтерський облік повинен бути модернізований для його ефективної і кращої роботи, а це, у свою чергу, поліпшить і прискорить роботу всього підприємства.

Завдяки модернізації можна вирішити багато проблем і поліпшити роботу бухгалтерії. Наприклад, можна скоротити час на виконання розрахунків та інших завдань, прискорити роботу бухгалтерської служби, збільшити продуктивність і допомогти уникнути помилок як при розрахунках, так і при передачі даних, адже часто працівники помиляються при виконанні розрахунків вручну або можуть помилково або навмисно вносити неправдиву інформацію. Достовірна інформація є першою запорукою успіху діяльності підприємства.

Не менш важливою є надійність системи, що визначає необхідність її постійного обслуговування, яке забезпечить роботу без перебоїв і помилок. Також вагомим питанням є захист інформації від користувачів, які можуть скористатися нею для власної вигоди. Інформація повинна бути захищена від несанкціонованого доступу. Але в той же час потрібно мати можливість оперативно

змінити інформацію, адже інформація змінюється постійно і дуже швидко, тому доступ до неї повинні мати уповноважені на це користувачі, щоб зробити зміни в потрібний момент.

Звичайно, переходячи на віртуальну бухгалтерську систему, потрібно враховувати всі особливості конкретного підприємства і на основі цього впроваджувати модернізацію, спираючись на процеси і діяльність, виконувану цим підприємством. Перед тим як робити модернізацію, потрібно правильно оцінити необхідність змін, підготувати до цього персонал підприємства і провести перепідготовку кадрів, якщо це потрібно.

Переваги віртуальних бухгалтерських систем над рештою систем обліку наступні:

- за їх допомогою формується вся система первинної, зведеної та підсумкової документації, причому не лише тієї, форми якої офіційно регламентовані, але і тієї, яка розробляється всередині підприємства з дотриманням правил складання таких документів, причому це формування відбувається в електронному вигляді, але із можливістю миттєвого перенесення інформації на папір;

- вони забезпечують повну автоматизацію арифметичних дій, які проводяться в процесі виконання облікових процедур, та дають можливість проводити підрахунки будь-якої складності, а також формувати зведену інформацію в розрізі об'єктів обліку за обраними критеріями;

- вони створюють можливості для оперативного аналізу інформації за минулі періоди діяльності підприємства та для порівняння цих даних з поточним станом справ, у повній мірі реалізуючи аналітичну функцію обліку;

- вони дозволяють здійснювати автоматичний і безпомилковий обмін даними між взаємопов'язаними документами.

Концептуально модернізація відбувається за допомогою введення нової системи обліку, але перед цим потрібно провести підготовку, яка складається з п'яти етапів:

1. Оптимізація (проведення аналізу стану підприємства і пошук проблем, які необхідно вирішити);

2. Вибір масштабу модернізації (це залежить від того, наскільки велике саме підприємство. В маленькому підприємстві легко провести повну модернізацію, а на великому така модернізація можлива тільки частинами);

3. Вибір цілі (потрібно чітко визначати, що саме очікується від модернізації по її закінченні, тобто поставити певну мету, якої потрібно досягти). Постановка завдання полягає в тому, що фіксується конкретний перелік усіх документів і реєстрів, необхідних на підприємстві, які повинен формувати бухгалтерський облік, та визначаються вимоги до них;

4. Вибір програмного засобу (потрібно вибрати саме ту систему, яка підходить конкретному підприємству і буде максимально відповідати його процесам);

5. Технічні питання (вибір апаратного забезпечення).

Провівши попередню підготовку, можна починати сам процес модернізації бухгалтерського обліку. Наше бачення концепції такої модернізації викладено нижче.

Нова система обліку – це клауд-комп'ютерна форма, що базується на таких основних відмінностях від існуючої системи обліку:

1. Повністю безпаперова форма обліку та оцінки активів. Впровадження формату XBRL в обліково-оціночний процес;

2. Збереження облікової інформації поза підприємством за допомогою клауд-комп'ютерних технологій;

3. Одночасне використання інформації обліку багатьма користувачами з будь-якого місця планети з використанням бізнес-моделей Saas, Daas (рис. 4.1).

В нормативно-правовому плані впровадження нової системи обліку потребує:

- доповнень до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» в частині легітимізації облікових процесів в інтернеті;

- доповнень до Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні в частині запровадження клауд-комп'ютерної форми обліку;

- в П(С)БО слід внести доповнення, в частині уточнення порядку оцінки справедливої вартості біологічних активів та основних засобів, в тому числі за допомогою комп'ютерних програм;

- для запровадження системи електронного документування та звітності має бути сформована відповідна модель, принципи, завдання та гіпотези якої наведені далі.

В методичному плані для реалізації концепції нами:

- розроблено організаційне, методичне та програмне забезпечення автоматизованого розрахунку справедливої вартості основних засобів та біологічних активів для цілей бухгалтерського обліку;

- розроблено сукупність нових електронних документів та реєстрів на базі XBRL;

- запропоновано навчально-методичне забезпечення підвищення кваліфікації бухгалтерів в частині освоєння та застосування клауд-комп'ютерних технологій.

Спробуємо провести хроніку розвитку комп'ютеризації ведення бухгалтерії (а не бухгалтерського обліку) у цілому, до поточного часу:

Етап 1. Повністю ручний запис – це витік ведення бухгалтерії. Всі записи в бухгалтерських книгах робилися вручну, суми зводилися вручну, а робота бухгалтера була дуже кропіткою. Документи найчастіше формувалися довільно; повного регламентування документообігу не було, а були загальноприйняті документи, на яких будувалися господарські відносини.

Етап 2. Ручний запис і перші електронні книги – це первинний етап розвитку комп'ютеризації. У ньому з'явилися перші програми для ведення обліку в цілому і по підрозділах. Процес комп'ютеризації полягав в тому, що бухгалтер вводив дані, а комп'ютер, як великий калькулятор, зводив підсумкові дані, які використовувалися для звітів або зведення балансу. При цьому частина роботи робилася вручну, звіти здавалися на папері.

Етап 3. Повна комп'ютеризація обліку та діяльності компанії – після появи перших програм обліку вони розвинулися і сформувалися в повноцінні облікові системи, які дозволяли повністю вести безпаперовий облік і проводити формування безпаперових звітних форм, здавати звітність в електронному вигляді.

Етап 4. Компанія як окремий господарюючий суб'єкт в електронному бізнес середовищі – в даному випадку компанія повинна розглядатися як окремий об'єкт з їх великої множини, який має взаємозв'язок з іншими такими об'єктами і впливає на їх діяльність, що знаходить відображення в їх обліку.

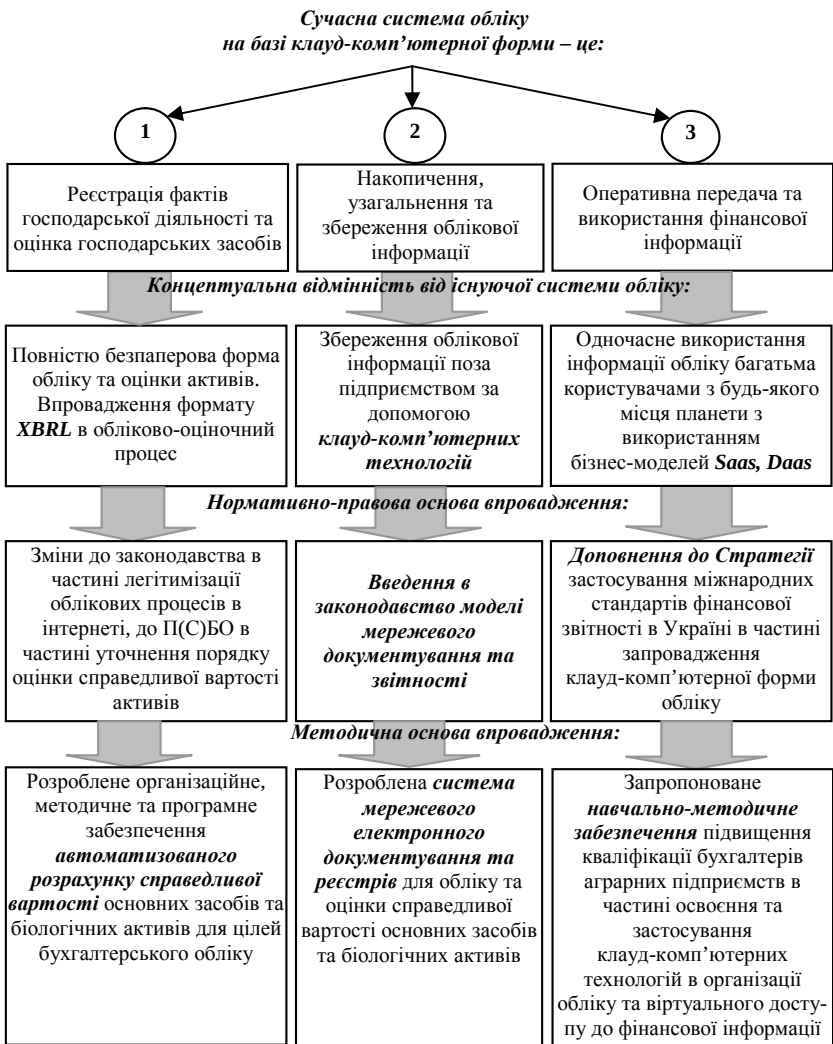


Рис. 4.1. Запропоновано концептуальні підходи до побудови сучасної системи обліку на сільськогосподарському підприємстві на базі клауд-комп'ютерної форми

На сучасному етапі елементи електронної бізнес-мережі вже почали впроваджуватися і в Україні:

– З'явилися можливості електронного документообігу, які дозволяють передати документи будь-якому учаснику докумен-

тообігу, (рахунок-фактура, акт, накладна), але зараз це пропонується як послуга бізнесу (DropBox, SkyDrive, GoogleDocs) і не використовується безпосередньо діяльності підприємств;

- Обмін інформацією за допомогою електронних листів, адже паперове листування вже не ведеться. Але в господарській діяльності важливу роль відіграє саме офіційний паперовий документ, тому організації змушені оформляти документи на паперових носіях;

- Багато компаній по можливості переходять на електронний обмін інформацією для того, щоб просто ввести документ і відредагувати згідно бухгалтерських вимог. Це заощаджує час бухгалтера, прискорює процес прийняття рішення;

Крім того, аналізуючи поняття економічної чи бізнес-мережі, можна зробити висновок, що в ній економічний суб'єкт як бізнес-одинаця проводить господарську діяльність, формує інформацію про свою діяльність і обмінюється нею з іншими організаціями. Це зайвий раз доводить, що подібна мережа вже існує, просто робота її ще не формалізована. На законодавчому рівні відсутні національні стандарти обміну та кодифікації бухгалтерських документів.

Прогнозуючи подальший розвиток процесу віртуалізації обліку, можна передбачити наступні тенденції.

Етап 5. Створення груп юридичних осіб, які тісно пов'язані між собою по технологічному процесу: готова продукція однієї компанії є матеріалами для іншої. Інтеграція буде необхідністю, оскільки це впливатиме на швидкість створення кінцевого продукту (конкуренція з іншою подібною групою), планування виробництва та передачу інформації та пошук виробників аналогів, проведення спільних зустрічей для координації діяльності. Це буде потрібно, щоб прискорити операційні процеси всередині групи, а також управляти фінансами кожної ділянки в оперативному режимі та здійснювати їх планування. На даний момент вираз «supply chains» або «ланцюг постачань» вже тісно входить у наше життя.

Етап 6. Повна інтеграція всіх господарюючих суб'єктів. На даному етапі інтегруються всі організації, а передати документ будь-якій з них не складе особливих труднощів. Швидкість документообігу, оперативність одержуваної інформації та прийнятих рішень буде блискавичною, будуть забуті такі моменти, як ручне введення вхідних документів, акцент зміниться на прийняття до-

кументів і подальші дії з ними. Професія бухгалтера зміниться, оскільки багато речей будуть віртуалізовані, а бухгалтеру залишиться тільки займатися бухгалтерською справою – обчислювати фінансовий результат, собівартість продукту і регулювати відображення документів у обліку.

На шляху розвитку обліку дослідники довго допускали, що використання сучасних інтернет-технологій – індивідуальний вибір кожного суб'єкта господарювання, заперечуючи комплексність всієї облікової системи. Тепер ми приходимо до того, що дії кожної фірми впливають на діяльність її контрагентів, і між ними відбувається обмін інформацією. Для обміну нею необхідний розвиток бізнес-мережі, яка дозволить обмінюватися інформацією з кожним суб'єктом і підвищить швидкість роботи. Соціальна складова бізнес-мереж дозволить візуалізувати «ділову репутацію» компанії і відсікти недобросовісні фірми, а так само порадити, з ким можна укласти договір або швидко розвинути свою бізнес-мережу.

4.2 Запровадження принципів бухгалтерського інжинірингу в систему галузевого обліку та оцінки

Автоматизація процесу оцінки активів для цілей бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств – справа нова, і будь-які розробки щодо даного питання відсутні. Разом з тим досвід оціночної діяльності та проведене анкетування свідчать, що ця проблема є актуальною та потребує розробки відповідних рекомендацій.

Враховуючи таку вимогу практики, нами розроблено два програмні продукти:

Комп'ютерна програма «Оцінка справедливої вартості біологічних активів» (Свідоцтво про реєстрацію авторського права № 55694 від 21.07.2014р. (Додаток Г);

Комп'ютерна програма «Оцінка справедливої вартості основних засобів» (Свідоцтво про реєстрацію авторського права № 55695 від 21.07.2014р. (Додаток Е).

Програми забезпечують можливість автоматизованої оцінки справедливої вартості для цілей бухгалтерського обліку, що дозволяє узагальнювати вихідні технічні та ринкові дані щодо об'єкта оцінки дистанційно за допомогою запропонованого програмою алгоритму. Розроблені програми є складовими облікової

політики, що забезпечують віддалену взаємодію облікового апарату, інженерно-технічної та економічної служб підприємства щодо адекватного фіксування технічного стану, аналізу активного ринку та визначення їх ринкової ціни і подальше відображення даної інформації на рахунках бухгалтерського обліку.

Автоматизація процесу оцінки біологічних активів для цілей обліку, що передбачена програмою «Оцінка справедливої вартості біологічних активів», призначена для оцінки справедливої вартості біологічних активів на кожну звітну дату у відповідності до П(С)БО 30 «Біологічні активи» (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

**Вихідні дані про комп'ютерну програму
«Оцінка справедливої вартості біологічних активів»**

Параметр	Характеристика
1	2
Назва	Оцінка справедливої вартості біологічних активів
Номер і дата правовстановлюючого документа	Свідцтво про реєстрацію авторського права на комп'ютерну програму № 55694 від 21.07.2014р.)
Призначення	Оцінка справедливої вартості біологічних активів на кожну звітну дату у відповідності до ПСБО 30 «Біологічні активи»
Мета розробки	Удосконалення організаційного, методичного та документального забезпечення процесу оцінки справедливої вартості біологічних активів
Відповідність законодавству з бухгалтерського обліку	Розроблена з дотриманням вимог ПСБО 30 «Біологічні активи» щодо обліку та оцінки біологічних активів
Необхідне програмне забезпечення	Інтернет-платформа з застосуванням бізнес-моделей Saas, Daas
Основні користувачі	Сільськогосподарські підприємства, зокрема з розгалуженою територіальною структурою, наявністю територіально відокремлених структурних підрозділів, агрохолдинги
Форма бухгалтерського обліку	Клауд-комп'ютерна
Застосовувані методи бухгалтерського обліку	Документування та оцінка
Послідовність облікових процедур	1. Формування Наказу про створення Комісії з оцінки 2. Формування електронного реєстру-переліку 3. Формування електронного реєстру-розрахунку справедливої вартості 4. Формування бухгалтерської справи з оцінки справедливої вартості
Новизна для бухгалтерського обліку	Система електронних документів та організаційний механізм розрахунку справедливої вартості біологічних активів для цілей бухгалтерського обліку на базі клауд-комп'ютерних технологій
Корисність в обліковій роботі	1. Одночасний доступ до інформації та участь в оцінці членів комісії з територіально віддалених структурних підрозділів 2. Використання результатів оцінки з будь-якого місця планети

Настанова користувача по роботі з програмою наведена в Додатку Д.

Метою розробки програми було удосконалення організаційного, методичного та документального забезпечення процесу оцінки справедливої вартості біологічних активів.

Всі встановлені програмою процедури повністю відповідають вимогам законодавства з бухгалтерського обліку біологічних активів, а саме – нормам П(С)БО 30 «Біологічні активи». Програма призначена для сільськогосподарських підприємств, зокрема з розгалуженою територіальною структурою, наявністю територіально відокремлених структурних підрозділів, агрохолдингів.

Застосування клауд-комп'ютерної форми обліку в даній програмі реалізується через можливість доступу до бази даних про біологічні активи з різних територіально розосереджених структурних підрозділів підприємства.

Новизною та практичною цінністю програми для бухгалтерського обліку є формування в автоматичному режимі системи електронних документів для розрахунку справедливої вартості біологічних активів для цілей бухгалтерського обліку на базі клауд-комп'ютерних технологій. Крім того, програмою передбачений одночасний доступ до цих документів та участь в оцінці членів комісії з територіально віддалених структурних підрозділів.

Послідовність виконання операцій у комп'ютерній програмі та відповідальні виконавці наведені в таблиці 4.2.

Таблиця 4.2

Послідовність виконання операцій у комп'ютерній програмі та відповідальні виконавці

№ п/п	Послідовність облікових операцій	Член комісії, відповідальний за заповнення документа	Бухгалтерський документ, що автоматично генерується
Етап 1. Установчий			
1	Формування даних про підприємство	Бухгалтер з обліку б.а. і с.г. продукції	
Етап 2. Підготовчий			
2	Вибір з переліку працівників осіб – членів комісії	Головний бухгалтер	Наказ про створення Комісії з оцінки біологічних активів
3	Визначення дати оцінки (кінець звітного періоду)	Бухгалтер з обліку б.а. і с.г. продукції	
4	Формування переліку біологічних активів для цілей оцінки їх справедливої вартості	Бухгалтер з обліку б.а. і с.г. продукції	

Продовження табл. 4.2

Етап 3. Описовий			
5	Занесення в програму даних щодо характеристики об'єктів біологічних активів (порода, вік, вага, інше)	Спеціаліст галузі (зоотехнік, агроном)	Електронний реєстр-перелік біологічних активів, що підлягають оцінці
Етап 4. Аналітично-оціночний			
6	Обрання методу оцінки (аналізу контрактів, аналогів продажу)	Економіст	
7	Аналіз ринку та формування інформаційної бази щодо ринкової вартості аналогічних об'єктів. Узагальнення джерел використаної інформації	Економіст	
8	Здійснення коригувань до обраних аналогів	Економіст	
9	Визначення справедливої вартості біологічних активів на дату оцінки	Економіст	Електронний реєстр-розрахунок справедливої вартості біологічних активів
Етап 5. Формування бухгалтерської справи			
10	Формування протоколу засідання комісії з оцінки справедливої вартості в автоматичному режимі	Бухгалтер з обліку б.а. і с.г. продукції	Протокол засідання комісії з оцінки справедливої вартості б.а.
11	Формування Акту оцінки справедливої вартості біологічних активів в автоматичному режимі	Бухгалтер з обліку б.а. і с.г. продукції	Акт оцінки справедливої вартості б.а.

Джерело: власна розробка автора

Програма передбачає дистанційну взаємодію трьох відповідальних підрозділів, представники яких входять у Комісію по оцінці та виконують на кожному з етапів свою функцію. Робота по автоматизованій оцінці включає п'ять етапів:

1. Установчий;
2. Підготовчий;
3. Описовий;
4. Аналітично-оціночний;
5. Формування бухгалтерської справи.

На кожному з етапів залучається відповідна служба або спеціаліст підприємства, компетентні та відповідальні за роботу з оцінки.

Відповідно до здійсненої процедури в програмі в автоматичному режимі формується документ чи реєстр, що є підставою

для подальшого відображення оцінки біологічних активів на рахунках бухгалтерського обліку. Такими документами є:

Наказ про створення Комісії з оцінки біологічних активів;

Електронний реєстр-перелік біологічних активів, що підлягають оцінці;

Електронний реєстр-розрахунок справедливої вартості біологічних активів;

Протокол засідання комісії з оцінки справедливої вартості біологічних активів;

Акт оцінки справедливої вартості біологічних активів.

Запропоновані реєстри, порядок їх формування та генерації є першим кроком у формуванні глобальної системи документування та звітності сільськогосподарських підприємств на основі застосування формату XBRL.

Другим розробленим програмним продуктом є комп'ютерна програма «Оцінка справедливої вартості основних засобів». Передумовою її розробки став процес впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності у несільськогосподарських підприємствах, зокрема акціонерної організаційно-правової форми, пов'язаний у першу чергу із необхідністю переоцінки основних засобів при переході на МСФЗ.

З метою реалізації даного завдання, що стоїть перед бухгалтерією при переході на МСФЗ, нами розроблена спеціальна комп'ютерна програма – АРМ «Оцінка справедливої вартості основних засобів». Програма побудована на базі клауд-комп'ютерних технологій та призначена для оцінки справедливої вартості основних засобів бухгалтерією підприємства з метою відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Вихідні дані програми надано в таблиці 4.3.

Таблиця 4.3

**Вихідні дані про комп'ютерну програму
«Оцінка справедливої вартості основних засобів»**

Параметр	Характеристика
Назва	Оцінка справедливої вартості основних засобів
Призначення	Оцінка справедливої вартості основних засобів на кожну звітну дату у відповідності до ПСБО 7 «Основні засоби»
Мета розробки	Удосконалення організаційного, методичного та документального забезпечення процесу оцінки справедливої вартості основних засобів

Продовження табл. 4.3

Відповідність законодавству з бухгалтерського обліку	Розроблені з дотриманням вимог ПСБО 7 «Основні засоби»
Необхідне програмне забезпечення	Інтернет-платформа з застосуванням бізнес-моделей Saas, Daas
Основні користувачі	Сільськогосподарські підприємства, зокрема з розгалуженою територіальною структурою, наявністю територіально відокремлених структурних підрозділів, агрохолдинги
Форма бухгалтерського обліку	Клауд-комп'ютерна
Застосовувані методи бухгалтерського обліку	Документування та оцінка
Послідовність облікових процедур	Формування Наказу про створення Комісії з оцінки Формування електронного реєстру-переліку Формування електронного реєстру-розрахунку справедливої вартості Формування бухгалтерської справи з оцінки справедливої вартості
Новизна для бухгалтерського обліку	Система електронних документів та організаційний механізм розрахунку справедливої вартості основних засобів для цілей бухгалтерського обліку на базі клауд-комп'ютерних технологій
Корисність в обліковій роботі	Одночасний доступ до інформації та участь в оцінці членів комісії з територіально віддалених структурних підрозділів Використання результатів оцінки з будь-якого місця планети

У програмі реалізовано спосіб автоматизованої оцінки справедливої вартості основних засобів для цілей бухгалтерського обліку, який дозволяє бухгалтерії підприємства отримувати вихідні технічні та ринкові дані щодо об'єкта оцінки дистанційно за допомогою запропонованого програмою алгоритму. Розроблена програма є складовою облікової політики, що забезпечить взаємодію облікового апарату, інженерно-технічної та економічної служб підприємства щодо адекватного фіксування технічного стану основних засобів, аналізу активного ринку та визначення їх ринкової ціни та подальше відображення даної інформації на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 4.4).

Настанова користувача по роботі з програмою наведена в Додатку Ж. Порядок роботи у програмі передбачає дистанційну взаємодію трьох відповідальних підрозділів, представники яких входять в Комісію по оцінці та виконують на кожному з етапів певну функцію. Всю роботу по автоматизованій оцінці об'єднано в чотири етапи:

1. Підготовчий (бухгалтерія);

Таблиця 4.4

Організація процесу оцінки основних засобів з застосуванням комп'ютерної програми «Оцінка справедливої вартості основних засобів»

Послідовність облікових операцій	Відповідальний за заповнення документа
Етап 1. Підготовчий	
Визначення дати оцінки	Бухгалтер з обліку основних засобів
Формування переліку основних засобів та інвестиційної нерухомості для цілей оцінки їх справедливої вартості	Бухгалтер з обліку основних засобів
Занесення даних щодо дати введення в експлуатацію	Бухгалтер з обліку основних засобів
Занесення даних щодо первісної та залишкової вартості на дату оцінки	Бухгалтер з обліку основних засобів
Етап 2. Описовий	
Занесення технічних параметрів об'єктів	Інженерно-технічна служба
Визначення комплектності, технічних характеристик, конструктивних елементів об'єктів основних засобів	Інженерно-технічна служба
Встановлення дійсного технічного стану об'єктів основних засобів	Інженерно-технічна служба
Визначення нормативного та залишкового строку корисного використання об'єкта	Інженерно-технічна служба
Класифікація оцінюваних об'єктів за спеціалізацією (спеціалізовані, неспеціалізовані) та використанням (операційні, надлишкові)	Інженерно-технічна служба
Етап 3. Аналітично-оціночний	
Аналіз ринку та формування інформаційної бази щодо ринкової вартості аналогічних об'єктів. Узагальнення джерел використаної інформації	Економічна служба
Обґрунтування коригувань до обраних аналогів	Економічна служба
Визначення справедливої вартості основних засобів на дату оцінки	Економічна служба
Етап 4. Узагальнюючий	
Формування протоколу засідання комісії з оцінки справедливої вартості в автоматичному режимі	Бухгалтер з обліку основних засобів
Формування Акту оцінки справедливої вартості основних засобів в автоматичному режимі	Бухгалтер з обліку основних засобів

2. Описовий (інженерно-технічна служба);
3. Аналітично-оціночний (економічна служба);
4. Узагальнюючий (бухгалтерія).

Початковим етапом для оцінки основних засобів сільськогосподарських підприємств для цілей обліку є створення на підприємстві комісії з інвентаризації та оцінки основних засобів для цілей приведення обліку та звітності до вимог МСФЗ.

Завданням комісії, поряд з проведенням інвентаризації, визначенням придатності та залишкового терміну використання основних засобів, є визначення їх справедливої вартості. З цією метою до складу комісії доцільно включити, крім облікового апарату, ще і економічну та інженерно-технічну служби, обізнані з технічним станом оцінюваних об'єктів та станом ринку на подібні об'єкти.

Першим етапом є підготовча робота бухгалтерії, яка передбачає формування дати оцінки, переліку основних засобів, їх первісної, залишкової вартості та дати введення в експлуатацію.

Датою оцінки є дата балансу, на яку здійснюється оцінка.

Формування переліку основних засобів для цілей оцінки їх справедливої вартості. Керуючись принципом суттєвості, оцінці справедливої вартості мають підлягати усі основні засоби, що обліковуються на рахунках 103, 104, 105, 106. Інші об'єкти не мають суттєвих відмінностей від їх поточної ціни. Навіть за їх наявності процес оцінки буде дуже трудомістким, а отже, вступає в силу обмеження МСФЗ щодо витрат і вигод від інформації, адже витрати на отримання інформації не повинні перевищувати вигоди від такої інформації.

Функція занесення даних щодо дати введення в експлуатацію покладається на бухгалтера та забезпечує адекватне визначення очікуваного терміну корисного використання об'єкта.

Далі бухгалтеру потрібно занести дані щодо первісної та залишкової вартості кожного інвентарного об'єкта на дату оцінки. Інформація про залишкову вартість, у порівнянні з справедливою вартістю, забезпечує в подальшому автоматичне формування суми дооцінки або уцінки.

Другий етап – описовий етап оцінки – реалізує інженерно-технічна служба.

Він включає занесення технічних параметрів об'єктів:

щодо будівель, споруд (рахунок 103) – площі основи, загальної площі, об'єму та поверховості, характеристик їх конструктивних елементів та інженерного оснащення;

щодо машин, обладнання, приладів (рахунки 104, 106) – технічних характеристик згідно паспорта;

щодо транспортних засобів – даних технічного паспорта, відомостей про пробіг, укомплектованість.

Наступною важливою складовою етапу є інспектування технічного стану основних засобів та занесення його результатів до програми. Для уніфікації даної роботи в комп'ютерній програмі «Оцінка справедливої вартості основних засобів» передбачене застосування наступної системи показників (табл. 4.5).

Таблиця 4.5

Уніфікація характеристик технічного стану основних засобів для проведення їх оцінки в комп'ютерній програмі «Оцінка справедливої вартості основних засобів»

Цифрове значення	Стан, що відповідає цифровому значенню	Характеристика основних засобів		
		Рахунок 103	Рахунок 105	Рахунок 104 Рахунок 106
1	Добрий	пошкоджень і деформацій немає. Але є окремі пошкодження, які не впливають на експлуатацію об'єкта нерухомості і легко усуваються під час незначного ремонту	пошкоджень і деформацій немає. Але є окремі пошкодження, які не впливають на експлуатацію об'єкта нерухомості і легко усуваються під час незначного ремонту	пошкоджень і деформацій немає. Але є окремі пошкодження, які не впливають на експлуатацію об'єкта нерухомості і легко усуваються під час незначного ремонту
2	Задовільний	елементи будівлі в цілому придатні для експлуатації, але потребують ремонту, який найдоцільніший на даному етапі	авто на ходу, елементи об'єкта в цілому придатні для експлуатації, але потребують ремонту, який найдоцільніший на даному етапі	елементи об'єкта в цілому придатні для експлуатації, але потребують ремонту, який найдоцільніший на даному етапі
3	Незадовільний	експлуатація елементів будівлі можлива лише при умові проведення їх капітального ремонту	авто на ходу, але потребує проведення капітального ремонту окремих комплектуючих (кузов, двигун тощо);	експлуатація елементів об'єкта можлива лише при умові проведення їх капітального ремонту;
4	Ветхий	стан несучих конструктивних елементів будівлі аварійний, а не несучих - дуже ветхий	авто не на ходу, потребує проведення повного капітального ремонту	стан обладнання аварійний
5	Непридатний	елементи об'єкта нерухомості знаходяться в зруйнованому стані	авто не на ходу, більшість або всі комплектуючі знаходяться в зруйнованому стані, металобрухт	елементи об'єкта знаходяться в зруйнованому стані і можуть бути використані лише як металобрухт

Не менш важливими функціями на цьому етапі є визначення нормативного та залишкового строку корисного використання об'єкта, що необхідно для подальшого встановлення норм та методів нарахування амортизації, а також класифікація всіх оцінюваних об'єктів за рівнем використання у виробничій (операційній) діяльності та спеціалізацією.

Згідно практики оцінки для цілей бухгалтерського обліку, у разі оцінки для фінансової звітності актив має бути класифікований за:

1. Рівнем використання у виробничій (операційній) діяльності підприємства:

- Операційні активи – активи, необхідні для діяльності підприємства;

- Надлишкові активи – активи, що знаходяться у власності підприємства, але вважаються зайвими для його операцій (зайвий актив не вважається необхідним для виробництва товару або послуг, що надаються підприємством). До надлишкових також можна віднести активи, які вичерпали свій термін корисного використання.

2. Спеціалізацією:

- Неспеціалізовані – активи, які характеризуються наявністю розвиненого ринку, наявністю цінової інформації щодо здійснюваних трансакцій, відсутністю специфічних обмежень щодо використання поза бізнесом підприємства;

- Спеціалізовані – майно, яке в силу своєї специфіки володіє корисністю лише в обмеженій сфері його використання або для обмеженого кола конкретних користувачів і яке рідко продається (якщо продається взагалі) на відкритому ринку інакше як у складі бізнесу або підприємства у володінні.

В запропонованій комп'ютерній програмі передбачено, що всі об'єкти основних засобів підлягають подальшому використанню, тому надлишкового майна як категорії не визнано.

Обліковою політикою, що визначає порядок використання АРМ, до спеціалізованого майна віднесено об'єкти оцінки:

1. Будівлі і споруди спеціального призначення, що не мають ринку продажу;

2. В частині машин та обладнання: спеціальні пристрої, прилади, засоби, знаряддя. До даного переліку віднесене також обла-

днання, що не має ринку продажів у зв'язку з його незадовільним фізичним станом, у якому такі об'єкти не мають попиту;

3. В частині інструментів, приладів, інвентарю: спеціальні пристрої, прилади, засоби, знаряддя, а також інструменти, прилади, інвентар, що не мають ринку продажів у зв'язку з їх незадовільним фізичним станом, у якому такі об'єкти не мають попиту;

4. У частині транспортних засобів: спеціальні транспортні засоби. До даного переліку віднесено також транспорт, що не має ринку продажів у зв'язку з його незадовільним технічним станом, у якому такі об'єкти не мають попиту.

До неспеціалізованого майна відносяться:

1. Будівлі і споруди загального призначення;
2. В частині машин та обладнання: обладнання загального виробничого призначення, що має ринок продажу;
3. В частині інструментів, приладів, інвентарю: об'єкти загального виробничого призначення, що мають ринок продажу;
4. У частині транспортних засобів: транспортні засоби загального призначення, що мають ринок продажу.

По завершенню підготовки вхідних даних до роботи в комп'ютерній програмі долучається член Комісії з економічної служби, який відповідальний за **третій**, аналітично-оціночний етап роботи.

Даний етап має важливе значення, оскільки саме на цьому етапі формується інформація про справедливу вартість основних засобів. У зв'язку з тим, що МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» встановлює пріоритет у застосуванні ринкового (порівняльного) підходу, запропонована методологія автоматизованої оцінки передбачає застосування саме цього підходу. З цим пов'язані і обмеження програми – вона призначена для оцінки лише неспеціалізованих основних засобів. Порівняльний підхід базується на урахуванні принципів заміщення та попиту і пропозиції. Порівняльний підхід передбачає аналіз цін продажу та поточних цін пропозиції до продажу об'єктів, що подібні до об'єкта оцінки, з відповідним коригуванням на відмінності між об'єктами порівняння та об'єктом оцінки. Методи оцінки в межах порівняльного підходу передбачають застосування порівняльного аналізу об'єкта оцінки та відібраних найбільш подібних до нього об'єктів порівняння, використання поправок до об'єктів порівняння з ме-

тою їх наближення до характеристик об'єкта оцінки, а також можуть передбачати порівняння певних співвідношень різних характеристик об'єктів порівняння та об'єкта оцінки (метод мультиплікаторів).

Відповідальний член комісії проводить пошук аналогів, що по технічних параметрах та фізичному стану відповідають оцінюваним основним засобам, та заносить інформацію до програми у розрізі інвентарних одиниць. Робота по підбору аналогів також передбачає формування джерел інформації, що стали підставою для оцінки. Такими джерелами інформації, як правило, є: прайси, рекламні проспекти, інформаційні бюлетені, сайти, періодичні видання.

З метою врахування при визначенні справедливої вартості різниці між оцінюваними об'єктами та обраними аналогами програмою передбачена можливість внесення відповідних коригувань, зокрема на різницю в технічному стані. Коригування в комп'ютерній програмі вноситься наступним чином:

- щодо нових аналогів – множенням ціни аналогу на коефіцієнт придатності (табл. 4.6);
- щодо аналогів, які були у користуванні – на коефіцієнт відмінностей у технічному стані між оцінюваним об'єктом та обраним аналогом (табл. 4.7).

Таблиця 4.6

**Прийнята шкала для визначення коефіцієнта
придатності в оцінці справедливої вартості
(при порівнянні з новими аналогами)**

Технічний стан основного засобу, що оцінюється		Фізичний знос, %	Прийнятий коефіцієнт придатності
Цифрове значення	Стан, що відповідає цифровому значенню		
1	Добрий	0 – 20	0,8
2	Задовільний	21 – 40	0,6
3	Незадовільний	41 – 60	0,4
4	Ветхий	61 – 80	0,2
5	Непридатний	81 – 100	0,1

Далі програмою передбачається автоматичний розрахунок справедливої вартості основного засобу як середньої арифметичної скоригованих вартостей аналогів.

Таблиця 4.7

Застосована шкала коригувань на різницю у технічному стані в оцінці справедливої вартості (при порівнянні з аналогами, які були у користуванні)

Технічний стан основного засобу, що оцінюється		Коефіцієнт коригування
Цифрове значення	Стан, що відповідає цифровому значенню	
1	Добрий	1
2	Задовільний	0,9
3	Незадовільний	0,8
4	Ветхий	-
5	Непридатний	-

Четвертий етап розрахунку – узагальнюючий. На даному етапі бухгалтер, відповідальний за ведення обліку основних засобів, має можливість «завантажити» згенеровані в комп'ютерній програмі протокол засідання комісії з оцінки справедливої вартості та Акт оцінки справедливої вартості основних засобів. Задля виконання даної функції в комп'ютерній програмі нами розроблено електронні форми цих документів.

В цілому розроблені для удосконалення процесу оцінки справедливої вартості електронні форми документів та реєстрів включають:

Наказ про призначення комісії з оцінки справедливої вартості основних засобів (генерується в процесі роботи в комп'ютерній програмі на першому етапі);

обліковий реєстр основних засобів для оцінки справедливої вартості (формується в комп'ютерній програмі на другому та третьому етапі роботи);

Протокол засідання комісії з оцінки справедливої вартості (є результатом визначення справедливої вартості в комп'ютерній програмі – четвертий етап);

Акт визначення справедливої вартості (є результатом визначення справедливої вартості в комп'ютерній програмі та документальним підтвердженням відображення її на рахунках бухгалтерського обліку – четвертий етап). Його новизною є автоматичний розрахунок сум дооцінки (уцінки), що мають відноситись на відповідні рахунки в обліку.

Застосування розроблених електронних форм первинного обліку та реєстрів аналітичного обліку забезпечить підприємство систематизованою, достовірною та актуальною інформацією про

справедливу вартість основних засобів для їх переоцінки в обліку та трансформації звітності у відповідності до вимогам МСФЗ.

Таким чином, новизною даного підпункту монографії можна вважати запропоноване організаційне, методичне та документальне забезпечення розрахунку справедливої вартості основних засобів та біологічних активів для цілей бухгалтерського обліку на базі клауд-комп'ютерних технологій. Це забезпечує реалізацію принципів бухгалтерського інжинірингу в практичній роботі бухгалтерів сільськогосподарських підприємств, адже передбачає застосування у бухгалтерському обліку передових досягнень одразу двох суміжних наук – кібернетики та оцінки. Розроблена комп'ютерна програма «Оцінка справедливої вартості основних засобів» передбачає можливість автоматичного розрахунку справедливої вартості основних засобів без залучення незалежних оцінювачів, на базі існуючої інформації про ринкові ціни, з формуванням акту оцінки справедливої вартості, можливістю доступу до інформації та участі в оцінці усіх членів комісії (агронома, зоотехніка, бухгалтера, інженера) з різних структурних підрозділів підприємства. Аналогічні можливості бухгалтерській системі надає і програма «Оцінка справедливої вартості біологічних активів».

4.3. Удосконалення документування з застосуванням мережевих технологій та формату XBRL

Процес глобалізації супроводжується функціонуванням нових технологій, які інтегрували інституційні одиниці в глобальні, регіональні і комп'ютерні мережі, для яких характерні численні власні стійкі економічні характеристики, змінний характер, новітня методологія обліку, контролю і аналізу. На формуванні нової «інформаційної» парадигми бухгалтерського обліку наголошують відомі методологи в галузі бухгалтерського обліку С.Ф. Голов, Н.М. Малюга, Ф.Ф. Бутинець, О.М. Петрук, В.М. Жук та інші. Однак розвиток науки в галузі комп'ютерного обліку перебуває лише на етапі обґрунтування та доведення актуальності даної проблеми, тоді як практична сторона бухгалтерського обліку, переведення його в комп'ютерну та мережеву площину настільки нова, що залишається нерозробленою і відстає від стрімкого розвитку сучасних комп'ютерних технологій. Це призводить до не-

обхідності розробки теоретичного та методичного підґрунтя для формування нового системного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку, заснованого на інформаційних та мережевих технологіях.

Для успішного впровадження новітніх технологій у документуванні і представленні фінансової звітності необхідні певні передумови: розвинена інфраструктура засобів телекомунікаційного зв'язку (високий ступінь комп'ютеризації суб'єктів підприємницької діяльності; значна кількість користувачів Інтернет); існування споживачів фінансової інформації; зацікавленість цих споживачів в автоматичному аналізі фінансової звітності; нормативне затвердження єдиного формату подання фінансової інформації.

Виконання всіх цих умов у галузі сільського господарства – справа не одnodенна, однак вже сьогодні науково-методичні напрацювання з даної проблематики є вкрай необхідними.

Дослідження концептуальних засад мережевого обліку, його основних гіпотез неможливе без застосування методів моделювання і побудови мережевого фінансового, управлінського, адаптивного, ситуаційного і стратегічного обліку, що об'єднують всю сукупність знань, накопичених вченими і практиками в галузі обліку, аналізу, аудиту, статистики, фінансів, інформатики і інших фундаментальних і прикладних наук.

Створення системи мережевого обліку – одна з найбільш ефективних форм автоматизації бухгалтерського обліку на підприємстві, що формує нову парадигму мережевого бухгалтерського обліку. Відповідні інформаційні технології і бази даних дозволяють проектувати мережевий облік, його структуру, систему посадових інструкцій і положень, а також загальні позиції по його функціонуванню. В подальшому це дозволить здійснити належну організацію мережевого фінансового обліку. Це призводить до необхідності організації обліку по фракталах часу і простору, що в результаті значно підвищить аналітичність і керованість облікової інформації в мережах, кількість яких складає декілька мільйонів з чисельністю комп'ютерів близько мільярда одиниць.

Я.В. Соколов зазначає, для того, щоб дані бухгалтерського обліку могли служити джерелом інформації для прийняття дієвих управлінських рішень, вони повинні відповідати трьом вимогам:

бути достатньо репрезентативними;

мати необхідну значущість;
давати можливість обчислити ризики, пов'язані з наслідками прийнятих рішень.

Я.В. Соколов робить висновок, що жодну з цих проблем традиційна бухгалтерія вирішити не може [394, с. 486]. Слід зауважити, що дані проблеми можуть бути вирішені лише за допомогою мережевої парадигми, системи мережевого бухгалтерського обліку на основі використання імунізаційних і фрактальних похідних балансових звітів.

Дослідження наукових поглядів на необхідність переведення обліку в глобальну мережеву систему дозволяють зробити висновок про необхідність формування концепції корпоративного мережевого обліку, яка має базуватись на гіпотезах фрактальності, рефлексивності, економічної синергетики, залежності діяльності підприємства від зовнішнього середовища, глобальної стратегії, ризиків, теорії прогнозування, парадигми глобальної множини в цілях визначення облікових аспектів мережевих підприємств. Запропоновані концептуальні підходи до формування системи мережевого обліку представлені на рис. 4.2.

Виходячи з розглянутих гіпотез і отриманих якісних характеристик мережевого середовища, пропонуються наступні складові концепції організації мережевого обліку:

1. Розробка моделі мережевого обліку;
2. Організація мережевого фінансового обліку;
3. Проектування системи мережевого управлінського обліку;
4. Використання мережевих похідних балансових звітів;
5. Побудова і застосування фрактальних похідних балансових звітів;
6. Організація внутрішнього і зовнішнього аудиту;
7. Організація системи корпоративної мережевої звітності.

Стійкі економічні мережеві характеристики представлені в концепції рядом принципів, дотримання яких забезпечить формування поняття мережевого обліку з урахуванням технічних та економічних характеристик діяльності вітчизняних підприємств (див. рис.4.2).



Рис. 4.2. Концептуальні підходи організації мережевого бухгалтерського обліку

Визначення наведених гіпотез та принципів забезпечує систему моделювання і організації корпоративного мережевого обліку, яка включає документування на базі комп'ютерних технологій, створення сховища банку даних, системи підтримки прийняття рішень, експертних систем, реляційних баз даних, комп'ютерних

систем колективної роботи в мережі, систем баз знань, використання розширеної мови фінансової звітності, технічного забезпечення мережевого обліку і формування його методології, використання і функціонування електронної первинної документації, електронних посвідчень особи. У свою чергу, методологія включає інтегрований план рахунків, відповідні принципи комп'ютерного обліку, облікові інформаційні технології, мережеву звітність і систему фрактальних похідних балансових звітів. Передача інформації і організація обліку забезпечується на основі відповідної мови програмування.

Необхідно відзначити, що створення системи мережевого документування вимагає вирішення ряду практичних завдань, головними з яких є:

- концептуальна підтримка інформаційних технологій і систем;
- використання апаратного і програмного забезпечення інформаційних технологій і систем;
- визначення оптимальної інформаційної структури мережевого підприємства для ефективного впровадження системи мережевого обліку;
- створення системи фінансового обліку мережевого підприємства;
- концептуальне визначення мережевого управлінського обліку;
- розробка концепції мережевого адаптивного обліку;
- обліково-аналітичне забезпечення мережевої бухгалтерії;
- розробка і реалізація концепції мережевої звітності.

Практична сторона організації мережевого обліку полягає в тому, що мережеві підприємства ведуть фінансовий облік, керуючись основним принципом реінжинірингу: витрати враховуються там, де вони виникають, в єдиній системі рахунків синтетичного і аналітичного обліку. Дотримання цього принципу вимагає розробки і використання єдиного наказу про облікову політику для системи мережевих підприємств. Система аналітичного обліку мережевого підприємства приводить до необхідності розширення аналітичного, фінансового і управлінського обліку до шести порядків, які наведені на рис.4.3.

Запропонована концепція організації мережевого бухгалтерського обліку і звітності, заснована на використанні визначених гіпотез та принципів, забезпечить відповідне моделювання і побудову мережевого обліку на базі комп'ютерних технологій, технічного забезпечення мережевого обліку і формування його методології. Подальшого обґрунтування та практичних пропозицій щодо впровадження потребують методологічні аспекти забезпечення мережевого обліку, такі як: інтегрований план рахунків, відповідні принципи комп'ютерного обліку, облікові інформаційні технології, мережева звітність, система мережевих і фрактальних похідних балансових звітів.



Рис. 4.3. Рівні організації аналітичного обліку в системі мережевого бухгалтерського обліку

Прикладом організації мережевого обліку на сьогодні виступає розширена мова фінансової звітності XBRL (Extensible Business Reporting Language), рекомендована в 1998 році консорціумом World Web як стандарт для опису Інтернет-інформації. Дана система вирішує комплекс питань по руху інформації (достовірність джерел, цілісність інформації, її відповідність встановленим правилам і посилання на внутрішню і зовнішню інформацію) та забезпечує інтерактивне прийняття управлінських рішень.

На законодавчому рівні в Україні з 2012 року ведеться робота по впровадженню формату XBRL. Зокрема в Міністерстві фінансів зазначають, що XBRL може стати стандартом електронної

звітності, забезпечити представлення фінансової звітності та зближення стандартів через кодифікацію понять, покращити доступ до фінансової інформації та розширити коло користувачів, полегшити перехід на МСФЗ, розуміння та запровадження міжнародних стандартів.

Державні органи підтримують позицію, що на сьогодні важливим є питання щодо впровадження єдиного стандарту подання фінансової звітності в цифровому форматі із застосуванням XBRL. Запровадження такого стандарту дає змогу здійснювати автоматичний обмін фінансовою інформацією в єдиному, зрозумілому для всіх користувачів форматі, підвищує швидкість оброблення інформації, автоматизує процеси перевірки, що особливо є актуальним для залучення інвестицій та здійснення ефективного державного регулювання.

Серед основних питань запровадження XBRL в Україні є такі: розуміння ефективності обов'язкового запровадження XBRL суб'єктами господарювання, які складають звітність за МСФЗ, та регуляторами ринку цінних паперів;

вивчення проблемних питань, які виникатимуть під час запровадження XBRL;

внесення питання щодо запровадження XBRL на законодавчий рівень;

організаційні питання, зокрема розроблення плану заходів на державному рівні щодо запровадження XBRL, координація програми, вивчення досвіду країн, які вже впровадили XBRL, підготовка фахівців тощо.

На сьогодні в Україні вже започатковано процес впровадження XBRL, зокрема проведена важлива і велика за обсягом робота – переклад таксономії XBRL.

Одним із напрямів реалізації принципів XBRL є удосконалення документування на основі цього формату, що започатковано в розроблених комп'ютерних програмах «Оцінка справедливої вартості основних засобів» та «Оцінка справедливої вартості біологічних активів». Наше бачення практичної реалізації моделі мережевого документування полягає в розробці системи документів, яка би забезпечувала обмін фінансовою інформацією між різними обліковими програмами, використовуючи будь-які інформаційні мережі, включаючи Інтернет.

У розроблених програмах така система документування запропонована в частині оцінки біологічних активів та основних засобів для цілей бухгалтерського обліку.

Зокрема, в програмі «Оцінка біологічних активів» передбачено автоматичне формування наступних документів та реєстрів:

Наказ про створення Комісії з оцінки біологічних активів;

Електронний реєстр-перелік біологічних активів, що підлягають оцінці;

Електронний реєстр-розрахунок справедливої вартості біологічних активів;

Протокол засідання комісії з оцінки справедливої вартості біологічних активів;

Акт оцінки справедливої вартості біологічних активів.

Формування Наказу про створення Комісії з оцінки біологічних активів передбачає використання пункту програми «Додати Наказ на створення Комісії». Для формування Наказу слід заповнити лише кілька полів програми, зокрема «Дата наказу», «Номер наказу» та обрати голову і членів Комісії, які вже внесені в програму. По закінченню слід натиснути пункт «Зберегти». Згенерований Наказ потрапляє до відповідної бухгалтерської справи з оцінки біологічних активів та може бути в будь-який час роздрукований і підшитий в її паперовий примірник (якщо такий передбачено обліковою політикою підприємства). Всі дані, що містяться в Наказі, зокрема склад Комісії з оцінки, автоматично розносяться по інших документах та реєстрах, а також автоматично потрапляють у форму Акту з оцінки біологічних активів, який є результатом роботи програми та підтверджувальним документом для відображення оцінки біологічних активів на рахунках бухгалтерського обліку.

Електронний реєстр-перелік біологічних активів, що підлягають оцінці (рис.4.4) є реєстром аналітичного обліку, що містить перелік, кількісні та якісні характеристики кожної одиниці біологічних активів у розрізі рахунків та субрахунків.

Відповідальним за формування реєстру є бухгалтер з обліку біологічних активів. Новизна реєстру полягає в забезпеченні режиму вільного, необмеженого доступу до переліку біологічних активів і в можливості подальшого заповнення кількісних та якісних характеристик біологічних активів зоотехніком чи агрономом.

Про підприємство

Працівники

Наказ про комісію

Об'єкти

Оцінка

Бух. справа (протокол, акт)

Користувачі

Вийти

Перелік біологічних активів на 30.06.2014

Рах. 212

Рах. 211

Рах. 162

Рах. 161

Усі рах.

Повернутись

Додати Об'єкт

Відображається 1 – 12 з 12

- 1 -

На сторінці: 50

Номер рахунку	Інвент. номер	Найменування	Характеристика	Вік, років	Одиниці виміру	К-ть одиниць	Дії
162	1004556	Бичок, кличка «Мейсон»	Порода симентальська	3 роки	гол.	1,00	редагувати видалити
162	1002378	Корова, кличка «Красуня»	Порода черно-ряба	4 лактації	гол.	1,00	редагувати видалити
162	1002569	Корова, кличка «Зоря»	Порода черно-ряба	8 лактацій	гол.	1,00	редагувати видалити
162	1002596	Бичок, кличка «Мустанг»	Порода Українська червона	3 роки	гол.	1,00	редагувати видалити
162	1006598	Корова, кличка «Монтана»	Порода Голштинська	6 лактацій	гол.	1,00	редагувати видалити
162	1002585	Бичок, кличка «Зной»	Порода Голштинська	6 років	гол.	1,00	редагувати видалити
212	1002689	Телячки 2012 року		10-18 місяців	ц.	139,50	редагувати видалити
212	1002567	Нетелі		18-36 місяців	ц.	135,30	редагувати видалити
212	1002378	Бички 2013 року		12 місяців	ц.	67,90	редагувати видалити
212	1003497	Бички 2014 року		6 місяців	ц.	35,10	редагувати видалити
212	1002387	Доросла худоба на відгодівлі			ц.	418,40	редагувати видалити
212	1002398	Телячки 2013 року		12 місяців	ц.	4,00	редагувати видалити

Рис. 4.4. Електронний реєстр-перелік біологічних активів, що підлягають оцінці

Даний реєстр є основою подальшої роботи в програмі на аналітично-оціночному етапі. Зокрема, дані з реєстру в автоматичному режимі переносяться в Електронний реєстр-розрахунок справедливої вартості біологічних активів (рис.4.5.), відповідальним за заповнення якого є вже економіст. Маючи усі необхідні для оцінки вихідні дані, економіст безпосередньо проводить оцінку об'єктів біологічних активів, яка включає:

- обрання методу оцінки (аналізу контрактів, аналогів продажу);
- аналіз ринку та формування інформаційної бази щодо ринкової вартості аналогічних об'єктів, узагальнення джерел використаної інформації;

- здійснення коригувань до обраних аналогів;

- визначення справедливої вартості біологічних активів на дату оцінки.

Документальним результатом застосування оціночних процедур є сформований у програмі Електронний реєстр-розрахунок справедливої вартості біологічних активів.

Про підприємство Працівники Наказ про комісію Об'єкти Оцінка Бух. справа (протокол, акт)										Користувачі Вийти	
Перелік біологічних активів на 30.06.2014										Pax 212 Pax 211 Pax 162 Pax 161 Усі пак. Повернутись	
Вибіркованість: 1 - 12 з 12										На сторінці 50	
Номер рахунку	Інвент. номер	Найменування	Вік, років	Однина/вишуру	К-ть, одниць	Вартість за одницю, грн	Сума, грн	Використаний метод	Джерело інформації	ДВ	
162	1004556	Білок, кличка «Мейсон»	3 роки	гол.	1,00	7 990,00	7 990,00	Метод аналогів	http://belayzabtekov.co.stands.ua/obvyazeniye/prodam-bychka-1-5-roki-silny-bily-na-duchku-ID6b0z.html	редагувати	видалити
162	1002378	Корова, кличка «Браслет»	4 лактації	гол.	1,00	8 500,00	8 500,00	Метод аналогів	http://www.as.ua/misnugriculture/animal-husbandry/agricultural-animals/large-horned-livestock/djebi.html	редагувати	видалити
162	1002569	Корова, кличка «Зоря»	8 лактацій	гол.	1,00	8 200,00	8 200,00	Метод аналогів	http://www.as.ua/misnugriculture/animal-husbandry/agricultural-animals/large-horned-livestock/djgom.html	редагувати	видалити
162	1002590	Білок, кличка «Мстислав»	3 роки	гол.	1,00	7 990,00	7 990,00	Метод аналогів	http://belayzabtekov.co.stands.ua/obvyazeniye/prodam-bychka-1-5-roki-silny-bily-na-duchku-ID6b0z.html	редагувати	видалити
162	1006598	Корова, кличка «Монтана»	6 лактацій	гол.	1,00	12 000,00	12 000,00	Метод аналогів	http://www.as.ua/misnugriculture/animal-husbandry/agricultural-animals/large-horned-livestock/djebi.html	редагувати	видалити
162	1002585	Білок, кличка «Зінов»	6 років	гол.	1,00	4 500,00	4 500,00	Метод аналогів	http://belayzabtekov.co.stands.ua/obvyazeniye/prodam-bychka-1-5-roki-silny-bily-na-duchku-ID6b0z.html	редагувати	видалити
212	1002689	Телятко 2012 року	10-18 місяців	ц.	139,50	2 200,00	306 900,00	Метод аналогів	http://www.dsg.com.ua/hubboard.php?n=33546	редагувати	видалити
212	1002567	Телятко	18-36 місяців	ц.	135,30	2 200,00	297 660,00	Метод аналогів	http://www.dsg.com.ua/hubboard.php?n=33546	редагувати	видалити
212	1002378	Бички 2013 року	12 місяців	ц.	67,90	2 200,00	149 380,00	Метод аналогів	http://www.dsg.com.ua/hubboard.php?n=33546	редагувати	видалити
212	1003497	Бички 2014 року	6 місяців	ц.	35,10	2 200,00	77 220,00	Метод аналогів	http://www.dsg.com.ua/hubboard.php?n=33546	редагувати	видалити
212	1002387	Доросла худоба на відгодівлі		ц.	418,40	2 200,00	920 480,00	Метод аналогів	http://www.dsg.com.ua/hubboard.php?n=33546	редагувати	видалити
212	1002398	Телятко 2013 року	12 місяців	ц.	4,00	2 200,00	8 800,00	Метод аналогів	http://www.dsg.com.ua/hubboard.php?n=33546	редагувати	видалити
Всього: 1 809 620,00 грн.											

Рис. 4.5. Електронний реєстр-розрахунок справедливої вартості біологічних активів

На завершальному етапі оцінки – Етап 5 «Формування бухгалтерської справи» – проводиться формування в автоматичному режимі:

протоколу засідання комісії з оцінки справедливої вартості; акту оцінки справедливої вартості біологічних активів.

В результаті проведеної оцінки на попередніх етапах бухгалтер з обліку біологічних активів в режимі реального часу може згенерувати Протокол засідання комісії з оцінки справедливої вартості та Акт оцінки справедливої вартості біологічних активів.

Аналогічним чином організована система документування в програмі «Оцінка справедливої вартості основних засобів». Вона містить: Наказ про призначення комісії з оцінки справедливої вартості основних засобів; обліковий реєстр основних засобів для оцінки справедливої вартості; Протокол засідання комісії з оцінки справедливої вартості; Акт визначення справедливої вартості.

Новизною облікового реєстру основних засобів для оцінки справедливої вартості (рис.4.6) є зазначення відповідним спеціалістом (інженером, матеріально-відповідальною особою) технічних характеристик та фізичного стану кожного з об'єктів основних засобів, що є необхідною умовою для подальшого проведення оцінки економістом.

Про підприємство	Працівники	Наказ про комісію	Об'єкти	Оцінка	Бух. справа (протокол, акт)	Користувачі	Вийти
------------------	------------	-------------------	---------	--------	-----------------------------	-------------	-------

Перелік основних засобів на 30.06.2014									
Рак. 106 Рак. 105 Рак. 103 Усі рак. Повернутись Додати Об'єкт									
Відображається 1 – 14 з 14 1 На сторінці: 50									
Номер рахунку	Інвент. номер	Найменування	Залишкова вартість, грн.	Дата постановки на баланс	Технічний стан	Одиниці виміру	К-ть одиниць	Дії	
103	1004563	Дезбарер (Ромашки)	1 472,00	2007-07-13	Задовільний	шт.	1		
103	1004536	Гараж (майстерня)	58 016,00	2000-08-16	Задовільний	шт.	1		
103	1004553	Газопровід топочих	34 560,00	2006-10-16	Задовільний	шт.	1		
103	1004538	Вольер	11 104,00	2010-02-12	Добрий	шт.	1		
103	1004286	Вишка охорони	987 648,00	1999-07-10	Задовільний	шт.	1		
103	1004567	Бункер зберігання кормів №2	617 280,00	2004-09-15	Задовільний	шт.	1		
103	1004455	Бункер накопичення 20% премісу	864 192,00	2000-12-14	Незадовільний	шт.	1		
103	1004537	Бункер меленого шроту	740 736,00	1986-09-16	Задовільний	шт.	1		
103	1004545	Будівля прохідної інкубатора	493 824,00	2010-06-13	Задовільний	шт.	1		
103	1004333	Будівля виробничого складу	370 368,00	2001-06-15	Задовільний	шт.	1		
103	1004123	Артсвердловина №6	123 456,00	2002-06-14	Незадовільний	шт.	1		
103	1004179	Башня Рожнівського	246 912,00	2011-11-13	Добрий	шт.	1		
103	1002536	Адміністративний будинок	13 238,73	2003-03-17	Задовільний	шт.	1		

Рис. 4.6. Електронний реєстр-перелік основних засобів, що підлягають оцінці

Зокрема, заповнення даної частини реєстру реалізує описовий етап роботи в програмі, який передбачає:

- занесення технічних параметрів об'єктів;
- визначення комплектності, технічних характеристик, конструктивних елементів об'єктів основних засобів;
- встановлення дійсного технічного стану об'єктів основних засобів;
- визначення нормативного та залишкового строку корисного використання об'єкта;

класифікація оцінюваних об'єктів за спеціалізацією (спеціалізовані, неспеціалізовані) та використанням (операційні, надлишкові).

На аналітично-оціночному етапі на основі даних попереднього реєстру формується «Електронний реєстр-розрахунок справедливої вартості основних засобів» (рис. 4.7).

Про підприємство	Працівники	Наказ про комісію	Об'єкти	Оцінка	Бух. справа (протокол, акт)	Користувачі	Вийти
------------------	------------	-------------------	---------	--------	-----------------------------	-------------	-------

Перелік біологічних активів на 31.03.2014										Рах. 212	Рах. 211	Рах. 162	Рах. 161	Усі рах.	Повернутись
---	--	--	--	--	--	--	--	--	--	----------	----------	----------	----------	----------	-------------

Відображається: 1 – 13 з 13										На сторінці: 50	
-----------------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	-----------------	--

Номер рахунку	Інвент. номер	Найменування	Вік, років	Одиниці виміру	К-ть одиниць	Вартість за одиницю, грн	Сума, грн	Використаний метод	Джерело інформації	Дії
162	1002596	Бичок, кличка «Мустанг»			1,00	0,00	0,00			редагувати видалити
162	1002569	Корова, кличка «Зоря»			1,00	0,00	0,00			редагувати видалити
162	1002378	Корова, кличка «Красуня»			1,00	0,00	0,00			редагувати видалити
162	1004556	Бичок, кличка «Мейсон»			1,00	0,00	0,00			редагувати видалити
162	1006598	Корова, кличка «Монтана»			1,00	0,00	0,00			редагувати видалити
162	1002585	Бичок, кличка «Зной»			1,00	0,00	0,00			редагувати видалити
212	1002689	Телички 2012 року			39,30	0,00	0,00			редагувати видалити
212	1002567	Нетелі			35,30	0,00	0,00			редагувати видалити
212	1002378	Бичок 2011 року			67,90	0,00	0,00			редагувати видалити

Рис. 4.7. Електронний реєстр-розрахунок справедливої вартості основних засобів

Для його заповнення необхідним є виконання наступних процедур:

аналіз ринку та формування інформаційної бази щодо ринкової вартості аналогічних об'єктів, узагальнення джерел використаної інформації;

обґрунтування коригувань до обраних аналогів;

визначення справедливої вартості основних засобів на дату оцінки.

Дані документи, порядок їх формування, можливість віддаленого доступу до них, а також програмний формат, у якому вони створені та можуть використовуватись, є важливим кроком у формуванні глобальної системи документування сільськогосподарських підприємств на основі застосування мережевих технологій та формату XBRL.

Результатом роботи програми є формування в автоматичному режимі документів, які є підтвердженням відображення процесу переоцінки в бухгалтерському обліку:

протоколу засідання комісії з оцінки справедливої вартості в автоматичному режимі;

акту оцінки справедливої вартості основних засобів у автоматичному режимі.

Усі описані документи формуються та зберігаються в мережі інтернет з дотриманням усіх вимог щодо конфіденційності та надійності. Кожен член комісії з оцінки чи інший зацікавлений користувач, який має відповідні повноваження, в будь-який час, з будь-якого комп'ютера, за наявності інтернету, може отримати інформацію щодо справедливої вартості основних засобів чи біологічних активів. Такі функції документи набувають виключно завдяки клауд-комп'ютерним технологіям. Їх застосування в розробці нових та удосконалених методів та форм обліку забезпечить наближення системи бухгалтерського обліку до прогресивних інформаційних технологій.

РОЗДІЛ 5.

ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НА ОСНОВІ НОВІТНІХ ІТ-ТЕХНОЛОГІЙ

5.1. Оцінка фінансової звітності вітчизняних сільськогосподарських підприємств з позиції її користувачів

Можна припустити, що головним стимулом розвитку будь-чого, на що спрямована діяльність людини, є прагнення забезпечити реалізацію існуючих незадоволених потреб. Розвиток фінансової звітності, очевидно, рухається по траєкторії, описаній у висловленій вище тезі.

Оскільки згідно частини 1 статті 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV мета складання фінансової звітності зводиться до надання користувачам інформації визначеного характеру про «фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства» [326] для прийняття рішень, поштовхом для трансформації її компонентної наповненості слугуватиме наявність у користувачів інформаційних запитів, які не вдалося задовільнити, використовуючи існуючий звітний формат. І навпаки – доки спосіб представлення звітних даних влаштовуватиме їхніх споживачів, доти форми і набір показників фінансової звітності залишатимуться сталими.

В період функціонування планової економіки і орієнтації на державні інтереси фінансова звітність задовольняла обмежену кількість користувацьких запитів. Її інформаційний потенціал використовувався лише частково, так як низку звітних елементів (показники, взаємозв'язки між ними тощо) було трансформовано під централізоване управління, а сама звітність була практично недоступною зовнішньому користувачеві. Це зумовлювало низьку затребуваність даних, які узагальнювалися і представлялися у фінансових звітах.

Зміна типу економічної системи зумовила розширення кола користувачів фінансової звітності господарюючих суб'єктів,

зокрема зовнішніх. Поява нових зацікавлених стейкхолдерів¹, а отже, і нових інформаційних запитів, викликала необхідність підвищення якості звітних форм, насичення їхніх елементів ринковим змістом, наближення інтерпретації представлених даних до міжнародних вимог та наданні фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств доступності, об'єктивності і прозорості. Це ж стало причиною намагань зробити структуру фінансової звітності прийнятною для всіх, починаючи державою і закінчуючи власником.

Проте кількість користувачів фінансової звітності (їхніх груп) постійно знаходиться в динамічному стані і, зазвичай, суттєво варіює залежно від конкретних економічних умов та рівня публічності сільськогосподарського підприємства. Тому прагнення задовільнити різновекторні запити за рахунок використання стандартизованої, чітко визначеної звітної форми залишається не реалізованим, оскільки вона не спроможна вмістити всі відповіді на ймовірні запитання (інформаційні інтереси/запити) користувачів. Цю думку поділяє Е.В. Філатова, стверджуючи, що «чітко регламентована законодавчими актами звітність уже не відповідає сучасним вимогам, які висувають до неї користувачі» [417, с. 135].

Таким чином, сучасні впорядковані дані бухгалтерського обліку, які публічно надаються користувачам у вигляді спеціально підготовленого фінансового звіту, є відібраним набором цифр, орієнтованим на певну цільову аудиторію, в інтересах якої складається і подається фінансова звітність. Враховуючи сказане, необхідним видається проведення дослідження складу основних груп зацікавлених користувачів інформації, яка міститься у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств, їхніх інтересів та визначення ступеня задоволення користувацьких запитів.

Міжнародна практика звітування базується на Концептуальній основі фінансової звітності, яка є підґрунтям для розробки всіх міжнародних стандартів фінансової звітності. Названа Концепту-

¹ **Стейкхолдер** (англ. *stakeholder*) – особа (фізична чи юридична), яка прямо або опосередковано зацікавлена в фінансових або інших результатах діяльності компанії [398]. Як правило, під терміном «стейкхолдер» розуміють широке коло осіб: акціонери компанії, її кредитори, позичальники, клієнти, члени органів управління, співробітники, представники влади, громадськості тощо. Теорія стейкхолдерів була розроблена Р. Фріманом у 1984 р.

альна основа була запроваджена у вересні 2010 року на зміну Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, яка діяла з 1989 року.

Чинна Концептуальна основа фінансової звітності не містить переліку користувачів фінансової звітності і лише в її меті визначено, що вона «містить виклад концепцій, на яких ґрунтується складання і подання фінансових звітів зовнішнім користувачам» [161]. Разом з тим версія Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів, яка діяла до 2010 р., виокремлювала кілька груп користувачів фінансової звітності, а саме: інвестори, співробітники підприємства, кредитори, постачальники, покупці, державні органи та інші члени суспільства [517].

При цьому, основними користувачами фінансової звітності господарюючого суб'єкта було визнано існуючих і потенційних інвесторів та кредиторів, які використовують звітні дані для прийняття рішень про купівлю, продаж або збереження пайових чи боргових інструментів підприємства, а також про надання або повернення позикових коштів. Таким чином, укладачі Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів і Концептуальної основи фінансової звітності переконані, що фінансова звітність, складена відповідно до інформаційних потреб зовнішніх користувачів (зокрема, інвесторів і кредиторів), буде відповідати більшій частині потреб інших користувачів.

В Положенні про концепцію бухгалтерського обліку № 1 (SFAC № 1) Сполучених Штатів Америки «Цілі фінансової звітності комерційних підприємств» до основних користувачів фінансової звітності віднесено існуючих (реальних) і потенційних інвесторів, кредиторів та інших користувачів [515].

Відповідно до проведеного компанією «Ернст енд Янг» опитування² в межах дослідження «Toward transparency: A comparative study on the challenges of reporting for governments and public bodies around the world» [521] щодо користувачів фінансо-

² Дослідження проводилося на основі заповнення анкети на семи сторінках. У ньому взяли участь респонденти з 33 країн: Австралія, Австрія, Бразилія, Канада, Хорватія, Єгипет, Франція, Німеччина, Індія, Індонезія, Ізраїль, Італія, Японія, Кенія, Литва, Мозамбік, Непал, Нідерланди, Нова Зеландія, КНР, Польща, Сенегал, ПАР, Республіка Корея, Іспанія, Швеція, Швейцарія, Уганда, Україна, ОАЕ (Абу-Дабі), Великобританія, США і Зімбабве.

вої звітності в державному секторі 84 % респондентів визнали уряд і парламент основними користувачами фінансової звітності, 33 % опитаних включили до переліку стейкхолдерів рейтингові агентства, 39 % – міжнародні фінансові установи. 51 % респондентів серед користувачів звітності назвали населення.

Що стосується вітчизняної практики звітування, то чіткої ідентифікації користувачів фінансової звітності чи певних груп не спостерігається. В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV визнано такими будь-яких фізичних чи юридичних осіб, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень [326].

Коло користувачів звітної інформації сільськогосподарських підприємств є більш чітким та описується у пункті 1.9 Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, схваленій протоколом № 1 від 3 лютого 2009 року Колегії Міністерства аграрної політики України. Згідно з вищезгаданим пунктом до стейкхолдерів, крім органів загальнодержавного та галузевого управління віднесено «користувачів, які не мають державного статусу та статусу органів місцевого самоврядування, зокрема власників підприємств недержавної форми власності, найнятих ними управлінців, інвесторів, кредиторів та інших юридичних та фізичних осіб, що використовують дані бухгалтерського обліку та звітності для прийняття управлінських, фінансових, інвестиційних та інших рішень» [162].

Таким чином, в Україні не виділяється основна група користувачів фінансової звітності, зокрема сільськогосподарських підприємств, а отже, представлені у звітних формах дані мають максимально широко охоплювати спектр інформаційних інтересів. Разом із тим слід відмітити, що звітний сегмент вітчизняної облікової системи точно враховує потреби у зведених даних принаймні одного користувача – держави, оскільки саме вона (в особі Міністерства фінансів України) встановлює форму, структуру та компонентну наповненість фінансової звітності всіх господарюючих суб'єктів. Крім того, все більше починають враховуватися інформаційні запити іноземних інвесторів, про що свідчить практика звітування відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

З описаного вище випливає, що всіх користувачів фінансової звітності можна поділити на дві групи: внутрішні і зовнішні. До перших зараховують адміністрацію підприємства, керівників структурних підрозділів, менеджерів, інших працівників. Зовнішні користувачі функціонують поза підприємством і не мають безпосереднього доступу до всієї необхідної інформації, яка носить управлінський характер. Їх класифікують на три групи:

- 1) користувачі з прямим фінансовим інтересом;
- 2) користувачі з опосередкованим фінансовим інтересом;
- 3) користувачі без фінансового інтересу (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Класифікація зовнішніх користувачів фінансової звітності

Класифікаційна група користувачів	Характеристика ознаки групи	Хто входить до групи
Користувачі з прямим фінансовим інтересом	Прямий інтерес проявляється зацікавленістю користувача результатами діяльності підприємства	Учасники (власники) підприємства, реальні і потенційні інвестори, кредитори
Користувачі з опосередкованим фінансовим інтересом	Опосередкований інтерес пов'язаний з зацікавленістю існування підприємства і продовження його діяльності в майбутньому	Податкові органи, обслуговуючі банки, страхові компанії, профсоюзи, покупці, орендодавці, постачальники, підрядники
Користувачі без фінансового інтересу	Інтерес до звітності пов'язаний з: отриманням узагальнених статистичних даних; перевіркою законності здійснення господарських операцій і т.п.	Органи статистики, фондові, товарні біржі, аудиторські компанії, судові органи, фінансові аналітики, рейтингові агентства, громадські організації

Розроблено на основі [60, 79, 80, 85, 167, 365, 379, 384, 399]

Аналіз табл. 5.1 засвідчує, що зацікавлених користувачів звітної інформації дійсно значна кількість. Ними можуть бути реальні і потенційні інвестори, працівники, позикодавці, постачальники і підрядники, покупці і замовники, органи влади тощо. Оцінювати і враховувати інформаційні потреби кожного є трудозатратним та недоречним, оскільки стандартизований формат представлення звітних даних ніколи не зможе вмістити показники, необхідні всім зацікавленим користувачам.

Проте існує таке поняття як пріоритетні групи користувачів. Саме на ці групи орієнтуються укладачі звітності при формуванні звітної інформації та її оприлюдненні. Враховуючи міжнародну

практику і вітчизняний досвід, такими користувачами для фінансової звітності сільськогосподарських підприємств є власники (учасники, акціонери), інвестори та кредитори, тобто особи, які мають прямий фінансовий інтерес у діяльності суб'єкта господарювання.

Ці користувачі є пріоритетними через низку причин, а саме:

- по-перше, орієнтуються в фінансовій термінології і розуміють зміст представлених у звітах цифр (зведених даних бухгалтерського обліку);
- по-друге, детально вивчають фінансову інформацію і на її основі формують власні рішення, які впливають на діяльність сільськогосподарського підприємства;
- по-третє, мають доступ до фінансової звітності та використовують його.

Для того щоб з'ясувати міру задоволення інформаційних запитів пріоритетної групи користувачів фінансової звітності сільськогосподарських підприємств, визначити, яку цінність представляє для них звітна інформація, було проведено опитування осіб, які є реальними і потенційними інвесторами, кредиторами та власниками вищезазначених підприємств. Процес збору матеріалів здійснювався шляхом самостійного заповнення респондентами анкети, форма якої наведена в додатку 3.

Учасникам опитування було запропоновано оцінити фінансову звітність сільськогосподарських підприємств, яку вони використовують для прийняття рішень (управлінських, інвестиційних, кредитних), з точки зору її інформаційної прозорості, доступності та оперативності. Анкета охоплювала вісім запитань, до шести з яких пропонувалося по 4 варіанти відповідей, до двох – три і п'ять. Респондентів мали обрати один із запропонованих варіантів. Окремі опитані разом із заповненою анкетой надіслали також текстові коментарі.

Анкета була розіслана 100 особам-представникам пріоритетних груп користувачів фінансової звітності підприємств аграрного сектору економіки по електронній пошті. В опитуванні взяли участь 62 респонденти (рис. 5.1), з них:

- 10 співробітників банків³, які здійснюють кредитування сільськогосподарських підприємств (далі – кредитори);
- 23 інвесторів (реальних і потенційних) аграрного сектору (далі – інвестори);
- 29 власників (учасників) сільськогосподарських підприємств⁴ (далі – власники).

Респондентам було запропоновано вказати, чи користуються вони фінансовою звітністю в своїй роботі при прийнятті рішень. 100 % стейкхолдерів, котрі відповіли на це запитання, зазначили, що завжди використовують звітну інформацію при управлінні, інвестуванні чи кредитуванні сільськогосподарського підприємства.

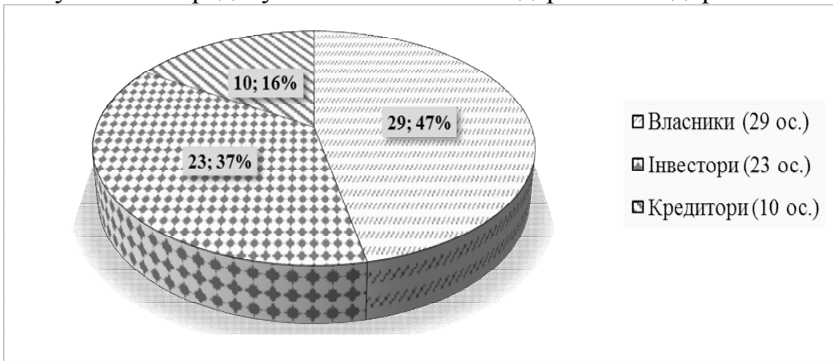


Рис. 5.1. Відсотковий розподіл учасників проведеного анкетування

Проте фінансова звітність є не єдиним джерелом, необхідним для прийняття даних рішень. Так, згідно текстових коментарів, отриманих як доповнення до анкети в межах опитування, більша частина інвесторів (понад 69 %) використовує також аналітичні дослідження та інформацію про сільськогосподарське підприємс-

³ В опитуванні взяли участь співробітники кредитного відділу таких банків: ПАТ «Кредобанк», ПАТ «Креді Агріколь Банк», ПАТ КБ «Правекс-Банк», ПАТ АБ «Укргазбанк», ПАТ «Райффайзен Банк Аваль», ПАТ «Укрсоцбанк». Частка кредитів агропідприємствам в загальному портфелі кредитів юридичним особам банку становить 20 % (ПАТ «Кредобанк»), 50 % (ПАТ «Креді Агріколь Банк»), 60 % (ПАТ КБ «Правекс-Банк»), 23 % (ПАТ АБ «Укргазбанк»), 15 % (ПАТ «Райффайзен Банк Аваль»), 13 % (ПАТ «Укрсоцбанк»).

⁴ Дана група користувачів фінансової звітності включає власників (учасників) різних за розміром сільськогосподарських підприємств – малих, середніх та великих.

тво на інформаційних порталах. Це свідчить не тільки про обмеженість даних, представлених у сучасному звітному форматі, а й потребу перевірки репутації господарюючих суб'єктів вітчизняної аграрної галузі та наявність слабкої довіри до наданих ними фінансових показників.

Характеризуючи власну довіру до інформації, яка наводиться у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств, переважна більшість опитаних (54,8 %) має нормальний рівень довіри, 35,5 % респондентів описала свій рівень довіри як дуже високий. Абсолютно довіряють фінансовій звітності 3,2 % і 6,5 % учасників анкетування не вважають її дуже надійною. Жоден з опитаних не обрав як власну відповідь варіант «зовсім недовіряю їй».

Структура кожного з варіантів відповіді на запитання про довіру до інформації, наведеної у фінансовій звітності подана на (рис. 5.2). При цьому варіант відповіді «а» передбачав безумовний рівень довіри, «б» – дуже високий, «в» – нормальний, «г» – не дуже надійний, «д» – відсутність довіри.



Рис. 5.2. Структура відповідей про довіру до звітної інформації в розрізі користувачів фінансової звітності згідно даних анкетування

Таким чином, найбільше інформації, представленої у фінансовій звітності, довіряють власники, серед яких 6,9 % опитаних висловили їй безумовну довіру і лише 3,4 % вважають таку інформацію не дуже надійною. Оцінки інвесторів є більш стриманими,

проте і вони також ілюструють достатньо високий рівень довіри, зокрема 73,9 % опитаних користувачів цієї категорії обрали варіант відповіді «в», 21,7 % – «б». Ставлять під сумнів надійність звітності 4,3 % інвесторів.

Серед користувачів, які взяли участь в анкетуванні, найменший рівень довіри фінансовій звітності висловили кредитори. 60 % їх представників охарактеризували власну довіру як нормальну. Респонденти цієї групи пояснюють свою позицію щодо достовірності даних, представлених у фінансових звітах, тим, що в їхній практиці мали місце ситуації, коли потенційні позичальники вдавалися до маніпуляції зі звітною інформацією з метою отримання кредитних коштів.

Проведене анкетування також дозволило з'ясувати задоволеність респондентів загальною ефективністю від використання даних фінансової звітності при прийнятті рішення. Для цього була використана чотирибальна шкала оцінювання («високо», «вище середнього рівня», «середньо», «нижче середнього рівня»). 90,3 % власників, інвесторів і кредиторів, які взяли участь в опитуванні, переконані, що використання даних фінансової звітності для прийняття рішення загалом є ефективним (рис. 5.3).



Рис. 5.3. Оцінка стейкхолдерів загальної ефективності використання фінансової звітності при прийнятті рішень

Наступними якісними характеристиками фінансової звітності сільськогосподарських підприємств, які оцінювали учасники опитування, були – розкриття додаткових показників, динаміч-

ність та доступність. Розкриття додаткових показників передбачає доповнення традиційних стандартизованих звітів нетиповими формами, в яких подається інформація, наприклад, про щомісячні зміни в темпах росту прибутку, прогнози залишку коштів, відтік клієнтів тощо.

Проведене опитування засвідчило, що 85,5 % респондентів вважають інформацію, додатково розкрити у фінансовій звітності, дуже корисною, 14,5 % – схиляються до думки, що вона є швидше корисною, ніж навпаки.

Під динамічністю звітності розуміється її властивість, що полягає в періодичному (частіше, ніж один раз у квартал) оновленні й оприлюдненні звітних відомостей про господарюючий суб'єкт. 45,2 % учасників опитування зазначили, що динамічність фінансової звітності є дуже важливим фактором, 40,3 % – швидше важливим чинником. Відсотковий розподіл обрання запропонованих відповідей на запитання «Наскільки ключовим фактором для Вас є динамічність фінансової звітності?» в розрізі груп респондентів наведено в табл. 5.2.

Таблиця 5.2

Оцінка динамічності фінансової звітності як ключового фактора в розрізі відповідей стейкхолдерів

Респонденти	Відсоток обрання відповіді ¹			
	а	б	в	г
Власники	48,3%	37,9%	10,3%	3,5%
Інвестори	56,5%	39,1%	4,4%	0,0%
Кредитори	10,0%	50,0%	30,0%	10,0%

¹**Примітка:** а) дуже важливим; б) швидше важливим; в) швидше неважливим; г) немає значення.

Як видно з даних табл. 5.2 переважна більшість власників (48,3 %) і інвесторів (56,5 %) вважають динамічність фінансової звітності дуже важливим фактором. Швидше важливим цей фактор є для 50 % кредиторів, 39,1 % інвесторів та 37,9 % власників. Разом з тим, 10 % кредиторів і 3,5 % власників дотримують думки, що такий фактор не має ніякого значення, тоді як жодним з інвесторів названий варіант відповіді не обирався. Така точка зору кредиторів може пояснюватися їхньою практикою роботи з інформацією за попередні періоди з метою визначення тренду на основі оцінки динаміки показників ліквідності підприємства за

короткостроковими зобов'язаннями, його платоспроможності та прибутковості ведення бізнесу.

Відповідаючи на запитання «Якби сільськогосподарське підприємство розмістило свою фінансову звітність у відкритому доступі, яка ймовірність того, що воно стане потенційним суб'єктом Вашого інтересу?», 71,0 % учасників опитування віддали перевагу варіанту «б) 60 % – 99 %». Частота обрання відповідей «а) 100 %» і «г) 1 % – 39 %» становить 1,6 % і взаємно компенсує одна одну. Аналіз структури відповідей у розрізі користувачів звітності показав, що варіант «б» найбільше відповідає позиції інвесторів (87,0 %) і кредиторів (90 %). Погляди власників розділилися майже рівномірно між двома варіантами «б» (51,7 %) і «в» (44,8 %), що пояснюється досить стриманим бажанням оприлюднювати інформацію про підприємство, яке перебуває під їхнім контролем (табл. 5.3). Тобто значна частина власників переконана, що публічному розкриттю підлягає обмежене коло звітних даних.

Таблиця 5.3

Розподіл учасників анкетування в розрізі їхніх відповідей на запитання щодо ймовірності підвищення інтересу до діяльності агропідприємства через розміщення його фінансової звітності у відкритому доступі

Варіант відповіді	Власники, осіб	Інвестори, осіб	Кредитори, осіб	Структура, %
а) 100 %;	0	1	0	1,6
б) 60 % – 99 %;	15	20	9	71,0
в) 40 % – 59 %;	13	2	1	25,8
г) 1 % – 39 %.	1	0	0	1,6
Σ	29	23	10	100,0

Загальну здатність сучасної фінансової звітності сільськогосподарських підприємств забезпечувати запити її користувачів дозволила з'ясувати оцінка задоволеності інформаційних потреб опитаних респондентів. Аналіз узагальнених відомостей, отриманих після опрацювання заповнених анкет, засвідчив відсутність стовідсоткової задоволеності користувацьких запитів усіх учасників опитування (рис. 5.4).



Рис. 5.4. Рівень задоволення інформаційних потреб опитаних користувачів фінансової звітності сільськогосподарських підприємств

Враховуючи текстові коментарі респондентів, додані до заповнених анкет, середній рівень задоволеності коливається в межах 45-70 % (найбільшу відмітку поставили власники, найменшу – інвестори). Такі результати фактично підтверджують, що підготовка фінансової звітності вітчизняними сільськогосподарськими підприємствами значною мірою орієнтована не на інтереси пріоритетної групи користувачів, а інформація, яка формується в звітності, в більшості випадків залишається незатребуваною.

Для задоволення своїх потреб опитані стейкхолдери використовують додаткові дані. Так, окремі власники зазначили, що користуються Звітами керівників, головних бухгалтерів (фінансових директорів), інших працівників системи управління, висновками (звітами) аудиторів. Інвестори також вивчають аналітичні матеріали, відгуки про агропідприємство на інтернет-форумах, особисті зв'язки керівництва агрофірми за допомогою соціальних

мереж тощо. Окремі з них вдавалися до процедури Due Diligence⁵.

Що стосується кредиторів, то вони для прийняття рішення про кредитування сільськогосподарського підприємства опрацьовують (окрім фінансової звітності за ряд періодів) низку додаткових розшифрувань показників Балансу і Звіту про фінансові результати. Переліки документів, які вимагають подати окремі банківські установи для розгляду запиту на кредитування агробізнесу, узагальнено в додатку І.

Відповідаючи на останнє запитання анкети, стейкхолдери зазначили, що покращенню фінансової звітності сільськогосподарських підприємств сприяли б оперативніше розміщення (37,1 % опитаних), додаткове розкриття інформації нефінансового характеру (32,3 %) та підвищення доступності (30,6 %). При цьому скорочення показників жоден з користувачів не розглядає як варіант удосконалення звітності. У текстових коментарях, що були додані до анкет, описано такі аспекти, які потребують удосконалення:

- більш відповідальний підхід до розкриття показників;
- супроводжувати окремі показники методикою їх розрахунку, надавати пояснення по їх динаміці;
- створити можливість порівнювати фактичний стан із запланованим рівнем (анонсовані і фактично реалізовані цілі), щоби підтвердити рух підприємства в прогнозованому напрямку;
- розширити перелік додаткових показників, наприклад, наводити порівняння з кращими практиками, ілюструвати продажі продукції в розрізі ринків чи груп покупців;
- розміщувати фінансову звітність на офіційних сайтах підприємств, додаючи до неї аудиторські висновки (за наявності).

Таким чином, опрацювання узагальненої інформації, отриманої із заповнених анкет, дозволило виявити й оцінити якість фінансової звітності аграрних підприємств, визначити її здатність задовольняти потреби в інформації пріоритетних користувачів

⁵ *Дью дилідженс* (анг. Due Diligence – «забезпечення належної сумлінності»; аббревіатура: DueD, DDG) – процедура детальної незалежної перевірки об'єкту інвестування, здійснювана від імені інвестора.

звітності та встановити основні причини відсутності чіткого бачення свого користувача (табл. 5.4).

Таблиця 5.4

**Встановлений рівень задоволення інформаційних потреб
пріоритетних груп користувачів фінансової звітності
сільськогосподарських підприємств**

Користувачі фінансової звітності	Інформаційні потреби (ІІ)	Рівень задоволен- ня ІІ	Причина неза- доволення ІІ
Власники	Отримання інформації про: обсяг і рівні зобов'язань через використан- ня в діяльності підприємства влас- ного і позикового капіталу; опера- ційний дохід підприємства; кіль- кість акцій з метою управління власним капіталом; ефективність використання активів підприємства; розмір дивідендів; фінансову стій- кість, ділову активність, плато- спроможність та рентабельність підприємства.	60-70 %	Неможливість отримання потріб- них даних у будь-який час, в будь-якій точці планети; обмеже- ний набір показ- ників, що ставить під сумнів ціліс- ність викори- стовуваних даних як для керівниц- тва, так і для власників
Інвестори	Отримання інформації про: рух грошових коштів, фінансову стій- кість, можливі ризики діяльності підприємства; оцінку рівня зоб- ов'язань підприємства по інвести- ційному капіталу, збереження і використання інвестиційних вкла- дів; отримання доходів (дивідендів) по вкладеним інвестиціям; здатність підприємства погашати свої борги; перспективи діяльності з метою прогнозування розвитку підприємс- тва	45-55 %	Інформаційна закритість агро- підприємств (обмежений доступ до звіт- них даних); ретроспективний характер звітно- сті; відсутність потрібної інфор- мації (в т.ч. де- талізації показ- ників)
Кредитори	Отримання інформації про: вико- нання договірних зобов'язань; сво- часність повернення кредитів і сплату відсотків; забезпеченість зобов'язань по кредиту; платоспро- можність; кредиторську заборгова- ність за товари, роботи, послуги; безперервність провадження діяль- ності підприємством	50-60 %	Сумніви щодо достовірності звітної інформа- ції, що формує потребу у її підт- вердженні; від- сутність вільного доступу до фі- нансової звітно- сті

Зібрані в результаті опитування дані виявили невисоку спро-
можність сучасної звітності задовільнити потреби власників, ін-

весторів і кредиторів як пріоритетних груп стейкхолдерів. Зацікавленість кредиторів у здатності сільськогосподарського підприємства погасити свої борги, власників – у ефективності функціонування вкладеного ними в підприємство капіталу, інвесторів – у вартості підприємства як майнового комплексу і доцільності дій з його власністю вказує на неповність і односторонність чинної форми представлення звітних даних.

Крім того, власникам і інвесторам важливо отримати фінансову звітність підприємства як найшвидше по закінченню звітного періоду. Термін оприлюднення фінансової звітності визначається тим, наскільки оперативно⁶ вона може бути складеною. Будь-який інвестор і кредитор відчуває себе більш впевнено при прийнятті рішення, якщо фінансова інформація є надійною (наприклад, перевіреною аудитором чи підтвердженою зовнішнім незалежним органом) та доступно.

Третьою складовою звітності, яка визнана важливою для всіх користувачів, є її інформативність. На відміну від вітчизняних підприємств зарубіжні компанії, виручка яких перевищує 1 млрд доларів США, складають різні види звітності для різних груп зацікавлених користувачів [419], прагнучи тим самим задовільнити існуючий попит на різнопланову, суттєву та нову звітну інформацію.

Вищеописане підтверджує чітку необхідність пошуку шляхів удосконалення формату представлення звітної інформації, зокрема за рахунок підвищення оперативності, інформативності та доступності як триєдиної основи її розвитку. Це дасть можливість фінансовій звітності забезпечувати інформаційні потреби низки користувачів на рівні з державними органами влади.

⁶ За даними дослідження, проведеного у 2014 році компанією «Делойт», підприємства з виручкою, яка перевищує 10 млрд доларів США, в середньому на 45 днів раніше публікують звітність, ніж компанії з виручкою менше 1 млрд доларів США.

5.2. Світова практика розвитку електронного формату представлення звітної інформації

Сьогодні переважна більшість бухгалтерських документів на території України оформляється в паперовому вигляді. Закордонном такий документообіг втрачає популярність, однак все ж залишається досить значним. Так, наприклад, у Сполучених Штатах Америки (США) щодня створюється більше 1 млрд сторінок документів, а в архівах зберігається вже більше 1,3 трлн різних бухгалтерських справ. Понад 200 млрд комерційних документів щорічно формується в країнах Європи.

Разом з тим сучасні бізнес-потреби вказують на застарілість паперових документів і необхідність переходу до більш прогресивних форм. Адже завдяки зростаючому числу пристроїв і програм, які дозволяють легко працювати з великими об'ємами інформації, змінюються способи використання документів на підприємствах. За даними Forrester Research 38 %компаній зі списку Fortune 500 вважають, що використання сучасної системи електронного документообігу є критично важливим для успішного ведення їхнього бізнесу [452].

Паперовий документообіг властивий також процесу формування та оприлюднення фінансової звітності вітчизняними сільськогосподарськими підприємствами. Проте останні тенденції свідчать про його суттєве скорочення на користь електронного формату. Превалювання електронних форм складання і представлення звітних даних обумовлене низкою чинників, одним з яких є світова практика повної або часткової відмови від паперових носіїв.

Відстежуючи розвиток формування фінансової звітності впродовж останніх десяти років, можна побачити етапи цього процесу: від бажання отримати просту паперову копію звітів для внутрішнього опрацювання, подання контролюючим органам та відправки контрагентам до поступового формування вимог регуляторів щодо подання звітності у вигляді файлів визначеного формату і необхідності обміну електронними формами звітів з покупцями, постачальниками і т.д.

На початкових етапах розвитку електронних форматів представлення фінансової інформації використовувалися індивідуальні розробки окремих форм звітів для різних програмних плат-

форм (MS Windows, MS DOS і т.п.) з використанням різних типів розділювачів, графіки тощо. Що лише ускладнювало роботу працівників бухгалтерії сільськогосподарських підприємств і виникало проблеми у сторони, яка обробляла звітність, зокрема в частині завантаження отриманих даних у різні інформаційні системи чи електронні таблиці.

Перші спроби переходу від ручного заповнення паперового бланку фінансової звітності розпочалися з використання текстового формату. Він дозволяв відмовитися від кулькової ручки та бланку з пустими комітками, усував повторне заповнення другого примірника звіту (один примірник – для контролюючого органу, інший – для звітуючого суб'єкта). Тобто документи вищезгаданого типу вимагають застосування рутинного набору ручних або автоматизованих операцій без аналізу змісту тексту. Dос- і pdf-формати використовувалися як шаблони, вони спрощували процес заповнення фінансової звітності за рахунок копіювання показників минулих періодів.

Проте такі формати не передбачали методів контролю за структурою та не давали можливості обробляти представлені в них дані комп'ютерними засобами. Це обумовлено тим, що розширення dос або pdf унеможливорює формування запиту до декількох файлів такого типу, а отже, й отримання у результаті певних відомостей (таких, наприклад, як інформація про собівартість, фінансові результати тощо), їх порівняння чи іншу обробку. Тому на даний момент фінансові дані, представлені у вищезгаданих форматах dос або pdf, сприймаються як відображення деяких символів, які не мають своїх притаманним лише їм характеристик і не розкривають власну історію формування.

З 1970 року для формування звітності почали застосовувати формати на основі CSV. Він призначений для представлення табличних даних. Один рядок файлу відповідає одному рядку таблиці. Значення окремих колонок відокремлюються комою, крапкою з комою, двокрапкою.

CSV – це компактний формат, який дозволяє передавати великі об'єми даних з однаковою структурою. Разом з тим, цей формат настільки простий, що наведені в ньому дані часто не мають жодної користі без пояснювальної документації.

Використання CSV-файлів для формування звітності вимагає особливої уважності, щоби структура файлу не була порушена. Пропуск одного поля зумовлює невірне трактування всіх інших даних у файлі. В цьому випадку неможливим є також звернення до автоматичного виправлення. Основні характеристики звітів, які зберігаються у CSV-форматі, узагальнено на рис. 5.5.

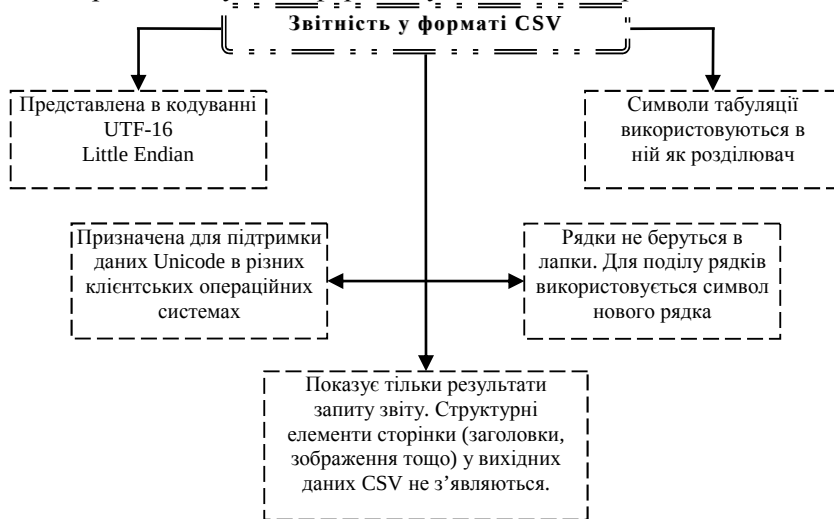


Рис. 5.5. Характеристики звітів, збережених у форматі CSV
Узагальнено на основі [415, 421, 422, 467].

Таким чином, фінансова звітність створена у форматі CSV має табличне представлення та є структурованою. Проте ця перевага є істотною тільки тоді, коли в документі розміщується одна таблиця (наприклад, бухгалтер сільськогосподарського підприємства формує лише баланс чи звіт про фінансові результати). Якщо ж є потреба складання повного звітного пакету, коли документ містить низку різних структур даних, то на його основі доводиться створювати безліч файлів CSV-формату, що супроводжується складним процесом переформатування інформації.

Через відсутність уніфікованого формату представлення дати, адреси, написання форм господарювання тощо, різні значення і порядок змінних, нетипове кодування, використання латинських символів замість українських і т.п. обробка такої звітності спеціалізованими комп'ютерними програми суттєво ускладнена, а інколи – неможлива. Описане свідчить про те, що CSV-формат є

перевіреним способом подання відкритих даних для нескладних документів, але недостатньо актуальним та зручним для складання і подання фінансової звітності сільськогосподарськими підприємствами.

Відмова від текстових форматів і перехід до табличного представлення фінансової інформації зробили затребуваним файли з розширенням xls. Вони представляють собою електронні таблиці, створені за допомогою програмного продукту Microsoft Excel. Інформація в такому файлі зберігається в комірках, кожна з яких має певну адресу. Елементи таблиці можуть містити дані, як введені вручну, так і результати обчислення за даними інших комірок.

Формат xcl дозволяє автоматизувати прості завдання, зокрема створювати різні формули, робити розрахунки даних тощо. Через це програма Microsoft Excel досить часто використовується бухгалтерами вітчизняних сільськогосподарських підприємств як єдиний інструмент формування первинних документів, їх опрацювання та зведення.

Він довгий час був основним для формування і подання звітності до різних державних органів, оскільки надавав можливість контролювати правильність заповнення звітів, аналізувати динаміку показників протягом певного періоду, порівнювати дані різних підприємств галузі, будувати графіки, діаграми тощо. Однак, в електронних таблицях часто застосовуються макроси і формули, що ускладнює роботу з ними. Крім того, сформовані шаблони фінансової звітності на основі Microsoft Excel є досить трудомісткими.

Наступним етапом розвитку електронного формування і представлення фінансової звітності став формат на основі стандарту обміну повідомленнями UN/EDIFACT або EDIFACT (United Nations Electronic Data Interchange for Administration, Commerce and Transport – Правила ООН електронного обміну документами для державного управління, торгівлі і транспорту). Він був затверджений у 1987 році Організацією Об'єднаних Націй (ООН) як стандарт електронного документообміну, орієнтований на зовнішньоекономічну діяльність.

Сучасний EDIFACT – це міжнародний стандарт, який характеризується глобальним поширенням та застосуванням у комерційному і некомерційному секторах. Головним чином його використовують для збору звітності від транспортних компаній, бан-

ківських установ, кредитних організацій та інших установ фінансового спрямування.

Розглянемо основні характеристики цього стандарту. По-перше, він має базовий синтаксис, усередині якого містяться каталоги: елементів даних; складових елементів даних; сегментів; повідомлень. По-друге, характеризується наявністю тегів виключно для сегментів, тоді як елементи ідентифікуються позицією в сегменті. По-третє, добре працює з табличними даними, які не мають ієрархічної підпорядкованості та не містять вкладень. По-четверте, не має мова опису (document definition), що не дозволяє автоматизувати генерацію, верифікацію, серіалізацію тощо даних.

Сприяючи взаємодії різних галузей і країн, UN/EDIFACT дозволяє створювати повідомлення – бізнес-документи. Кожне таке повідомлення складаються з набору секвенованих сегментів та ідентифікується шестизначним ім'ям. Ключові принципові положення, які лежать в основі стандарту UN/EDIFACT, згруповано на рис. 5.6.



Рис. 5.6. Основні принципи стандарту UN/EDIFACT
Узагальнено на основі [453, 473, 488]

EDIFACT отримав своє поширення завдяки базовим можливостям структурування й аналізу даних в ІТ-системах. Разом з тим згадана структурованість даних цього формату позбавлена ієрархічності, він є лінійним, машинним форматом, який вимагає унікальної структури даних для кожної системи, а отже, позбавлений простих, універсальних рішень.

Таким чином, EDIFACT є структурованим форматом даних, який дозволяє аналізувати інформацію, яка міститься у фінансовій звітності, за допомогою спеціалізованих комп'ютерних програм. Однак використання цього формату звичайними користувачами звітних даних слід вважати не практичним через його складну структуру. До недоліків EDIFACT також варто віднести відсутність таксономії і нижчі можливості автоматичної обробки фінансових звітів порівняно, наприклад, із форматом XML.

Швидкий прогрес в сфері електронних фінансових сервісів, які надаються через інтернет, різноманіття платформ і засобів перегляду дали поштовх для розвитку інформаційних систем, котрі вимагають відділення рівня даних (фінансової звітності) від рівня їхнього представлення (візуальної форми). Цьому завданню найбільше відповідає концепція використання мов розмітки.

Однією з найпоширеніших і найзатребуваніших мов розмітки є XML (Extensible Markup Language) – універсальна розширювана мова розмітки. Мова отримала назву розширюваної через те, що не фіксує розмітку, яка використовується у звітних документах: розробник вільний створити її відповідно до особливостей конкретної предметної області, будучи обмеженим лише синтаксичними мовними правилами. XML – досить гнучкий текстовий формат, який дозволяє визначати власні теги та атрибути. Саме можливість продукування власних тегів забезпечує універсальність цього формату.

Застосування загальноприйнятих технологій формування фінансової звітності за допомогою XML стало можливим завдяки використанню готового словника (таксономії) спеціалізованих тегів (міток) і правил їхньої ієрархічної взаємодії для формування й обробки відповідних електронних документів. Цей формат дозволяє створювати і зберігати як метадані (відомості про дані) про структуру і правила формування інформації, так і самі дані

(рівень даних), а також схеми їх перетворення і подання для різних видів та середовищ звітування й обробки.

Звітні документи, які підготовлені на основі XML-схем, успішно зчитуються інформаційними системами, а також легко перетворюються в будь-який формат для друку. Більше того, один і той самий файл фінансової звітності, сформований у XML-форматі, перед відправленням (вивантаженням) може бути перевірений на коректність структури, виведений на друк через Microsoft Office Word або формат Adobe Acrobat, а також візуально представлений у браузері при його перегляді.

XML-орієнтований формат зберігання даних також надає можливість формування на основі фінансової звітності інших звітів. Тобто сформовані за допомогою XML баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та/або примітки стають джерелом даних, наприклад, для аналітичного звіту статистичних, фіскальних чи будь-яких інших регуляторних органів.

Описане свідчить про суттєві переваги XML порівняно з електронними форматами, розглянутими вище (рис. 5.7). Він будує фінансову звітність, виходячи з ієрархічної приналежності показників, створює складі структури даних, які легко обробляються комп'ютерними програмами тощо. Проте, на думку окремих аналітиків, універсальна розширювана мова розмітки потребує доопрацювання й уніфікації складу, структури та форм представлення звітної інформації, тобто доопрацювання таксономії, а також пошуку схеми, яка б забезпечила якісний контроль між формами звітності.

XML, маючи низку сильних сторін, ліг в основу ряду електронних форматів, які останнім часом активно використовуються для формування, представлення та збору фінансової звітності підприємств різних секторів економіки. Такими форматами є FrML – для звітності учасників фінансових ринків, Sdmx – для збору офіційної статистичної інформації державними регуляторами, XBRL – для підприємств, які звітуються, та державних органів, які приймають звітність.



Рис. 5.7. Ключові позитивні та негативні характеристики XML-формату представлення звітних даних

Узагальнено на основі [43, 75, 132, 382]

Для обміну інформацією про операції з похідними фінансовими інструментами, про підтвердження по операціях, про зміни в умовах договорів; для надання відомостей про вчинені позабіржові операції з похідними інструментами на міжнародному ринку, про оцінку портфеля, а також для відправлення звітів національним регулюючим органам за цими операціями використовується мова FrML. Мова розмітки фінансових продуктів (Financial Products Markup Language) або FrML є XML-протоколом, який підтримує електронний обмін інформацією про операції на фондовому ринку.

Розробка FrML була розпочата в 1999 році. 9 червня 1999 року компанії J.P. Morgan & Co. Incorporated і PricewaterhouseCoopers LLP, опублікувавши статтю «Впровадження FrML: новий стандарт для електронної комерції», оголосили про вихід першого релізу FrML [480]. Основною причиною створення FrML стала відсутність активно використовуваного формату для роботи з фінансовими похідними, що зумовлено частково технологічними причинами і приватним характером ринку

банківських послуг в сфері цінних паперів і довгострокового позикового капіталу.

Розвиток стандарту проходить під керівництвом FpML.org⁷, що дозволяє забезпечити електронну інтеграцію різних послуг – від електронного трейдингу і підтверджень до специфікацій інвестиційного портфеля для аналізу ризиків. FpML є відкритим форматом з вільним доступом до специфікації (сайт www.fpml.org).

Відповідно до рішення Міжнародної Асоціації свопів і деривативів⁸ мова FpML успішно використовується для формування та подання стандартизованих звітів до регулюючих органів, що забезпечує прозорість операцій на ринку похідних фінансових інструментів.

Даний стандарт підтримує досить високий рівень структуризації даних. Це досягається за рахунок групування в складні компоненти пов'язаних елементів. Компоненти можуть бути вкладеними одна в одну. Чим нижче рівень компоненти, тим частіше вона буде задіяна в схемах FpML. Групування пов'язаних елементів в складні компоненти спрощує перевірку коректності, повноти і ненадлишковості звітної інформації. Крім того, компоненти забезпечують формату гнучкість і розширюваність.

В FpML постійно вносяться зміни для забезпечення максимального охоплення звітністю, сформованою за допомогою цього стандарту, вимог різних юрисдикцій різних країн. Таким чином, мова розмітки фінансових продуктів є найбільш затребуваним форматом, котрий підтримує електронно-комерційні операції в фінансовому секторі, але не є універсальним для підготовки фінансової звітності підприємствами інших секторів економіки.

Sdmx (Statistical Data and Metadata eXchange) є форматом розмітки, призначеним для збору державними органами офіційної статистичної інформації. Окрім акумулювання агрегованих статистичних даних, Sdmx описує метадані, необхідні для розуміння того, як ці дані структуровані.

⁷ В Керівний комітет FpML входять Bank of America, Chase Manhattan Corporation, Deutsche Bank AG, Fuji Capital Markets Corporation (підрозділ Fuji Bank, Limited), J.P. Morgan & Co. Incorporated, Morgan Stanley Dean Witter, Paribas і Warburg Dillon Read, інвестиційний банківський підрозділ UBS AG.

⁸ The International Swaps and Derivatives Association (ISDA)

Поштовхом для розробки даного формату став міжнародний семінар, який відбувся у вересні 2001 року у Вашингтоні і був присвячений питанням обміну статистичною інформацією⁹. Перша версія Sdmx була випущена у вересні 2004 року і використовувала синтаксис мови XML і технології EDIFACT [178]. В грудні того ж року вона була представлена Міжнародній організації зі стандартизації, де отримала схвалення.

Основною нормою SDMX визначено структурованість статистичних даних. Набори даних складаються з категорій нижчого порядку або груп. Кожна група, в свою чергу, складається з одного або декількох рядів даних (або профілів у тому випадку, коли дані представлені не в тимчасових рядах). Кожному ряду або профілю ставиться у відповідність набір значень – ключ. Цей ключ ідентифікує ряд (профіль) даних. При цьому кожен ряд (профіль) даних складається з одного або декількох так званих "спостережень", які зазвичай включають два елементи: час отримання даних і значення спостережуваної величини [198, с. 158-160].

Дані, структуровані відповідно до моделі SDMX, оптимізовані для обміну навіть з суб'єктами, які не мають технічної можливості для обробки даних, що надходять від складних статистичних систем. Що стосується метаданих, то вони можуть бути додані на будь-якому рівні вищезгаданої структури як описові атрибути.

Формат Sdmx є достатньо поширеним. Його використовують в США, країнах Євросоюзу та Великої двадцятки (G-20) для збору статистичних даних державними органами та їх розповсюдження (передачі) іншим користувачам.

Таким чином, Sdmx – це сучасний відкритий формат обміну статистичною інформацією, який активно використовується міжнародними регуляторами і низкою великих міжнародних організацій, але разом з тим потребує розробки відповідних таксономій та не призначений для фінансової звітності.

⁹ Семінар був організований найбільшими світовими фінансовими і статистичними організаціями: Банком міжнародних розрахунків (Bank for International Settlements), Європейським Центральним Банком (European Central Bank), Статистичним бюро європейської спільноти (Statistical Office of the European Communities), Міжнародним валютним фондом (International Monetary Fund), Організацією економічного співробітництва та розвитку (Organization for Economic Co-operation and Development) і Статистичним департаментом ООН (United Nations Statistical Division).

Проведений аналіз засвідчив існування значної кількості електронних форматів, використання яких спрямоване на спрощення процесу підготовки та подання звітності, проте не всі вони розроблялися і є призначеними для фінансової звітності. Разом з тим, у світовому економічному співтоваристві, як і в Україні, зміцнюється тенденція уніфікації вимог до формату вивантаження звітних даних з метою стандартизації електронного документообігу, зниження рівня витрат, переходу на наскрізну обробку звітної інформації, а також скорочення часу на підготовку, перевірку та вивантаження документів.

Основним напрямком розвитку стандартизації електронного документообігу є впровадження уніфікованого формату обміну звітними даними в розрізі можливих сфер застосування. Останні залежать від потреб учасників обміну звітними даними в рамках кожного конкретного напрямку обміну і типу інформації, яка підлягає обміну. Так, з одного боку, фінансову звітність готують господарюючі суб'єкти, при цьому вона може бути скороченою чи повною, підготовленою за міжнародними чи національними стандартами; з іншого – її приймають, опрацьовують та аналізують податкові (фіскальні) і статистичні органи, кредитні установи, галузеві управління, громадські об'єднання відповідного спрямування тощо.

Уніфікований формат обміну звітною інформацією – це єдиний формат даних, який функціонує на базі технологічної інфраструктури збору і обробки даних і володіє трьома основними властивостями: структурованість звітної інформації; оперативний доступ зацікавлених сторін до звітної інформації за допомогою засобів програмного забезпечення; отримання необхідних аналітичних розрізів і розшифрувань агрегованих показників.

Сучасним форматом, який відповідає вказаним характеристикам та широко використовується у вітчизняній і міжнародній практиці¹⁰, є розширювана мова ділової звітності (eXtensible Business Reporting Language, XBRL). XBRL-формат базується на

¹⁰ XBRL використовується в багатьох країнах учасниками фондових бірж і ринку цінних паперів, банківськими регуляторами, реєстраторами, податковими органами і національними статистичними службами. Найбільше поширення формат отримав у США, де з 2008 року використовується публічними компаніями при звітуванні.

XML і є відкритим, що означає відсутність потреби придбання програмних ліцензій і здійснення платежів за його використання.

Основна мета запровадження XBRL полягає в забезпеченні можливості обробляти фінансову звітність комп'ютерними програмами для спрощення її аналізу з позиції інвестора (наприклад, для прискорення опрацювання фінансових даних низки підприємств; підвищення якості порівняння звітності двох довільних суб'єктів господарювання; формування аналітичних звітів різних розрізів). В даний час XBRL-мова використовується також для інших цілей, зокрема для обміну фінансовою інформацією між бізнес-системами (як у межах одного підприємства при обміні даними між підрозділами, так і при його взаємодії з контрагентами), для формування, подання, оприлюднення та опрацювання звітних форм різного спрямування.

XBRL без суттєвих витрат може бути вбудований у наявний програмний продукт. Він дозволяє здійснювати стандартизований обмін і якісний відбір фінансової інформації через всі програмні засоби та технологічні платформи, включаючи інтернет. Стандартизація досягається за рахунок використання метаданих, визначених в таксономії.

Фінансова звітність, сформована за допомогою XBRL, має низку переваг, однією з яких є відсутність помилок, оскільки згаданий вище формат передбачає наявність правил відповідності показників між собою і автоматично сповіщає, коли вони порушуються. Крім того, використання XBRL слугує зниженню витрат на підготовку звітності за міжнародними правилами (МСФЗ, GAAP, Basel, Solvency та ін.) та підвищує сумісність фінансової звітності різних підприємств, що є одним із принципів МСФЗ.

Будь-яка фінансова інформація, яка була введена один раз у XBRL-формат, згодом може бути використаною (переданою, перетвореною) при підготовці корпоративної, податкової, статистичної чи іншої звітності; для аудиторських, кредитних чи інвестиційних цілей; розміщеною на офіційному сайті підприємства чи з іншою метою. Таким чином, XBRL – це сучасне, унікальне, найбільш точне і повне джерело інформації про структуру, склад, форми фінансової звітності з урахуванням міжнародних правил. Він суттєво відрізняється від електронних форматів, які першими

почали використовуватися у світовій практиці для формування і представлення фінансової звітності (рис. 5.8).

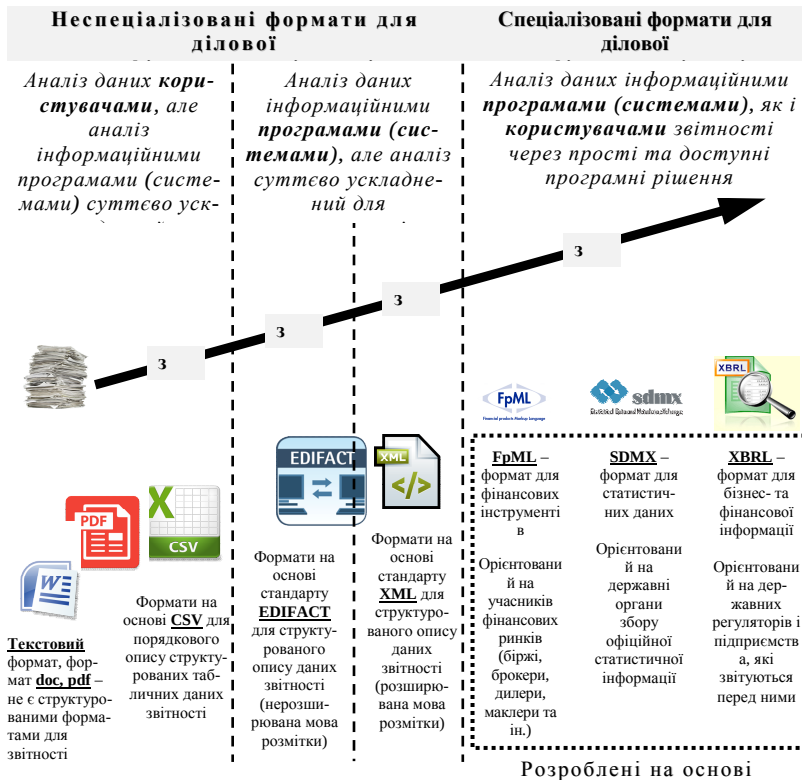


Рис. 5.8. Розвиток основних електронних форматів представлення інформації, які використовуються у світовій практиці звітування

Затребуваність нового стандарту обміну діловою інформацією постійно зростає. Про це свідчать цифри, представлені міжнародними компаніями. Так, наприклад, у 2012 році (дослідження «The Value of Extra-Financial Disclosure. What Investors and Analysts Said») більшість опитаних респондентів зазначили, що не знайомі з XBRL, і лише 10 % – застосовують цей стандарт, в т.ч. для отримання фінансової інформації [233]. Тоді як у травні 2017 року (дослідження проведене глобальною мережею PricewaterhouseCoopers (PwC)) показує, що відкритий формат XBRL використовують на всіх континентах, зокрема в США, Ка-

наді, Бразилії, Аргентині, Нідерландах, Великобританії, Німеччині, Іспанії, Данії, Швеції, Ізраїлі, Туреччині, Південній Кореї, Японії, Індії, Китаї, Індонезії, Сінгапурі, Австралії, Південно-Африканській Республіці та ін. [236].

Незважаючи на вищеперераховані позитивні ознаки розширюваної мови ділової звітності, кількість сільськогосподарських підприємств (в т.ч. вітчизняних), які залучені до процесу підготовки фінансової звітності в форматі XBRL, є незначною. Побічно цей факт підтверджується тим, що у вільному доступі (через мережу інтернет) складно знайти XBRL-звітність тих підприємств, які не зобов'язані її складати.

Така ситуація пов'язана з низкою причин технологічного та інституціонального характеру. Вона вказує на відсталість вітчизняної практики звітування, але разом з тим підтверджує виявлені в ході дослідження основні світові тенденції¹¹ в розвитку електронних форматів складання, подання та представлення фінансової звітності. Такими, зокрема, є:

- перехід від неспеціалізованих для фінансової звітності форматів до спеціалізованих;
- відмова від форматів складних для використання користувачами фінансової звітності та комп'ютерними засобами;
- трансформація статичного тексту фінансової звітності у динамічну, інтерактивну інформацію;
- забезпечення своєчасності звітних даних для зручного аналізу зовнішніх користувачів;
- націленість на запровадження електронного формату, здатного охопити різноманітні міжнародні вимоги бухгалтерської спільноти (МСФЗ, ГААР США і Великобританії та ін.);
- пошук єдиного уніфікованого електронного формату представлення звітної інформації (рис. 5.9).

¹¹ **Тенденція** (відповідно до тлумачення В.І. Даля) визначається як напрямок, прагнення до чогось.



Рис. 5.9. Виявлені основні тенденції зміни електронних форматів представлення звітної інформації

Виявлені тенденції характерні не тільки для світової практики звітування, а й для вітчизняних реалій. Вони свідчать про посилення ролі інформаційних технологій у розвитку фінансової звітності та залежність процесу підготовки, подання, представлення та опрацювання інтерактивних звітних форм від його автоматизації.

Темпи переходу від одного електронного формату звітування до іншого, їхнє стале нарощування (постійне скорочення часових проміжків, під час яких відбувалася і відбувається зміна стандарту обміну фінансовою інформацією: 1970 р. → 1987 р. → 1996 р. → 2000 р.) та зміна суб'єктного складу його користувачів об'єктивно відображають необхідність застосування єдиного уніфікованого електронного формату, здатного

не лише представляти фінансову інформацію, а й об'єднати різні види звітності.

Електронною мовою, яка відповідає виявленим тенденціям та здатна об'єднати передові здобутки інформаційних технологій і чинну методологію бухгалтерського обліку та фінансової звітності, є eXtensible Business Reporting Language, тобто XBRL. XBRL, описуючи фінансову звітність не мовою форм, а мовою згрупованих у моделі даних базових показників, дозволяє отримати аналітичну інформацію в різних розрізах, покращує передачу даних між суб'єктами та забезпечує більш швидкий і якісний пошук інформації. Зазначене свідчить про доцільність застосування цього формату не лише на мікро (підприємство), але й на макрорівні (держава).

В цілому виявлені тенденції можуть бути використані для прогнозування вектору розвитку системи звітування і встановлення факторів, які гальмують процес переходу на автоматизовані, програмні рішення. При цьому важливо правильно врахувати готовність не стільки суб'єктів, які надають звітність, скільки регулюючі органи, які таку звітність приймають та опрацьовують.

Таким чином, означені вище основні тенденції зміни електронних форматів представлення звітної інформації свідчать про необхідність переходу вітчизняної системи звітування на інноваційно-технологічну платформу, котра в сучасних умовах реалізується у відкритому стандарті електронного обміну фінансовими даними – XBRL.

5.3. Роль європейського облікового законодавства у розвитку фінансової звітності вітчизняних сільськогосподарських підприємств

Розглядаючи чинники, які впливають на розвиток фінансової звітності сільськогосподарських підприємств України, такі, як: інформаційні запити користувачів звітних даних та електронні формати представлення узагальнених відомостей про діяльність господарюючого суб'єкта; слід також пам'ятати про міжнародні вимоги у сфері бухгалтерського обліку. До них відносяться, зокрема, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) і фінансової звітності (МСФЗ), Директиви Європейського Союзу, GAAP США та ін.

Роль міжнародних правил ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності у розвитку звітного сегменту настільки значна, що інші вищезазначені чинники знаходяться у взаємодії з ними. Так, наприклад, перехід вітчизняної системи звітування на інноваційно-технологічну платформу, реалізовану за допомогою стандарту XBRL, застосування єдиного уніфікованого електронного формату представлення фінансової звітності сільськогосподарських підприємств (як і господарюючих суб'єктів інших галузей економіки) потребує розробки та застосування таксономії. Таксономія забезпечує систематизоване представлення в електронному вигляді показників фінансової звітності відповідно до затверджених стандартизованих вимог та дає розуміння того, якою буде сформована на основі XBRL звітність.

Найбільш поширеною останнім часом у світовому масштабі вважається таксономія Міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRS Тахопому). Вона являє собою набір електронних файлів для підготовки фінансової звітності у форматі XBRL для її візуального представлення, оновлюється щороку¹² та охоплює всі зміни, яких зазнають норми МСФЗ. Основна мета запровадження IFRS Тахопому зводиться до надання світовій спільноті єдиного формату для обміну в електронному вигляді фінансовою звітністю, підготовленою згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності.

Таксономія МСФЗ перекладена з англійської мови на ряд інших мов, зокрема арабську, іспанську та українську. Існування україномовного варіанту є цілком логічним, оскільки на законодавчому рівні закріплено націленість розвитку вітчизняної системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності на основі вимог Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. В той же час, останні зміни, яких зазнав Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [326], вказують на модифікацію означеного вектору за рахунок врахування також норм, встановлених законодавством Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку.

¹² IFRS Тахопому 2017 оприлюднено 9 березня 2017 року і враховує вимоги МСФЗ станом на 01.01.17 р.

Мова йде про зміни, які запроваджуються Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» від 05.10.2017 р. № 2164-VIII [329] і набирають чинності з 1 січня 2018 року. Положеннями цього законодавчого акту вперше вводиться термін «таксономія фінансової звітності», під яким розуміється «склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю. Таксономія фінансової звітності затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку» [329].

На практиці, крім IFRS Тахопому, розроблені та використовуються також таксономії US GAAP, UK GAAP і таксономії фінансової звітності інших країн. Таксономії, які б формувалися на основі вимог законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку, поки що не існує. Це означає, що, проектуючи нормативно-правові акти з обліково-звітних питань міжнародної спільноти (МСФЗ, GAAP США і Великобританії, Директиви ЄС тощо) на реалії ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності сільськогосподарськими підприємствами України, необхідним є врахування їхніх сильних і слабких сторін, спільних і відмінних рис, а також наслідків поєднання вимог різних стандартів.

Вітчизняні суб'єкти господарювання, зокрема аграрної сфери, вже мають досвід звітування згідно з вимогами Міжнародних стандартів фінансової звітності. Чого не можна сказати про формування фінансової звітності відповідно до законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку.

Більше того, питання розкриття фінансової інформації відповідно до МСФЗ (МСБО) значно ширше розкриті у наукових працях вітчизняної наукової спільноти, ніж проблематика європейських правил формування і представлення фінансової звітності. До останніх можна віднести наступні:

- С.Ф. Голов «Вдосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні в контексті євроінтеграції» [61];
- Н.О. Гура «Імплементация Директиви 2013/34/ЄС в Україні з урахуванням міжнародного досвіду» [74];

– С.Я. Зубілевич «Облікова Директива ЄС, її вплив на склад і зміст звітів європейських компаній та перспективи для України» [113];

– Р.В. Кузіна «Перспективи впровадження облікової директиви ЄС в Україні» [99];

– І.Р. Лукановська «Адаптація фінансової звітності України до вимог міжнародних стандартів та законодавства європейського союзу» [205];

– Т.Г. Маренич «Транспонування вимог Директиви ЄС № 2013/34/ЄС до національного законодавства України» [220];

– О.В. Небилицова «Стратегічні підходи до підготовки фінансової та нефінансової звітності в Європейському Союзі» [249] та ін.

Враховуючи вищеописане, доцільним видається проведення аналізу законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку, представленого Директивами ЄС.

Бухгалтерські правила, які зобов'язані впроваджувати у свою законодавчу базу країни-члени європейської спільноти, містяться в директивах. Директиви ЄС у сфері бухгалтерського обліку є документами, розробленими Європейським Союзом з метою уніфікації порядку розкриття інформації у фінансовій звітності. Крім того, як зауважує професор С.Я. Зубілевич: «Директива вважається документом так званого «hard law» (жорсткого законодавства), вимоги якого зобов'язана виконувати кожна країна-член ЄС» [133, С. 3].

До 2013 року європейське законодавство щодо фінансової звітності ґрунтувалося на нормах двох директив – Четвертої [436] і Сьомої [339]. Четверта Директива № 78/660/ЄЕС Ради Європейських Співтовариств, яка базується на статті 54 (3) «G» Договору, про річну звітність деяких типів господарських товариств від 25.07.1978 р. регулювала питання річної фінансової звітності підприємств певних організаційно-правових форм господарювання. Сьома Директива № 83/349/ ЄЕС Про консолідовану звітність, що базується на пункті (g) частини 3 статті 54 Договору, від 13.06.1983 р. встановлювала правила формування консолідованої звітності групи підприємств.

Із наведеного вище прослідковується, що зародження обох директив датується ще 70-80ми роками минулого століття. Звичай-

но, їхній зміст періодично переглядався і піддавався правкам, зумовленими прийняттям чи оновленням Міжнародних стандартів фінансової звітності, проте аналіз режимів представлення фінансової звітності у країнах-членах Європейського Союзу зумовив появу принципово іншої Директиви.

Нею стала Директива Європейського Парламенту та Ради Європейського Союзу № 2013/34/ЄС Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти певних типів компаній, що вносить поправки до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради і скасовує Директиви Ради 78/660/ЄЕС і 83/349/ЄЕС від 26.06.2013 р. [87]. Вона не лише скасовує чинні раніше норми, а й зобов'язує звітуючих суб'єктів формувати деталізовану звітність за кожним окремим проектом, встановлює спрощені правила для фінансової звітності малих і мікропідприємств та має бути запроваджена у законодавство кожної країни-члена ЄС.

Для ознайомлення з переліченими вище директивами у сфері бухгалтерського обліку їхня коротка характеристика наведена у табл. 5.5.

Таблиця 5.5

Характеристика директив ЄС у сфері бухгалтерського обліку

Директиви ЄС	Дата затвердження	Коротка характеристика
Четверта Директива Ради № 78/660/ЄС	25.07.1978 р.	Регулює вимоги до фінансової звітності підприємств країн-членів ЄС і передбачає, що вона має містити дійсну і неупереджену інформацію про активи, зобов'язання, фінансове становище, прибуток (збиток). Визначає 6 принципів, дотримання яких є обов'язковим в роботі з обліковими документами: безперервність функціонування, єдиного підходу, розсудливості, нарахування, роздільності, відповідності.
Сьома Директива Ради № 83/349/ЄС	13.06.1983 р	Регулює вимоги до консолідованої фінансової звітності підприємств країн-членів ЄС. Визначає умови, коли підготовка консолідованого звіту є обов'язковою, описує виняткові ситуації та перелічує підстави, згідно з якими окремі залежні підприємства можуть звільнятися від подачі консолідованого звіту. Встановлює 4 методи, за допомогою яких холдингова компанія може включити бухгалтерські документи залежного підприємства в консолідовані звіти: метод придбання, або поглинання; «об'єднання інтересів», або метод злиття; бухгалтерія чистої вартості капіталу за вирахуванням зобов'язань; пропорційний метод.

Продовження табл. 5.5

Директива ЄС № 2013/34/ЄС	26.06.2013 р.	Регулює вимоги до фінансової звітності мікро- та малих підприємств країн-членів ЄС, а саме: звільняє вищезгадані суб'єкти господарювання від обов'язку складати консолідовану звітність. Встановлює необхідність оприлюднення такими суб'єктами балансу та звіту про прибутки, складених за скороченою формою. Уповноважує країни-члени ЄС самостійно вирішувати питання про обов'язковість аудиту мікро- і малих підприємств.
------------------------------	---------------	--

Узагальнено на основі [87, 339, 436]

Аналіз режимів представлення фінансової звітності ЄС засвідчив, що директиви з питань бухгалтерського обліку перенесені в законодавство 28 країн. При цьому серед звітуючих суб'єктів цих країн підприємства, які зареєстровані на фондовому ринку (це близько 8 тис. компаній), складають лише 0,1 %, великі підприємства – 1,0 %, середні – 2,0 %, малі – 22,0 %, мікропідприємства – 74,9 %. Такий відсотковий розподіл став поштовхом для перегляду усталених європейських підходів до фінансової звітності і спровокував появу Директиви Європейського Парламенту та Ради Європейського Союзу № 2013/34/ЄС (Директиви ЄС № 2013/34/ЄС).

Прийняття Європейським Парламентом та Радою Директиви про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язану звітність певних типів підприємств датується 26 червня 2013 року. Набрала чинності ця директива 19 липня 2013 року і має бути імplementованою країнами-членами ЄС протягом двох років з дати введення в дію. Таким чином, хронологія прийняття та впровадження Директиви ЄС № 2013/34/ЄС має наступне схематичне представлення (рис. 5.10).

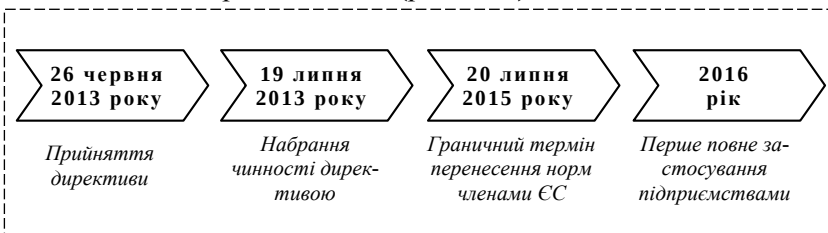


Рис. 5.10. Хронологія запровадження Директиви ЄС № 2013/34/ЄС

Ця директива є доопрацьованою консолідацією Четвертої та Сьомої директив, а не цілком новим концептуальним варіантом правил у сфері бухгалтерського обліку. Метою розробки Директиви ЄС № 2013/34/ЄС було визначено досягнення спрощення, порівнянності та зрозумілості фінансової звітності, результатом її запровадження стало:

- злиття і модернізація діючих директив з бухгалтерського обліку;
- введення єдиних категорій розміру звітуючих суб'єктів;
- гармонізований простий режим для малих підприємств, ультраспрощений (факультативний) режим для мікросуб'єктів.

Директива ЄС № 2013/34/ЄС запроваджує цілком новий набір термінів, зокрема таких, як: коригування вартості, група, суттєва інформація, чистий оборот тощо (додаток К); вводить єдині критерії розмірів підприємств для кожної з категорій (великі, середні, малі, мікро); встановлює перелік підприємств, які відносяться до суб'єктів суспільного інтересу (public-interest entities); знижує адміністративне навантаження на малі та мікропідприємства; визначає принципи підготовки фінансової звітності; обмежує кількість приміток до звітності (табл. 5.6).

Таблиця 5.6

**Вимоги щодо приміток відповідно до Директиви ЄС
№ 2013/34/ЄС**

Примітки до фінансової звітності	Четверта Директива Ради № 78/660/ЄС	Директива ЄС № 2013/34/ЄС
Звичайні періодичні примітки (передбачені директивою)	14 24 }	8 13 }
Факультативні періодичні примітки (директива надає країнам-членам право вимагати ці примітки)	10	5
Умовні примітки (директива вимагає ці примітки, але тільки коли виконуються визначені умови)	10	7
Інші періодичні або умовні примітки (не передбачені директивою, але їх країна-член може вимагати додатково)	Без обмежень	0

Узагальнено на основі [87, 436]

Скорочення кількості приміток до фінансової звітності підприємств на перший погляд видається позитивним фактором зниження навантаження на бізнес. Проте не всі країни Євросоюзу до-

тримуються такого ж судження. Так, наприклад, Естонія в судовому порядку оскаржила це (та деякі інші) положення облікової директиви, оскільки фінансова система цієї держави потребує більш детальної звітної інформації від малих і мікропідприємств [235].

Зважаючи на питому вагу малих і мікропідприємств у загальній масі звітуючих суб'єктів ЄС (майже 97 %), позиція Естонії є цілком обґрунтованою. Це пояснюється тим, що формування і представлення виключно балансу та звіту про фінансові результати за скороченою формою позбавляє департамент статистики та інші регулюючі органи цієї країни значного об'єму інформації, з яким вони звикли працювати.

Для розмежування вимог щодо складу та компонентної наповненості фінансової звітності Директива ЄС № 2013/34/ЄС запроваджує класифікацію підприємств. Як класифікаційні критерії обрано три показники (станом на дату балансу): валюта балансу; чистий оборот; середня чисельність працівників, зайнятих протягом фінансового року. Слід зазначити, що для віднесення суб'єкта господарювання до певної категорії, він має відповідати будь-яким двом з трьох вищеперерахованих показників. Категорії підприємств та їхні ознаки наведено в табл. 5.7.

Таблиця 5.7

Категорії підприємств згідно з Директивою ЄС № 2013/34/ЄС

Категорії підприємств	Критерії ранжування		
	валюта балансу ¹	чистий оборот ¹	середня чисельність працівників
Мікропідприємства	≤ 350 000 євро	≤ 700 000 євро	≤ 10
Малі підприємства	≤ 4 000 000 євро	≤ 8 000 000 євро	≤ 50
Середні підприємства	≤ 20 000 000 євро	≤ 40 000 000 євро	≤ 250
Великі підприємства	>20 000 000 євро	>40 000 000 євро	>250

¹ Держави-члени ЄС можуть підвищити граничні значення для малих і мікропідприємств за цими критеріями. Проте вони не повинні перевищувати 6 млн євро для валюти балансу та 12 млн євро для чистого обороту.

Узагальнено на основі [87]

Окремою категорією облікова директива ідентифікує суб'єктів суспільного інтересу. До них згідно з пунктом 1 статті 2 «Визначення» віднесено підприємства, які:

- підпадають під дію законодавства держави-члена ЄС і переказні цінні папери яких допущені до торгів на регульованому ринку будь-якої держави-члена ЄС;
- є кредитними установами;
- є страховими підприємствами; або
- визначені державами-членами ЄС як підприємства з державною часткою власності, наприклад підприємства, що мають особливе державне значення через характер їхньої діяльності, їхній розмір чи чисельність їхнього персоналу.

Що стосується принципів підготовки фінансової звітності, то вони описуються в пункті 1 статті 6 «Загальні принципи фінансової звітності» Директиви ЄС № 2013/34/ЄС. Вони не мають чіткої назви і їхня кількість порівняно з нормами Четвертої Директиви збільшилася на чотири одиниці (табл. 5.8)

Таблиця 5.8

Порівняння загальних принципів, визначених у Четвертій Директиві та Директиві ЄС № 2013/34/ЄС

№ з/п	Четверта Директива Ради № 78/660/ЄС	Директива ЄС № 2013/34/ЄС
А	1	2
1	Припускається безперервність господарської діяльності підприємства	Звітність має формуватися, виходячи з припущення про безперервність діяльності підприємства
2	Методи оцінки слід послідовно застосовувати з року в рік	Послідовне застосування методів обліку та принципів оцінки кожного фінансового року
3	Оцінку необхідно здійснювати розсудливо, зокрема: – відображати тільки прибуток, отриманий на звітну дату, – слід враховувати всі очікувані зобов'язання та потенційні збитки, що мають відношення до даного або попереднього звітного року, навіть якщо такі зобов'язання або збитки стали очевидними в період між звітною датою і датою складання балансу, – слід враховувати всі витрати на амортизацію незалежно від фінансового результату за звітний рік.	Дотримання обачності при визнанні та оцінюванні, зокрема: – допускається визнання лише тих прибутків, що отримані станом на дату балансу, – усі зобов'язання, що виникають протягом відповідного фінансового року або протягом попереднього фінансового року, визнаються, навіть якщо такі зобов'язання стали очевидними лише в період між звітною датою та датою складання балансу, – усі коригування від'ємних величин визнаються незалежно від того, який фінансовий результат отримано на кінець фінансового року – прибуток чи збиток

Продовження табл. 5.8

4	Необхідно відображати доходи і витрати, незалежно від дати отримання або здійснення таких доходів/витрат	Суми, що визнаються в балансі та звіті про прибутки та збитки, нараховуються за методом нарахування
5	Слід окремо оцінювати елементи активів і зобов'язань	Компоненти статей активів та зобов'язань оцінюються окремо
6	Сальдо балансу на початок кожного звітного року має відповідати сальдо балансу на кінець попереднього звітного року	Дані балансу на початок періоду за кожен фінансовий рік повинні відповідати даним балансу на кінець періоду за попередній фінансовий рік
7	–	Статті активів та зобов'язань або статті доходів і витрат не підлягають взаємозаліку
8	–	Статті звіту про прибутки та збитки та статті балансу обліковуються і відображаються відповідно до сутності операції чи угоди, якої вони стосуються
9	–	Статті, що визнаються у фінансовій звітності, оцінюються на основі принципу ціни придбання чи собівартості
10	–	Вимоги щодо визнання, оцінки, представлення, розкриття і консолідації необов'язково повинні виконуватися, якщо наслідки їх виконання є несуттєвими

Узагальнено на основі [87, 436]

Враховуючи загальні принципи підготовки фінансової звітності, в директиві з бухгалтерського обліку визначено, що «річна фінансова звітність вважається єдиним цілим і для всіх підприємств складається як мінімум з балансу, звіту про прибутки та збитки та приміток до фінансової звітності» [87]. Крім того, країни-члени ЄС можуть вимагати від підприємств (окрім малих і мікропідприємств) формування та представлення інших звітів.

Разом з тим, зважаючи на запроваджену класифікацію підприємств, Директива ЄС № 2013/34/ЄС передбачає варіації у складі фінансової звітності для кожної з категорій звітуючих суб'єктів. Так, малі і мікропідприємства звітуються балансом і звітом про прибутки та збитки, в т.ч. за скороченою формою (на добровільній основі вони можуть надавати додаткову інформацію). Малі суб'єкти господарювання також подають скорочені примітки.

Середні підприємства формують повний пакет фінансової звітності. При цьому країни-члени ЄС можуть дозволити складати звіт про прибутки та збитки за скороченою формою. Також такі підприємства повинні готувати звіт про управління.

Великі підприємства і суб'єктів суспільного інтересу зобов'язані складати баланс, звіт про прибутки та збитки, примітки до фінансової звітності та звіт про управління. Крім того, пакет фінансової звітності названих підприємств має охоплювати також висновок аудитора, а звіт про управління суб'єктів суспільного інтересу має включати звіт про корпоративне управління.

Також Директива ЄС № 2013/34/ЄС зобов'язує країни-члени Євросоюзу забезпечити оприлюднення підприємствами протягом строку, який не перевищує 12 місяців від дати балансу, належним чином затвердженої річної фінансової звітності. Разом з цим, члени ЄС можуть звільнити малі підприємства від оприлюднення звітів про прибутки та збитки; дозволити середнім підприємствам оприлюднювати скорочений баланс і примітки. Враховуючи ці вимоги, формування середніми підприємствами звіту про прибутки та збитки за скороченою формою є недоцільним, оскільки оприлюднювати цей звіт по такій формі недоволено.

Виходячи з викладеного вище, основними групами звітуючих суб'єктів, на які Директива ЄС № 2013/34/ЄС має найбільш суттєвий вплив, є малі та мікропідприємства. Ключові зміни можна звести до наступного:

- 1) для малих підприємств:
 - введення обов'язкового «пом'якшеного» режиму;
 - зобов'язання охопити малі підприємства (<50 працівників) в кожній країні-члені ЄС через законодавче закріплення граничних значень встановлених директивою критеріїв (валюта балансу, чистий оборот);
 - скасування періодичних або умовних приміток, які розглядаються як «прикрашення» фінансової звітності. В директиві вказується, яка інформація і в яких звітах повинна розкриватися такими підприємствами.
- 2) для мікропідприємств:
 - в рамках режиму для малих підприємств введення можливості подальшого спрощення обліку і фінансової звітності;
 - кожній країні-члену ЄС надана варіативність у виборі варіанту звільнення мікропідприємства від будь-яких чи всіх зобов'язань щодо розкриття інформації у звітності.

Ще одним важливим аспектом, виявленим при аналізі Директиви ЄС № 2013/34/ЄС, стало те, що її окремі положення відмінні

від норм, закріплених у Міжнародних стандартах фінансової звітності. Так, наприклад, Директива ЄС № 2013/34/ЄС не містить посилань на Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП). Це пов'язано з тим, що згаданий стандарт не націлений на спрощення і зменшення навантаження на середній, малий та мікробізнес, а також не закріплює право вибору за країнами-членами.

Разом з тим, облікова директива не забороняє керуватися положеннями МСФЗ для МСП. Тому країни-члени ЄС можуть керуватися цим стандартом, але при цьому враховувати наступне:

- існує потреба постійної перевірки стандарту МСФЗ для ПМСБ на сумісність з Директивою ЄС № 2013/34/ЄС;
- відповідальність за перевірку на сумісність буту нести самі країни-члени ЄС;
- Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств містить жорсткіші норми порівняно з тим, що дозволяє спрощений режим, передбачений Директивою.

Прагнучи гармонізувати національне законодавство у сфері бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності із законодавством Європейського Союзу, основні положення Директиви ЄС № 2013/34/ЄС було імплементовано в Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [326]. Відповідно до внесених змін, переважна більшість яких набере чинності з 1 січня 2018 року, оновлено термінологічний апарат і загальні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, удосконалено порядок надання й оприлюднення звітних форм, запроваджено класифікацію звітуючих суб'єктів, доповнено склад річної фінансової звітності окремих категорій підприємств та ін.

Законом України № 2164-VIII від 05.10.2017 р. [329] вводить нові терміни, зокрема «власний капітал», «звітний період», «звіт про платежі на користь держави», «звіт про управління», «підприємства, що становлять суспільний інтерес», «таксономія фінансової звітності», «чистий дохід від реалізації продукції» та інші (додаток Л). Останній із перерахованих термінів є важливим для класифікації підприємств, а отже, – для складу фінансової звітності. Таким чином, чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – це дохід, що визначається шляхом вирахування з

доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у тому числі платежів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

Що стосується принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, то із раніше чинних десяти залишилося сім. Принципи обачності, історичної (фактичної) собівартості та періодичності більше не мають впливу на порядок ведення обліку і формування звітності. Разом з тим, додано норму, згідно з якою можуть застосовуватися інші принципи, визначені МСФЗ або НП(С)БО, або НП(С)БО в державному секторі (виходячи з того, які з цих стандартів застосовуються підприємством).

Градація підприємств на великі, середні, малі та мікро у національному законодавстві ідентична європейському, як і критерії, обрані для їх ранжування. Від категорії підприємств залежить компонентний склад і форма фінансової звітності, яку ці підприємства мають складати, наявність чи відсутність зобов'язань щодо проходження щорічної аудиторської перевірки та оприлюднення звітних форм.

В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [326] уточнено окремі аспекти формування проміжної фінансової звітності. Так, згідно зі статтею 13 цього закону така звітність складається за результатами першого кварталу, першого півріччя, дев'яти місяців. Разом з тим, після внесення змін, редакція цієї статті втратила конкретизацію того, яким має бути склад проміжної фінансової звітності (до внесення змін у вищеназвану статтю було вказано, що проміжна фінансова звітність складається з Балансу і Звіту про фінансові результати). Описане може свідчити про розширення переліку звітних форм проміжної фінансової звітності.

Що стосується застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності, то відповідно до нових законодавчих вимог сфера їхнього обов'язкового застосування розширилася. Сьогодні більшість підприємств, якщо вони не публічні акціонерні товариства, не банки або страховики, працюють за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Згідно із новою редакцією частини 1 статті 12¹ Закону України «Про бухгалтерсь-

кий облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV фінансову звітність за МСФЗ зобов'язані складати:

- підприємства, що становлять суспільний інтерес¹³;
- публічні акціонерні товариства;
- підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення;
- підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України [326].

При цьому законом уточнюються три моменти:

1) порядок застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності для складання звітності: МСФЗ застосовуються при формуванні фінансової звітності, якщо вони не суперечать Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV, викладені державною мовою та офіційно оприлюднені на сайті Міністерства фінансів України;

2) порядок формування і надання звітності: підприємства, які використовують МСФЗ для складання фінансової звітності, формують і подають її органам державної влади та іншим користувачам на їх вимогу на основі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами в єдиному електронному форматі;

3) період, за який вперше подаються фінансова звітність згідно з МСФЗ: першим звітним періодом, за який підприємства, які зобов'язані застосовувати міжнародні стандарти, подають фінансову звітність на підставі таксономії за міжнародними стандартами в електронній формі, є 2019 рік [329]. Також таким звітуючим суб'єктам надано право подавати фінансову звітність, починаючи з 2018 року.

При цьому, перша фінансова звітність суб'єкта господарювання за міжнародними стандартами (відповідно до розділу 21 МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансо-

¹³ До підприємств, які становлять суспільний інтерес, належать: підприємства-емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів; банки; страховики; недержавні пенсійні фонди; інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств); підприємства, які належать до великих.

вої звітності» [232]) повинна містити принаймні три звіти про фінансовий стан, два звіти про прибуток і збиток та інший сукупний дохід, два окремі звіти про прибутки і збитки (якщо їх подають), два звіти про рух грошових коштів і два звіти про зміни у власному капіталі та відповідні примітки, які включають порівняльну інформацію. Тобто перша фінансова звітність підприємств аграрного сектору економіки, складена за МСФЗ, повинна містити:

- баланси: на 01.01.2018 р., на 31.12.2018 р., на 31.12.2019 р.;
- звіти про фінансові результати за 2018 рік і за 2019 рік;
- звіти про рух грошових коштів за 2018 рік і за 2019 рік;
- звіти про власний капітал за 2018 рік і за 2019 рік;
- примітки до звітності за 2018 рік і за 2019 рік.

Таким чином, законодавчо закріплюється вимога про те, що фінансову звітність за міжнародними стандартами необхідно складати на підставі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами – виходячи зі складу статей і показників, які підлягають оприлюдненню, та подавати в єдиному електронному форматі.

Також важливою новацією слід вважати вимогу щодо прозорості діяльності підприємства, яка полягає в наступному. Виходячи із закріпленої класифікації звітуючих суб'єктів, оновленою редакцією Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [326] передбачено обов'язок оприлюднення фінансової звітності середніми і великими підприємствами на власному веб-сайті, а іншими – на звернення будь-якої особи. Тобто описана законодавча норма остаточно усуває сумніви щодо конфіденційного статусу фінансової звітності підприємств, в т.ч. аграрного сектору економіки, та розширює можливість доступу до неї. Для отримання необхідної звітної інформації будь-якому зацікавленому користувачеві достатньо звернутися з письмовим запитом до відповідної юридичної особи.

При цьому також закріплюється норма щодо обов'язкового аудиту фінансової звітності. Згідно з її змістом щорічний аудит вводиться для досить широкого кола звітуючих суб'єктів, проте поступово. Разом з тим, відповідальність за недотримання цієї норми в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [326] не передбачена. Також слід вказати на

досить відтермінований строк оприлюднення фінансової звітності та аудиторського висновку щодо неї (не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним – для великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів, та середніх підприємств, і не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним – для інших категорій юридичних осіб).

Оновлена редакція Закону [326] також диференціює склад фінансової звітності, хоча більше не містить вказівки на форми, які включаються до неї. Так, для мікро-, малих підприємств, непідприємницьких товариств і представництв іноземних суб'єктів господарювання, окрім тих, які зобов'язані складати фінансову звітність за міжнародними правилами, дозволено є складання скороченого варіанту фінансової звітності, що включає Звіт про фінансовий стан і Звіт про фінансові результати. Решта звітуючих суб'єктів готують повний пакет фінансової звітності. Але при цьому вводяться нові звітні форми, зокрема Звіт про управління і Звіт про платежі на користь держави.

Усі підприємства, крім мікропідприємств і малих, у складі власного річного звіту зобов'язані будуть подавати звіт про управління. Це документ, який містить фінансову та нефінансову інформації про стан і перспективи розвитку суб'єкта господарювання, самооцінку основних ризиків і невизначеностей. Зазвичай у цьому звіті надається стислий аналіз динаміки ключових фінансових і нефінансових показників діяльності структури управління та поіменний склад членів вищих керівних органів компанії з короткими бібліографічними даними. Середнім підприємствам дозволяється готувати такий звіт у спрощеній формі, тобто не відображати нефінансову інформацію.

Звіт про платежі на користь держави містить деталізовану інформацію про податки, збори та інші платежі підприємств, які підлягають сплаті на користь держави відповідно до закону. Він подається підприємствами, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення або заготівлю деревини і при цьому становлять суспільний інтерес.

Зміни, яких зазнав компонентний склад фінансової звітності під впливом Директиви ЄС № 2013/34/ЄС, зображено на рис. 5.11.

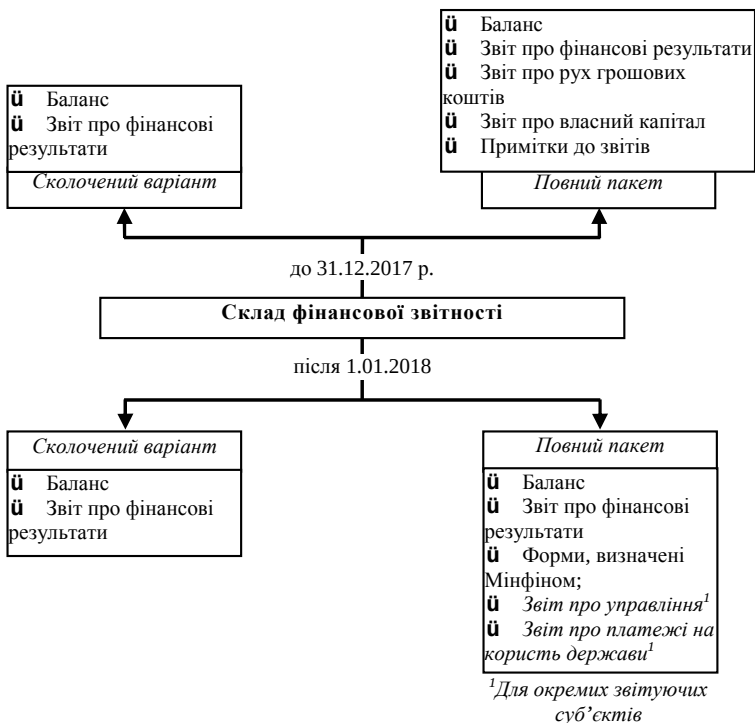


Рис. 5.11. Зміна компонентного складу фінансової звітності

Узагальнене бачення впливу облікового законодавства ЄС на розвиток фінансової звітності в Україні представлено в додатку М.

Порівняння законодавчих вимог у сфері бухгалтерського обліку Європейського Союзу та України засвідчило існування впливу європейських стандартів на розвиток вітчизняної фінансової звітності, зокрема сільськогосподарських підприємств. Такий вплив проявляється в імплементації положень Директиви ЄС № 2013/34/ЄС до національного законодавства, а саме – зміні головного нормативно-правового акту, який регулює питання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.

Приведення норм Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [326] у відповідність із законодавством Європейського Союзу, зокрема вищезазначеною директивою, зумовлює двоякі наслідки для звітного сегменту вітчизняної облікової системи (рис. 5.12).



Рис. 5.12. Причинно-наслідковий зв'язок переорієнтації вітчизняної практики звітування на європейське законодавство у сфері бухгалтерського обліку

З одного боку, сільськогосподарські підприємства, які тривалий час демонстрували відкритість, корпоративну відповідальність перед суспільством і навколишнім середовищем, зможуть краще донести свою місію до громадськості й бізнес-партнерів. Особливо, враховуючи домінуючі тенденції соціалізації бізнесу та вибір партнерами тих, хто поділяє їхні морально-етичні цінності. Зміни сприяють їхньому виходу на нові ринки товарів і капіталів, залученню додаткових інвестицій та ін. Ті підприємства, які працюватимуть непрозоро й неефективно, мають відчувати тиск громадськості, що сприятиме їхній перебудові (в т.ч. заміні неефективного керівництва державних підприємств).

З іншого боку, закріплені на законодавчому рівні нововведення потребує від господарюючих суб'єктів зусиль для практичної реалізації (відповідної кваліфікації бухгалтерів та інших співробітників, нової облікової політики, доопрацювання облікових програм тощо) та породжують чергові методологічні недоліки і невідповідності. Вони хоч і не носять масового характеру, проте призведуть до подальшого ускладнення роботи бухгалтерів агропідприємств. Описане, зокрема, стосується неузгодженостей

окремих оновлених правил з Міжнародними стандартами фінансової звітності, Господарським кодексом України та іншими нормативно-правовими актами. Крім того, для звітуючих суб'єктів зміна «правил гри» означає посилення вимог до їхньої діяльності, що однозначно зумовить певні незручності в їхній роботі.

Попри зазначені вище проблеми, найбільш негативним наслідком слід вважати послаблення якості управління, особливо на рівні галузі та громадських об'єднань сільськогосподарських виробників. Це свідчить про необхідність розробки моделі органічного поєднання національних потреб України і вимог Європейського Союзу (подібно Естонії), яка покликана згладити існуючі відмінності у вітчизняному та європейському інституціональному середовищі, та розвитку галузевого і підприємницького сегменту фінансової звітності.

5.4. Онлайн-напрямок розвитку звітного сегменту облікової системи України

Перш ніж обґрунтовувати те, яким має бути перспективний напрямок розвитку фінансової звітності вітчизняних сільськогосподарських підприємств у сучасних умовах господарювання, звернемося до цифр, які доводять об'єктивність існування такої потреби.

Сільське господарство є визначальною галуззю для вітчизняної економіки, що підтверджується рядом показників. Так, зокрема, у 2016 році закордон у режимі експорту відвантажено агропродукції на суму 15,2 млрд доларів США (на 26,3 % більше, ніж у минулому році). При цьому частка сільськогосподарських товарів у загальному експорті збільшилася до 42,0 % (у 2015 році – 38,2 %), а торговельне сальдо по агропродукції склало 11,4 млрд доларів США, що на 2,6 % більше, ніж у 2015 році [2, 271, 414, 432].

У 2016 році рентабельність сільського господарства порівняно з минулим роком залишилася майже незмінною і склала 45 % (у 2015 році – 45,7 %). Разом з тим у 2016 році обсяг прямих іноземних інвестицій у розвиток аграрного виробництва складав 500,1 млн доларів США, що становить лише 1,3 % загального обсягу іноземних інвестицій в економіку України [127, С. 27].

Серед причин низької інвестиційної привабливості вітчизняного аграрного сектору експерти називають, як правило, такі: не-

стабільну податкову політику; непередбачуваність та непрозорість державної політики; відсутність стимулів і механізмів для інвестування в дану галузь; незавершеність процесів земельної реформи та інституційних перетворень в сільському господарстві тощо (рис. 5.13).

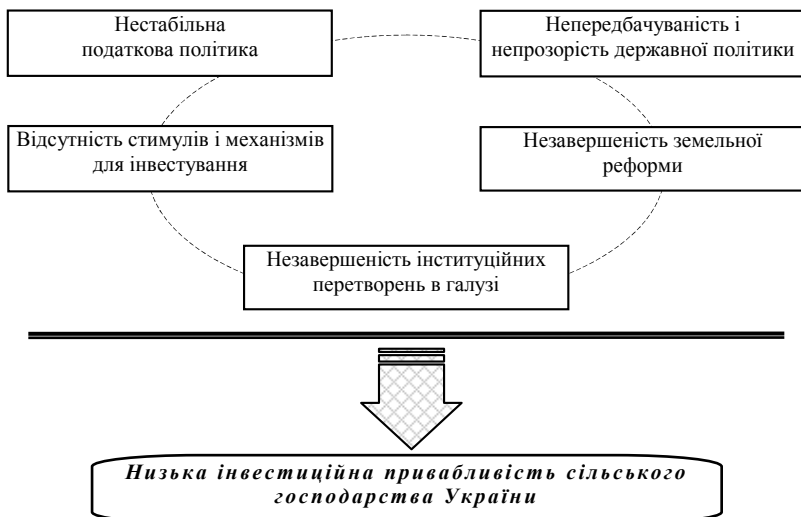


Рис. 5.13. Ключові причини низької інвестиційної привабливості вітчизняного аграрного сектору

З цим переліком можна погодитися, але лише частково, оскільки всі зазначені бар'єри (крім останнього) притаманні не лише аграрному сектору, а й іншим галузям народного господарства України. Так, наприклад, зміни у режимах оподаткування, мінливість державної позиції щодо механізмів справляння податків і пільг у частині їх сплати стосуються суб'єктів господарювання будь-яких розмірів та секторів економіки. Більше того, наявність спрощеної системи оподаткування, а саме четвертої групи платників єдиного податку (до 1 січня 2015 року – фіксованого сільськогосподарського податку), може вважатися преференцією з боку держави для вітчизняного агробізнесу.

Наведені міркування дають підстави для формування висновку про те, що насправді існують також інші суттєві причини, які негативно впливають на залучення інвестиційних ресурсів у га-

лузь. Однією з них (і досить важливою), з огляду на те, що менталітет представників сучасного постіндустріального соціуму вимагає суцільного та всебічного інформаційного висвітлення будь-яких явищ і подій (у тому числі економічних), є недостатня оперативність формування фінансової звітності сільськогосподарських підприємств та неефективність чинних способів її оприлюднення.

Наведені вище статистичні дані можна вважати свідченням того, що мова, якою говорить вітчизняний аграрний бізнес (бухгалтерський облік), та її представлення (звітність) є недостатньо відкритими і зрозумілими для потенційних інвесторів, в тому числі іноземних. Якщо говорити про другу характеристику бухгалтерського обліку (зрозумілість), то над її вирішенням учені і практики працюють уже тривалий час та мають певні зрушення. Питання ж відкритості (прозорості і доступності) облікових даних, узагальнених у фінансовій звітності, та їх оперативності досі залишається без відповіді, а отже потребує вирішення.

Як зазначає член правління Гільдії фінансових та інвестиційних аналітиків Російської Федерації В. Петров: «Після банкрутства Enron і перетворення великої аудиторської «п'ятірки» в «четвірку» тема корпоративної звітності стала такою ж актуальною, як спроби піймати бен Ладена» [306]. Його думку підтверджує структура доповідей, які представляються на одному з найбільш популярних заходів світового рівня, що об'єднує фахівців бухгалтерського обліку, фінансів та аудиту з різних країн Європи, – Щорічному конгресі Європейської асоціації бухгалтерів (далі – Конгрес).

Так, у 2016 році відповідно до програми 39-го Конгресу найбільшу кількість доповідей охопив напрям «Фінансова звітність» – 177. Інші напрями мали таке представлення: аудит – 86 доповідей; бухгалтерська освіта – 24; фінансовий аналіз – 90; управлінський облік – 114; бухгалтерський облік і управління – 53; історія бухгалтерського обліку – 12; міждисциплінарні дослідження – 29; бухгалтерські та інформаційні системи – 4; бухгалтерський облік в державному секторі та неприбуткових організаціях – 29; соціальні, екологічні та етичні норми – 48; оподаткування – 34 доповіді [455]. При цьому Конгрес відвідало понад 1 тис. учасників з більш ніж 50 країн, а це означає, що питання фінансової звітності

стоїть на першому місці та є найбільш значимим не лише для України.

Для наочності інформація про кількість доповідей за напрямками роботи сесій 36-го, 37-го та 38-го щорічних конгресів Європейської асоціації бухгалтерів за 2013-2015 рр. наведено в табл. 5.9.

Таблиця 5.9

Кількість доповідей за напрямками роботи сесій щорічного конгресу Європейської асоціації бухгалтерів, 2013-2015 рр.

Напря́м	Рік проведення			Зміна, +/-
	2013	2014	2015	
<i>А</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4=3-2</i>
Аудит	124	100	113	-11
Бухгалтерська освіта	42	19	28	-14
Фінансовий аналіз	116	85	92	-24
Фінансова звітність	225	176	185	-40
Бухгалтерський облік і управління	126	87	64	-62
Бухгалтерський облік і інформаційні системи	8	10	16	8
Управлінський облік	134	114	112	-22
Бухгалтерський облік в державному секторі та неприбуткових організаціях	39	35	37	-2
Соціальний і екологічний облік	79	55	61	-18
Оподаткування	38	44	49	11
Всього	931	725	757	-174

Узагальнено на основі [475-477]

Що стосується наукової спільноти, то дослідженню сучасних викликів щодо розвитку фінансової звітності, в тому числі сільськогосподарських підприємств, приділяла увагу низка вітчизняних і зарубіжних вчених, серед яких: Ю.А. Верига [41], С.Ф. Голов [62], С. Діпіаза (молодший), Р. Дж. Екклз [86], В.М. Жук [100], І.В. Жураковська [107], Т.Г. Камінська [130, 131], В.Б. Моссаковський [238], В.Ф. Палій [298], Я.В. Соколов [393], П.Я. Хомин [426] та інші. При цьому передумови та напрями подальших удосконалень існуючої системи звітності, як правило, визначалися по-різному. В переважній більшості оприлюднених праць науковці зупинялися виключно на окремих аспектах перебудови системи фінансової звітності.

Одні дослідники вбачали недосконалість сучасного стану інформаційного представлення звітних даних у відмінностях між національними вимогами і міжнародною практикою (С.Ф. Голов, В.Б. Моссаковський, Т.Г. Камінська), інші – у обмеженості пока-

зників, які підлягають розкриттю у звітних формах (С. Діпіаза (молодший), Р. Дж. Екклз, В.М. Жук, І.В. Жураковська), чи у методологічних проблемах формування фінансової звітності (Ю.А. Верига, В.Ф. Палій, П.Я. Хомин).

Виявлені, описані та досліджені вченими вищенаведені проблемні питання є важливими, проте вони спрямовуються на покращення фінансової звітності до певної міри фрагментарно, залишаючи поза увагою її головні характеристики – прозорість, доступність та оперативність інформації. Щоб стати реальним фактором ділового обороту, інформація, яка міститься в фінансовій звітності сільськогосподарського підприємства, повинна володіти чітко визначеними якісними характеристиками, нести необхідне зацікавленим користувачам навантаження.

Перехід суспільства до інформаційної епохи, постійні трансформаційні процеси, зумовлені пошуком оптимальних шляхів генерування та опрацювання значних масивів різнопрофільних даних, спричиняють потребу в зміні підходів до формування та представлення фінансової звітності вітчизняних сільськогосподарських підприємств. Як показує практика, в сучасних динамічних умовах господарювання інформація балансу (Звіту про фінансовий стан) про майновий стан агрофірми є лише констатацією наслідків здійснених нею у минулому операцій, оскільки відповідно до статті 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [326] підприємства зобов'язані подавати фінансову звітність виключно за підсумками відповідного кварталу та року.

Враховуючи норми пункту 5 Порядку подання фінансової звітності, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 [320], квартальна фінансова звітність подається до 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, тоді як річна – не пізніше 28 лютого року, наступного за звітним. Це суттєво ускладнює можливість за даними фінансової звітності достовірно оцінити реальний майновий і фінансовий стан підприємства на дату, відмінну від дати формування такої звітності.

Аналогічної позиції дотримується професор П.Я. Хомин, стверджуючи, що «... усі платіжні баланси, скрупульозно підраховані фінансистами, подібно до предмета гордості кожного бухгалтера, тобто Балансу (Звіту про фінансовий стан підприємства) ф. № 1, з

якого почерпнуті точні, але застарілі показники, до того ще й раз на квартал, перетворюються в таку саму макулатуру, тоді як фінансове планування повинно бути здійснено в режимі *on line*» [425, С. 4]. Якщо директор агрофірми ще має можливість бачити щоденний баланс свого підприємства, то, наприклад, власник, потенційний інвестор, інформаційний аналітик такої можливості позбавлені і їм доводиться оперувати даними, які з кожним днем все більше втрачають свою актуальність.

Недостатню оперативність і націленість на ретроспективу як один з основних недоліків бухгалтерії професор М.Л. П'ятов описує так: «На початку 90-х, я слухав лекції наших британських колег, які порівнювали користувачів даних обліку з водієм автомобіля, у якого заклеєно лобове скло, а для управління їм залишені тільки дзеркала заднього виду, дивлячись в які водій і повинен керувати машиною, ведучи її вперед» [355]. Таким чином, проблемність отримання користувачами бухгалтерської інформації прозорих, доступних та оперативних зведених даних є очевидною і потребує вирішення.

Найбільш раціональним та доцільним шляхом розв'язання означеного питання (прозорості, доступності та оперативності представлення звітної інформації про діяльність сільськогосподарського підприємства) є не стільки подання проміжних звітів за тиждень, декаду чи місяць до відповідних органів, скільки їх оприлюднення. Ще у 2001 році американською Радою зі стандартів фінансового обліку було проведено дослідження «Підвищення якості звітності: добровільно розкрита інформація» [485], результати якого показали, що корпорації з метою задоволення потреб інвесторів погоджуються на добровільне розкриття інформації про свою діяльність. Проте виявлене бажання бізнесу продемонструвати загалу власні досягнення не могло і не може бути задоволене існуючими засобами – звітними формами, які формуються на періодичній, а не на постійній основі. Єдиним засобом, спроможним реалізувати ідею доступності звітності в режимі реального часу, слід вважати глобальну мережу інтернет.

Скептично налаштовані вчені та практики можуть заперечити висунуту ідею, апелюючи до твердження про відсутність у сільськогосподарських підприємств доступу до інтернету, як це відбувалося при запровадженні порядку подання фінансової і подат-

кової звітності в електронному вигляді великими і середніми підприємствами, та обґрунтовуючи свої позиції складністю, трудомісткістю й високою вартістю такого процесу оприлюднення звітної інформації. Проте, як свідчить захищене у 2014 році дослідження М.П. Павлюковця, присвячене клауд-комп'ютерним технологіям в обліку, комп'ютеризація бухгалтерського обліку в агрофірмах є майже стовідсотковою. При цьому інтернет в обліковому процесі використовують 100 % опитаних респондентів, зокрема 55 % – у банківських операцій 60 % – при поданні фінансової звітності і 100 % – під час формування та відправлення податкових декларацій [277]. Наведені анкетні дані підтверджують наявність необхідних технічних передумов для втілення на практиці запропонованого варіанту онлайн-звітування.

Таким чином, потенційним шляхом розвитку звітного сегменту облікової системи України, здатним забезпечити підвищення інформаційної прозорості, доступності та оперативності фінансової звітності сільськогосподарських підприємств, є запровадження онлайн-звітності. Разом з тим, слід уточнити, що динамічне звітування не передбачає нагромадження величезних масивів розрізнених відомостей про діяльність господарюючого суб'єкта. Навпаки звітна інформація має бути ретельно відібрана – у звітності мають міститися значущі і суттєві відомості, а не дані, які підприємство надало виключно для того, щоб збільшити кількість формально розкритих показників і отримати більш високий рівень відкритості власного бізнесу.

При цьому слід наголосити, що онлайн-звітність не є обов'язковою для всіх суб'єктів господарювання, а формується лише за бажанням відповідного сільськогосподарського підприємства. Тобто потенційним укладачем такої звітності є господарюючий суб'єкт аграрної сфери, який зацікавлений у розширенні кола власних контрагентів і готовий до прозорого ведення своєї діяльності.

Важливою умовою запровадження ефективного механізму динамічного звітування є визначення правильного місця представлення онлайн-звітності. Беручи до уваги необхідність оптимізації процесу подання та представлення фінансової звітності, а також спрощення доступу до неї, доцільно реалізувати єдину інтернет-платформу, яка б дозволила не тільки отримувати фінансові звіти

за минулий період (квартал, півріччя, рік), але і відслідковувати наслідки здійснених господарських операцій в режимі онлайн (реального часу). Ця платформа має являти собою розроблений і контрольований державою веб-портал, здатний забезпечити простий у використанні інструментарій пошуку та точку доступу до звітної інформації будь-якому кінцевому споживачу фінансових даних. Прикладом реалізації подібної концепції є запровадження офіційного державного інформаційного порталу в мережі інтернет – Є-Data (Єдиний веб-портал використання публічних коштів), який успішно функціонує з вересня 2015 року.

Даний інформаційний ресурс призначений для втілення ідеї прозорості використання бюджетних коштів через оприлюднення інформації про їх рух. Створення цього веб-порталу забезпечує вільний і безоплатний доступ до інформації про використання публічних коштів. Оприлюднення даних на Є-Data також безоплатне.

Зважаючи на те, що державні кошти і ресурси є обмеженими, при запровадженні єдиної інтернет-платформи для оприлюднення фінансової звітності доцільно використати практику краудсорсингу¹⁴. За рахунок розподілу складових завдання, яке потрібно виконати (реалізувати на практиці), серед численної групи зацікавлених осіб можна забезпечити суттєву мінімізацію часових і грошових витрат.

Пропонована єдина інтернет-платформа розміщення фінансової звітності на відміну від Є-Data має дозволяти авторизованим сільськогосподарським підприємствам безперешкодно розмішувати звітні дані у будь-який час і за будь-який проміжок часу (щодня, щотижня чи раз у кілька днів тощо) та впливати на встановлення механізму авторизації, визначення прав доступу і обсягу доступної інформації. Крім того, функціонування такого інтернет-ресурсу дозволить запропонувати стандартизовану форму представлення онлайн-звітністю з можливістю її доповнення до-

¹⁴ Краудсорсинг (англ. crowdsourcing, crowd – «натовп» і sourcing – «використання ресурсів») – це мобілізація ресурсів людей за допомогою інформаційних технологій з метою вирішення завдань, що стоять перед бізнесом, державою і суспільством в цілому. Як правило, учасники краудсорсингу готові виконувати певні завдання безкоштовно (або за мінімальну винагороду), оскільки головним для себе визначають не заробіток, а втілення в життя близьких до власних ідей (чи в просуванні певної компанії).

датковими показниками чи звітами. В той же час кінцевий користувач такої онлайн-звітності зможе отримувати не тільки повний пакет представленої звітуючим агропідприємством фінансової звітності, але й формувати вибірки (запити) у довільному розрізі (самостійно визначаючи перелік показників, які бажає отримати й аналізувати).

Оскільки технічні можливості комп'ютерних програм, які сьогодні використовуються для ведення бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах, дозволяють звести час відображення в звітності впливу господарської операції до натиснення однієї клавіші, процес розміщення фінансової звітності на веб-ресурсі також не буде довготривалим. Стандартизована форма розміщення фінансової звітності зведе витрати робочого часу до мінімуму за рахунок вивантаження опрацьованих даних з бухгалтерської програми.

Проте на початковому етапі запровадження динамічної звітності і, відповідно, відсутності єдиної платформи, призначеної для її концентрованого розміщення, суб'єкти господарювання можуть користуватися також іншими ресурсами. Одним з них може бути, зокрема, власний офіційний веб-сайт сільськогосподарського підприємства. Адже уже сьогодні під впливом глобальної інформатизації суспільства в інтернеті з'явилася величезна кількість онлайн-бізнесу, який частково розкриває перед користувачами відомості про себе (асортимент продукції, її якісні характеристики, умови вирощування, способи реалізації тощо). Крім того, досвід всесвітньо відомих компаній, зокрема General Motors (www.gm.com), Microsoft (www.microsoft.com), Reuters (www.reuters.com), свідчить про добровільне оприлюднення на власних офіційних веб-сайтах окремих консолідованих звітів про прибутки.

Корпоративний сайт сільськогосподарського підприємства, яке планує оприлюднювати власну фінансову звітність, має бути напіввідкритим. Тобто загальна інформація на стандартних сторінках сайту є загальнодоступною, а сторінка з фінансовою інформацією вимагатиме реєстрації користувачів. Це дасть можливість менеджменту підприємства контролювати легальність використання наданих для ознайомлення громадськості даних. Також доцільно інтегрувати сайт з внутрішньою інформаційною

системою, яка використовується для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності агрофірми.

Ще одним імовірним ресурсом, який здатний забезпечити оприлюднення і поширення інформації про діяльність сільськогосподарського підприємства та її результати, є соціальні мережі. Як приклад можна назвати, зокрема, соціальну мережу LinkedIn, яка призначена для пошуку та налагодження ділових стосунків.

На початок 2017 року LinkedIn нараховувала 433 млн користувачів, які представляють 200 країн світу. Вона перекладена і адаптована до 24 мов. У соціальній мережі 3 млн бізнес-сторінок. Загальна кількість продуктів і послуг, представлених на LinkedIn різними компаніями, дорівнює 1,2 млн. 22 % генеральних директорів 50 кращих компаній списку Fortune-2016 використовують вищеназвану соціальну мережу [493, 494, 498]. Наведені цифри ілюструють аудиторію потенційних користувачів облікової інформації, узагальненої у відповідних звітах, тим самим спрощуючи їхній пошук.

Порівняння особливостей ймовірних місць представлення онлайн-звітності подано на рис. 5.14.



Рис. 5.14. Особливості ймовірних місць представлення онлайн-звітності

Реалізація даних пропозицій розширить коло користувачів зведених облікових даних, істотно спростить оперативне управління як на самому сільськогосподарському підприємстві, так і за 240

його межами, тим самим заощадивши часові та фінансові ресурси користувачам такої інформації.

Разом з тим, сільськогосподарські підприємства для поширення інформації про свою діяльність у вільному доступі можуть використовувати не лише стандартизовані обов'язкові форми фінансової звітності, а й розробляти власні, більш деталізовані. Так, враховуючи тенденції до зростання ринків соціально відповідального інвестування та концентрації уваги інвесторів і кредитних інституцій¹⁵ на економічному, соціальному та екологічному впливі підприємства, доцільним є розкриття інформації про такий вплив.

Онлайн-звітність має представити значно більше інформації про екологічні і соціальні аспекти діяльності сільськогосподарського підприємства, в тому числі істотні ризики в цих сферах. При цьому розкриттю підлягає не тільки дані про успішну діяльність, але й про невдачі і упущення, що забезпечує прозорість корпоративної звітності та об'єктивність її оцінки. Це важливо, оскільки учасники фінансових ринків почали помічати відмінність між короткостроковими прибутками та сталістю обраної бізнес-моделі ведення підприємницької діяльності. Згідно даних дослідження «Цінність розкриття позафінансової¹⁶ інформації. Що говорять інвестори та аналітики», проведеного на замовлення Global Reporting Initiative (GRI)¹⁷ та The Prince's Accounting for Sustainability Project (A4S)¹⁸, більше 80 % опитаних респондентів вважають, що інформація про нефінансові аспекти діяльності ком-

¹⁵ Відомості про корпоративну соціальну відповідальність та екологічне, соціальне і корпоративне управління (CSR і ESG відповідно) підприємств з 2013 року включені найбільшими світовими агентствами фінансової інформації Bloomberg, Thomson Reuters до своїх терміналів (баз даних).

¹⁶ *Позафінансова інформація* – інформація, яка не міститься у фінансовій звітності.

¹⁷ *Global Reporting Initiative* – Глобальна ініціатива зі звітності, заснована у 1997 році для сприяння розвитку звітності з питань сталого розвитку підприємств.

¹⁸ *The Prince's Accounting for Sustainability Project* – заснований у 2004 році принцом Уельським проект «Звітність зі стійкого розвитку». Призначений для дослідження можливості реалізації інтегрованого підходу до фінансової та корпоративної стійкості, виявлення взаємозв'язку між факторами сталого розвитку та бізнес-стратегіями.

панії істотно впливає на їхні рішення щодо аналітичних висновків та інвестування [520].

При цьому опитані інвестори й аналітики використовують безліч джерел для збору потрібної інформації, але надають перевагу джерелам, які прямо пов'язані з підприємствами, наприклад, звіти про сталий розвиток, річні звіти, інтегровані звіти. Описане свідчить про існування інформаційної потреби у більш детальній і доступній (відкритій) звітності, сформованій на основі фактів і цифр.

Як підтвердження вищенаведеному, слід розглядати дослідження, аналітичні звіти, інформаційні бюлетні тощо, які готуються консалтинговими (аудиторськими) компаніями з Великої четвірки. Зокрема, у травні 2016 року компанія Ernst & Young Global Limited оприлюднила звіт за результатами щорічного дослідження «Майбутнє корпоративної звітності: чи готові ви до ідеального шторму?» [457]. Відповідно до нього фінансові директори все більше піддають сумнівам доцільність та ефективність фінансової звітності, вважаючи її перевантаженою і зарегульованою.

У травні 2017 року вищеназвана компанія опублікувала черговий інформаційний бюлетень, присвячений питанням нефінансової звітності в розрізі окремих країн СНД як однієї з найактуальніших тем сталого розвитку бізнесу. У жовтні цього ж року фірма KPMG представила на розгляд громадськості власне щорічне глобальне дослідження корпоративної звітності, згідно з яким кількість компаній, котрі використовують Міжнародний стандарт інтегрованої звітності, постійно збільшується. При цьому, найбільш інтенсивне зростання показали компанії Японії, Бразилії та Мексики [519].

Зміщення акцентів засвідчує необхідність розкриття у фінансовій звітності тих даних, які несуть потрібне зацікавленим користувачам навантаження. Тому для сільськогосподарських підприємств України, крім традиційно представленої у фінансовій звітності інформації, важливо розкривати відомості, які викликають особливий інтерес. А саме інформацію щодо:

- земельного фонду: обсягу використовуваних земельних ресурсів (кількість орендованих паїв), їхньої якості, структури та розміщення, періоду оренди (кількісний розподіл договорів за

терміном їхньої дії), інтенсивності використання під тими чи іншими культурами, дотримання обґрунтованих сівозмін і проведення протиерозійних, меліоративних заходів тощо;

- біологічних активів: використовувані сівозміни, органічність, специфічність вирощуваних активів (рибні ферми, тепличне господарство, розведення хутряних звірів тощо), власні ексклюзивні сорти та породи;

- ринки збуту: логістика, складська інфраструктура, постійні покупки;

- соціально-екологічні аспекти господарювання: кількісний і якісний склад персоналу, його розвиток, трудові відносини, плінність кадрів, рівень травматизму; забруднення атмосфери, ґрунтів, вод, споживання (власне виробництво) електроенергії, інвестицій у розвиток громад на територіях присутності підприємства та ін.

Такі дані мають нефінансових характер, проте вони містяться в обліковій системі і можуть бути представлені у звітній формі. Трудомісткість формування такої інформації усувається розробкою відповідного алгоритму, який би забезпечував вивантаження необхідних даних безпосередньо з програми, яка використовується на сільськогосподарському підприємстві для ведення бухгалтерського обліку («1С: Підприємство», «Акцент-бухгалтерія», «Парус-Підприємство», «Бест Звіт Плюс» та ін.), на відповідну сторінку в інтернет-мережі у наперед визначені терміни.

Ще одним важливим аспектом представлення онлайн-звітності є логічність викладення даних. Звітні показники мають у логічній послідовності розкривати бізнес-модель підприємства, показуючи взаємозв'язки і залежності між компонентами, які створюють та/або суттєво впливають на продукування доданої вартості сільськогосподарським підприємством в довгостроковій проекції.

Динамічна звітність, реалізуючи прагнення звітуючих суб'єктів аграрного сектора економіки до максимальної відкритості та прозорості для всіх зацікавлених сторін, є інтерактивною формою. Це дозволяє вести «діалог» між користувачем та підприємством, звітність якого піддається аналізу. Тобто зацікавлена сторона «діалогу» (користувач) має можливість самостійно визначити перелік показників, які бажає отримати для оцінки діяль-

ності відповідного господарюючого суб'єкта (повний пакет звітних онлайн-форм чи окрему вибірку за заданими параметрами).

Визначаючи зміст онлайн-звітності та її укладача, слід також конкретизувати користувача такої звітності. Ним є будь-який зацікавлений суб'єкт (фізична чи юридична особа, представник держави, міжнародна організація тощо), який пройшов офіційну реєстрацію/підписку (від власника до потенційного інвестора) у місці представлення онлайн-звітності.

При цьому можливим є запровадження типізації користувачів за рахунок встановлення різних прав на доступ до звітної інформації. Це дозволить укладачам звітності по-різному контактувати з кожним окремим типом користувачів (встановлювати обмеження на отримання певних даних, лімітувати можливості з їхньою обробкою тощо). Тобто кожен тип матиме власні права – статус, який визначає наявність (відсутність) тих чи інших привілеїв. Такий вибірковий підхід дозволить мінімізувати небажане розповсюдження особливо цінної для звітуючого суб'єкта аграрної сфери інформації.

Пропозиції по запровадженню онлайн-звітування головним чином направлені на реалізацію державою. Проте вони можуть бути втілені також на галузевому або регіональному рівнях, галузевими асоціаціями і громадськими об'єднаннями (галузевими об'єднаннями), місцевими територіальними громадами. Така практика обмежить коло потенційних укладачів (галузевою чи територіальною приналежністю), проте дозволить залучити зацікавлених користувачів до відкритого діалогу з бізнес-структурами та підвищити якість управління відповідного рівня.

Отже, під онлайн-звітністю запропоновано розуміти впорядкований набір показників облікової системи фінансового і нефінансового характеру, сформовані в режимі реального часу за допомогою комп'ютерних та інтернет-технологій. На рис. 5.15 представлено бачення концептуальних основ онлайн-напрямку розвитку звітного сегменту облікової системи України.



Рис. 5.15. Концептуальні основи онлайн-напряму розвитку звітного сегменту облікової системи України

Оприлюднення, яке реалізується через використання онлайн-звітності, забезпечує прозорість і публічність дій компанії, а отже, свідчить про її відкритість для зацікавлених осіб: існуючих інвесторів підприємства, сторонніх користувачів інформації з прямими і непрямими фінансовими інтересами, держави та різноманітних соціальних груп. Так, наприклад, засновники (учасники), інвестори таких агрофірм зможуть в онлайн-режимі відслідковувати, чим займається менеджмент господарюючого

суб'єкта, на що спрямовуються вкладені фінансові ресурси, і відповідним чином корегувати свої інвестиційні рішення.

За рахунок розвитку такої динамічної звітності зникне необхідність очного звітування бухгалтера сільськогосподарського підприємства перед власниками, директором чи іншими органами управління. Зведені облікові дані можуть бути отримані ними миттєво з будь-якої точки планети. Це ж рішення слугуватиме інформаційною основою для залучення грошових коштів у розвиток фермерських господарств, які таким чином зможуть завоювати довіру потенційних інвесторів, орендодавців земельних ділянок, кредиторів чи інших суб'єктів з прямими фінансовими інтересами.

Належне використання онлайн-звітності великими агрофірмами здатне показати наявність належної компетенції на рівні з найкращими світовими компаніями світу, що слугуватиме легітимізації вітчизняного бізнесу на міжнародних ринках. Реалізація динамічного звітування також у майбутньому потенційно спроможна дати поштовх для розвитку в Україні ринку цінних паперів, оскільки така звітність забезпечить для всіх учасників такого ринку інформаційну прозорість та засвідчуватиме надійність партнерів з точки зору виконання узгоджених взаємних зобов'язань. Отже, вищеописана звітна ініціатива може стати рушієм кардинальних перетворень в економічних відносинах України.

5.5. Організація вертикалі акумулювання фінансової інформації на основі стандарту XBRL

Перехід бухгалтерського обліку, а особливо фінансової звітності, від нинішнього до вищого еволюційного рівня нерозривно пов'язаний з розвитком технологічних інновацій (інформаційних технологій, програмних засобів, накопичувальних систем та ін.). При цьому найголовнішою проблемою, яка перешкоджає повноцінному функціонуванню облікової системи в інформаційному вимір, є відсутність уніфікованої платформи створення і представлення узагальнених фінансових даних. Ця обставина є особливо важливою для державних органів (міністерств, відомств, установ, департаментів тощо), функціонування яких спрямоване на роботу зі значними об'ємами інформації, представленої у звітних формах.

Зважаючи на необхідність опрацювання, групування й аналізу вищеназваних масивів звітних даних, що збільшує навантаження на регулюючі органи та зумовлює зростання ризиків зниження ефективності державного управління, доцільним є перегляд існуючої структури збору і обробки фінансової звітності. Описане видається можливим за рахунок оновлення чинної вертикалі акумулювання фінансової інформації та її побудова на основі єдиного стандарту.

Це пов'язано з тим, що використання одного стандарту складання фінансової звітності дозволить зробити звітну інформацію більш порівнюваною та прийнятною для аналізу програмними засобами (комп'ютерними програмами). Крім того, запровадження вищезгаданої уніфікації має також ряд інших суттєвих переваг не тільки для організації вертикалі акумулювання фінансової інформації, а й, наприклад, для розробки методики аудиту корпоративної інтегрованої звітності тощо.

Під вертикаллю акумулювання фінансової інформації розуміється централізовану¹⁹, ієрархічно побудовану структуру передачі, прийому, збору, обробки, зберігання та захисту даних, представлених у фінансовій звітності підприємств.

Міжнародні тенденції в сфері технологій підготовки фінансової звітності вказують на перспективність переведення фінансової звітності на єдиний електронний формат представлення даних. При цьому він висуває загальні як для суб'єктів господарювання, які звітуються, так і для регулюючих органів, які приймають звітність, вимоги до її подання.

Вітчизняна практика формування і подання фінансової звітності засвідчує використання бухгалтерськими службами сільськогосподарських підприємств різних електронних форматів, зокрема таких як:

- текстові (Word з розширенням doc., docx.),
- табличні (Excel з розширенням xls.,xlsx.),
- відкриті (Adobe Acrobat з розширенням pdf.) тощо.

Кожен з названих форматів має свої переваги і недоліки, проте жоден з них не може бути використаний як єдиний електронний формат фінансової звітності. Головна причина цього полягає у

¹⁹ Централізована – підпорядкована єдиному центру.

тому, що ні Word-, ні Exe-, ні pdf-формат файлу не здатен забезпечити сумісність²⁰ звітності різних підприємств, чого потребують державні органи для організації ефективного управління.

Це обумовлене тим, що великий обсяг представленої у фінансовій звітності інформації необхідно опрацьовувати, групувати й аналізувати із застосуванням різного програмного забезпечення. Можливість здійснення перелічених процедур забезпечується лише за умови надання звітності у форматах, придатних для автоматизованої (комп'ютерної) обробки. Якщо баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки надаватимуться в doc, pdf чи інших подібних форматах, обробити їх у зазначений спосіб буде неможливо. Це пов'язано перш за все з тим, що такі формати не дозволяють задовільнити запити до декількох файлів, спрямовані на отримання відомостей певного розрізу.

В той же час, як свідчить проведене дослідження, фінансова звітність у XBRL-форматі піддається комп'ютерній обробці без особливих зусиль. Дана ознака є однією з найважливіших для запровадження більш корисної і менш витратної системи державного управління в сфері звітування. Іншими, важливими характеристиками вищезазначеного стандарту обміну звітними даними є:

- незалежність: відсутність залежності формату від конкретних компаній-розробників чи державних органів;
- відкритість: наявність міжнародно визнаної технічної специфікації у вільному доступі;
- технологічні переваги (структурованість даних, можливість складання багатовимірних звітів і реалізації вбудованих математичних перевірок тощо);
- поширеність і доступність інструментів для аналітичних процедур;
- сумісність з існуючими і перспективними підходами регулюючих органів зі збору звітності.

Інші важливі для побудови єдиного формату звітування можливості стандарту XBRL показано на рис. 5.16.

²⁰ Сумісність – придатність об'єктів до спільного використання у конкретних умовах для виконання відповідних вимог.

Стандартизація вимог до даних, які формують звітність:

*Єдиний формат опису структурованих вимог
Інструменти контролю змін моделі даних*

Підвищення якості даних:

*Узгоджена і нормалізована модель даних, зрозуміла ІТ-системам
Правила для автоматичної перевірки*

Оптимізація ІТ-витрат на обробку і аналіз даних:

*Стандартні інструменти формування, перевірки, збору, зберігання
і аналізу XBRL
Незмінність структури зберігання первинних даних при зміні моделі*

Рис. 5.15. Можливості стандарту XBRL

Узагальнено на основі [36, 44, 317]

Для того щоб пересвідчитись на практиці, як формування звітності за допомогою XBRL покращує її сприйняття і аналіз, можна відкрити звітність будь-якого публічного підприємства США (фінансова звітність оприлюднюється на сайті <http://viewerprototype1.com/viewer#>) і самостійно створити таблиці, діаграми, графіки тощо довільного розрізу з будь-якої фінансової інформації [317, с. 83].

Говорячи про потребу організації вертикалі акумулювання фінансової інформації, обґрунтовуючи застосування стандарту XBRL як її технічної основи, необхідним видається також означення передумов запровадження уніфікованого формату обміну звітними даними в Україні. Такими визначено:

- зростаючі ризики зниження ефективності державного регулювання;
- збільшення навантаження на регулюючі органи, пов'язане зі збільшенням звітних форм;
- проблеми звітної системи: існування значної кількості видів обов'язкової звітності з пересічною, надлишковою і суперечливою інформацією в різних форматах (фінансова за НП(С)БО, МСФЗ, податкова, статистична);
- доцільність уніфікації підходів до обліку і побудови інтегрованої системи звітності;
- необхідність оптимізації системи обміну звітними даними;

- націленість на зближення з міжнародною економічною спільнотою в частині побудови бухгалтерського обліку і фінансової звітності на основі підходів, визнаних на міжнародному рівні;
 - потреба у переході на визнані світовою спільнотою електронні формати звітності;
 - необхідність поліпшення інвестиційного клімату в Україні
- (рис. 5.17).

Враховуючи вищенаведене, організація вертикалі акумулювання фінансової інформації на основі стандарту XBRL видається обґрунтованою і такою, що відповідає сучасним потребам вітчизняної економіки та тенденціям на світовому ринку.



¹ Уніфікований формату обміну звітними даними

Рис. 5.17. Ключові передумови запровадження уніфікованого формату обміну звітними даними в Україні

Реалізація на практиці запропонованої вертикалі акумулювання фінансової інформації в перспективі передбачає використання єдиного уніфікованого формату звітування для різних видів звітностей (фінансової, статистичної, податкової, звітності в сфері охорони довкілля тощо) й усунення тим самим дублювання (повторного внесення) одних і тих же показників. Можливість і до-

цільність вищеописаного підтверджуються світовими ініціативами впровадження та розвитку уніфікованих форматів звітності й обміну звітними даними²¹.

Найуспішніше концепція уніфікованого формату реалізується в рамках підходу Standard Business Reporting (SBR), який передбачає формування звітності для регулюючих органів на базі єдиної методології та з використанням однієї технологічної інфраструктури. Найбільш вдало названий підхід був запроваджений в Австралії і Нідерландах. Згідно даних Річного звіту Податкового управління Австралії (Australian Taxation Office) за 2015-2016 фінансовий рік результатом реалізації зазначеного підходу в Австралії стало зниження обсягу звітної інформації у 2,5 рази і зменшення витрат на підготовку та надання звітності – на 1,2 млрд доларів [514, с. 2].

В основу побудови вертикалі акумулювання фінансової інформації в Україні покладено трирівневу систему регламентування фінансової звітності, яка визначає її ієрархічну побудову (держава → галузь → підприємство). Сільськогосподарське підприємство як звітуючий суб'єкт найнижчої ланки формує за допомогою спеціалізованих програмних продуктів фінансову звітність у XBRL-форматі та подає (надсилає) її галузевому управлінню (Міністерству аграрної політики та продовольства України). Галузеве відомство на основі зібраних даних у вигляді структурованих файлів, з одного боку, формує відомості, необхідні для державного управління, а з іншого – надає учасникам звітного процесу якісний зворотній зв'язок, в т.ч. реагуючи на скарги і звернення контрагентів звітуючих підприємств. Разом з тим, агрофірма має можливість розмістити таку звітність на власному сайті чи

²¹ В Європейському союзі реалізовано інтегрований підхід до наглядової і статистичної інформації на базі форматів SDMX і XBRL, що забезпечує трансформацію даних підприємства в інформацію, необхідну для задоволення звітних вимог. У США впровадження уніфікованого формату передбачає подання звітності у вигляді набору інтерактивних даних певної періодичності. У Великобританії згідно з рішенням Управління Її Величності з податкових і митних зборів, Реєстраційної палати і Служби бухгалтерського обліку та корпоративного регулювання звітність компаній обов'язково надається в уніфікованому форматі обміну звітними даними – XBRL. В Китаї запровадження XBRL зумовило збільшення достовірності фінансової інформації та приплив інвестицій в економіку країни.

іншому інтернет-ресурсі, забезпечуючи тим самим інформування своїх контрагентів.

Означене дозволяє ідентифікувати вектори переміщення звітних даних: від звітуючих суб'єктів до галузевого відомства (і навпаки); від галузевого відомства до інших регулюючих органів, в т.ч. Міністерства фінансів України; від звітуючого суб'єкта до його контрагента (і навпаки); та визначити напрями інформаційного обміну між його учасниками. Такими визначено:

- 1) обмін даними між звітуючими суб'єктами і регулюючими органами;
- 2) обмін даними між звітуючими суб'єктами;
- 3) обмін даними між різними регулюючими органами (табл. 5.10).

Обираючи формат, який слід покласти в основу вертикалі акумулювання фінансової інформації, ефективність застосування XBRL при вищеназваних напрямках була врахована.

Таблиця 5.10

Ключові особливості визначених напрямів інформаційного обміну

№ з/п	Напрямок інформаційного обміну	Ключові особливості
1.	Між звітуючими суб'єктами і регулюючими органами	1. Регулюючі органи можуть використовувати різні формати збору звітних даних. 2. Нормативно закріплена необхідність надання значної кількості видів звітності. 3. Постійні зміни у формах звітності. 4. Відсутність синхронізації між різними звітностями на предмет виявлення дублюючих показників. 5. Складність і трудомісткість процесу збору, агрегації і обробки звітних даних.
2.	Між звітуючими суб'єктами	1. Відсутність надійних і ефективних механізмів обміну метаданими звітності між інформаційними системами широкого кола зацікавлених сторін. 2. Застосування різних форматів звітності ускладнює комунікацію сільськогосподарських підприємств з іноземними постачальниками, інвесторами, кредиторами та іншими контрагентами. 3. Відсутність єдиної галузевої моделі показників звітності, що може призвести до невідповідності показників у звітних формах, переданих різним користувачам. 4. Потреба у конвертації даних, збережених у різних форматах, ускладнює застосування експертних систем аналізу і обробки звітної інформації. 5. Процес обміну звітною інформацією визначається підприємствами самостійно

Продовження табл. 5.10

3.	Між різними регулюючими органами	1. Різні системи недостатньо інтегровані між собою. 2. Повільний темп запровадження змін на технологічному рівні порівняно зі швидкістю оновлення нормативної бази. 3. Низька ефективність регуляторного контролю через несинхронізованість методологічної і технологічної бази. 4. Практика обміну інформацією між регулюючими органами має кілька історично сформованих форматів.
----	----------------------------------	--

Враховання наведених у табл. 5.10 ключових особливостей перелічених напрямів при організації вертикалі акумулювання фінансової інформації дозволить задовольнити потреби учасників інформаційного обміну, узгодити завдання, які стоять перед ними, та уникнути зростання видів звітності, її деталізації. Разом з тим, впровадження пропонованої структури передачі, прийому, збору, обробки, зберігання та захисту даних, представлених у фінансовій звітності підприємств та перехід на наскрізну обробку інформації передбачає реалізацію низки заходів, які умовно можна згрупувати в шість етапів (табл. 5.11).

Таблиця 5.11

Етапи організації вертикалі акумулювання фінансової інформації

Етап	Учасники	Зміст
Етап I	Представники регулюючих органів, галузевих управлінь, громадських об'єднань, в т.ч. галузевого спрямування, наукової спільноти та звітуючих суб'єктів	Створення робочої групи з метою визначення найбільш повного переліку звітних показників, які доцільно і можливо розкривати у фінансовій звітності
Етап II	Ті ж	Порівняння отриманого набору показників з показниками різних форм звітів з метою виявлення дублювання і ліквідації надлишкових форм
Етап III	Ті ж	Опрацювання методологічних і правових аспектів зближення звітності для створення уніфікованого формату. Розробка й узгодження єдиної нормативно-довідкової інформації по напрямках інформаційного обміну
Етап IV	Ті ж та спеціалісти ІТ-сфери	На основі стандарту XBRL розробка і затвердження моделі даних для обраного набору показників

Продовження табл. 5.11

Етап V	Спеціалісти ІТ-сфери	Технічна реалізація, в т.ч.: оцінка достатності існуючих технологічних платформ окремих регулюючих органів для цілей впровадження уніфікованих форматів обміну звітними даними; оптимізація існуючої інфраструктури збору звітних даних
Етап VI	Представники регулюючих органів, галузевих управлінь, громадських об'єднань, наукової спільноти, звітуючих суб'єктів та спеціалісти ІТ-сфери	Впровадження уніфікованого формату збору звітних даних відповідно до встановлених термінів

На першому етапі формується робоча група, до якої доцільно залучити представників:

- регулюючих органів та галузевих управлінь (Міністерства фінансів України, Міністерства аграрної політики та продовольства України, Міністерства екології та природних ресурсів України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Державної служби статистики України, Державної фіскальної служби України, Державного агентства лісових ресурсів України, Державного агентства рибного господарства України та ін.);

- громадських об'єднань (Громадської спілки «Аграрний союз України», Асоціації фермерів і приватних землевласників України, Української зернової асоціації, Громадської спілки «Міжрегіональний союз птахівників та кормовиробників України», Асоціації «Свинарі України», Української асоціації виробників картоплі, Асоціації виробників молока, Асоціації «Українська асоціація виробників і переробників сої», Федерації аудиторів, бухгалтерів та фінансистів АПК України, Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України тощо);

- наукової спільноти;
- звітуючих суб'єктів (бухгалтерів, фінансових директорів сільськогосподарських підприємств різних розмірів і спеціалізацій).

Про створення робочої групи, вимоги до претендентів на участь у ній та терміни розгляду справ розміщується оголошення на офіційному сайті Міністерства фінансів України. Склад робочої групи формується з числа ініціаторів, які надіслали заявки та

успішно пройшли співбесіду. Робоча група функціонує відповідно до принципу рівноправності її членів та відкритості в роботі.

На цьому етапі головним завданням групи є визначення найбільш повного переліку звітних показників, які доцільно і можливо розкривати у фінансовій звітності. Виконання цього завдання є важливим, оскільки лише максимальне врахування компонентів, які мають облікову природу, але розкриваються не лише у фінансовій звітності, дозволить вибудувати її нову структуру, сформувати зв'язки між показниками та забезпечити тим самим прозорість інформації.

На другому етапі структурований набір показників, отриманий на першому етапі, порівнюється з показниками різних форм звітів, побудованих на даних бухгалтерського обліку, з метою виявлення дублювання і ліквідації надлишкових форм. При цьому рішенню про скасування того чи іншого звіту передують детальний аналіз та обговорення. В разі неможливості скасування певної форми, розглядається можливість перенесення її недубльованих показників до іншого звіту. Також на цьому етапі відбувається коригування періодичності подання звітних форм, зокрема відмова від квартальних звітів при поданні місячних тощо.

На третьому етапі робоча група націлена на опрацювання методологічних і правових аспектів зближення звітності. Для цього вивчається світовий досвід. Така робота необхідна для створення єдиного уніфікованого формату. Базуючись на отриманих результатах, робоча група розробляє й узгоджує єдину нормативно-довідкову інформацію за всіма визначеними напрямками інформаційного обміну (між звітуючими суб'єктами і регулюючими органами, між звітуючими суб'єктами, між різними регулюючими органами).

Реалізація четвертого етапу передбачає залучення спеціалістів сфери інформаційних технологій, оскільки лише з їхньою участю стають можливими розробка і затвердження моделі даних для обраного набору показників на основі стандарту XBRL. ІТ-спеціалісти, керуючись підготовленою робочою групою специфікацією та практикою використання таксономій XBRL на основі міжнародних стандартів, готують інформаційну платформу для учасників інформаційного обміну, проводять її тестування.

Розроблена модель даних аналізується робочою групою. В разі позитивної оцінки, проект підлягає затвердженню.

На наступному етапі спеціалісти ІТ-сфери працюють над технічною реалізацією затвердженого проекту. Ними зокрема здійснюється оцінка достатності існуючих технологічних платформ окремих регулюючих органів (тих, яких обрано учасниками інформаційного обміну) для цілей впровадження уніфікованих форматів обміну звітними даними; оптимізація існуючої інфраструктури збору звітних даних; захист каналів зв'язку (в т.ч. через організацію доступу); розробка системи пошуку і фільтрування інформації, організація архівного зберігання даних (інформацію в електронному вигляді доцільно зберігати в умовах, що виключають можливість її втрати) та ін.

Для швидкого пошуку, оновлення та роботи зі звітною інформацією розробляється структура запитів. Останні головним чином призначені для спрощення роботи користувача фінансовою інформацією та економії його часу. При цьому для формування запитів користувач не повинен знати принципи роботи з XBRL, він застосовує звичайні елементи інтерфейсу – кнопки, поля, списки тощо.

Забезпечуючи доступність інформації, ІТ-спеціалісти реалізують механізм обмеження доступу до збережених даних відповідно до прав користувачів. Неправильне розмежування прав доступу до інформації може призвести до не лише до втрати накопичених даних, але й економічних наслідків.

Завершується п'ятий етап створення проекту і звітом про хід його реалізації. Також розробники напрацьовують рекомендації технічного спрямування, призначені для суб'єктів інформаційного обміну.

На шостому етапі за участю представників регулюючих органів, галузевих управлінь, громадських об'єднань, наукової спільноти, звітуючих суб'єктів та спеціалістів ІТ-сфери відбувається впровадження уніфікованого формату збору звітних даних на основі XBRL. Даний процес має відбуватися відповідно до встановлених термінів. При цьому практичну перевірку ефективності функціонування запропонованої вертикалі акумулювання фінансової інформації доцільно розпочати з однієї галузі, в даному ви-

падку – сільськогосподарської, і в подальшому отримані результати використати як основу для інших.

Описавши етапи впровадження запропонованої вертикалі акумулювання фінансової інформації, розглянемо детальніше місце і роль кожного учасника інформаційного обміну у ній. Сільськогосподарське підприємство як звітуючий суб'єкт і надалі продовжує виконувати роль постачальника первинної фінансової інформації. Його бухгалтер (бухгалтерська служба, власник чи інша уповноважена на ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності особа) за допомогою спеціально розробленого програмного забезпечення, розміщеного у вільному доступі, або безпосередньо через електронний кабінет звітуючого суб'єкта формує фінансову звітність. Обравши другий варіант заповнення звітних форм, звітуючий суб'єкт проходить процедуру авторизації та має можливість (застосовуючи додатково підготовлений модуль сумісності) вносити показники шляхом вивантаження даних із програми, яка використовується сільськогосподарським підприємством для ведення бухгалтерського обліку.

Використовуючи новий формат фінансової звітності, сільськогосподарське підприємство більше не обмежується представленням на власному сайті річних звітів у форматі pdf чи HTML. Фінансова інформація із статичного тексту, розміщеного на корпоративному сайті чи зафіксованого в надрукованому звіті, стає інтерактивною²², що змінює її природу і свідчить про прозорість фінансової звітності. При цьому не втрачається своєчасність даних для аналізу, вони надаються у зручній для обробки формі.

Стандарт XBRL, який застосовується як електронна основа формування фінансової звітності бухгалтером сільськогосподарського підприємства, не приховує складну природу облікової інформації, а забезпечує її систематичне надання, щоб вона була доступна і прозора. Описане особливо актуальне для зовнішніх користувачів фінансових даних, які через направлення запитів зможуть отримати необхідний масив інформації.

Сьогодні низка аграрних підприємств використовує паперовий документообіг і уникає його модернізації. Проте, в останні роки

²² Інтерактивна звітність (англ. Interaction – «взаємодія») – звітність, яка має здатність в режимі реального часу взаємодіяти (відповідати на дії) з певним суб'єктом (її користувачем).

регуляторні вимоги до інформаційних систем постійно зростають, а враховуючи те, що державне управління, контроль і нагляд залежать від своєчасності, актуальності та повноти розкриття інформації про діяльність господарюючих суб'єктів, формалізованої у звітності, така тенденція буде спостерігатися й надалі. Тому сільськогосподарським підприємствам доведеться відмовитися від спрощених форм ведення обліку на користь більш прогресивних досягнень ІТ-сфери.

Регулюючий орган в особі Міністерства аграрної політики та продовольства України (Міністерство) як представник галузевого управління отримує від сільськогосподарських підприємств фінансову звітність у форматі XBRL, опрацьовує її та забезпечує зберігання. Цим електронна взаємодія між регулюючим органом та звітуючим суб'єктом не закінчується. Так, наприклад, сільськогосподарське підприємство може направляти запити до Міністерства щодо тенденцій в галузі, динаміки певних показників тощо. Тоді як Міністерства аграрної політики та продовольства України може затребувати додаткову, уточнюючу інформацію, підтвердження певних показників фінансової звітності і т.д. Проведення таких процедур має на меті усунення можливих маніпуляцій з обліковими даними і забезпечення максимальної якості звітних даних, яка ґрунтується на реальному рівні комерційної активності і фінансових показниках діяльності сільськогосподарських підприємств.

Зібрана фінансова звітність, сформована на основі єдиної методологічної платформи та єдиного електронного формату, без дублюючих показників, опрацьовується працівниками Міністерства. Вона слугує основою для формування звітності, призначеної для державного управління (при цьому окремі показники агрегуються, окремі – упускаються, що реалізується в наслідок автоматичного корегування всіх пов'язаних показників); використовується при електронному діалозі з зацікавленими користувачами, які надсилають відповідні запити до Міністерства аграрної політики та продовольства України, через спеціалізовані програмні інтерфейси; застосовується іншими відомствами в своїй роботі, що досягається завдяки уніфікації процесу формування інформації для складання звітності в різних цілях.

Крім того, Міністерство аграрної політики та продовольства України, використовуючи технології обробки великих обсягів інформації, порівнює отриману інформацію з даними зовнішніх і внутрішніх інформаційних систем. Цим самим реалізується кількісний і різновекторний контроль за достовірністю наданих звітних відомостей господарюючими суб'єктами.

Така організація вертикалі акумулювання фінансової інформації ліквідує складність і трудомісткість процесу збору, агрегації і обробки звітної інформації за рахунок більш високого рівня автоматизації; створює єдину систему показників звітності шляхом усунення дублювання даних; знижує навантаження на учасників звітного процесу; підвищує прозорість і відкритість фінансової інформації, а також формує додаткові можливості для аутсорсингу в частині підготовки звітних форм.

Усе вищеописане дозволяє сформувати місію організації вертикалі акумулювання фінансової інформації та визначити її базові цілі. Отже, місія організації вертикалі акумулювання фінансової інформації полягає в усуненні надлишковості і дублювання звітних даних (показників), підвищення якості інформації, можливостей аналізу, нагляду, контролю. Її цілі зводяться до:

- 1) забезпечення доступу нагляду (громадських організацій), кредиторів, інвесторів та інших контрагентів сільськогосподарських підприємств до деталізованої, прозорою і достовірної фінансової звітності;
- 2) зниження витрат звітуючих підприємств (на підготовку звітності), користувачів фінансової інформації (на пошук і перевірку достовірності звітної інформації) та регулюючих органів (на адміністрування, обробку, зберігання даних тощо);
- 3) досягнення міжнародної порівнянності даних.

Вертикаль акумулювання фінансової інформації на основі стандарту XBRL за запропонованим підходом на прикладі аграрної галузі представлено на рис. 5.18.

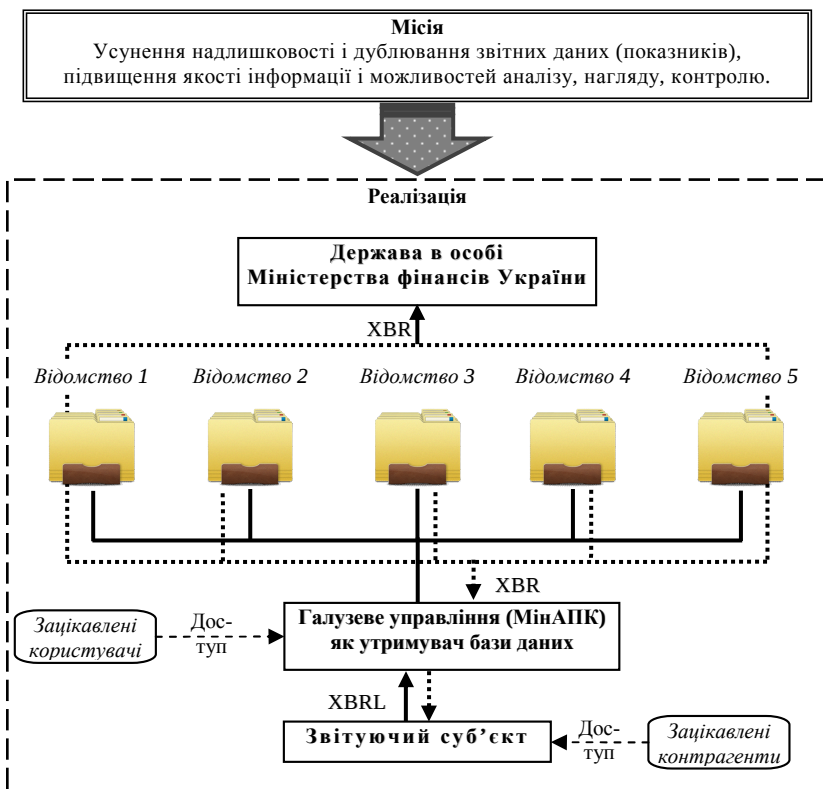


Рис. 5.18. Вертикаль акумулювання фінансової інформації на прикладі аграрної галузі

Запровадження вертикалі акумулювання фінансової інформації на основі стандарту XBRL дозволить досягнути таких ключових результатів:

1. Для регулюючих органів – підвищення якості й оперативності збору звітних даних; ефективна реалізація заходів щодо попередження, усунення тощо негативних наслідків на рівні окремих підприємств, галузі і т.д.; можливість порівнювати звітну інформацію вітчизняних господарюючих суб'єктів з даними звітів міжнародних компаній.

2. Для звітуючих суб'єктів – отримання впорядкованої системи збору і подання звітності; чіткі завдання і методи нагляду та

контролю, зниження витрат на взаємодію з регулюючими органами.

3. Для інших зацікавлених сторін – забезпечення прозорості діяльності контрагентів, розширення можливостей аналізу звітних даних і, як наслідок, підвищення довіри до вітчизняного агробізнесу; отримання доступу до своєчасної, повної та достовірної звітності; формування позитивного ставлення до ролі регулюючих органів.

Представлене бачення організації вертикалі акумулювання фінансової інформації наочно демонструє те, що розширення вимог до аналітики звітних даних не обов'язково призводить до збільшення кількості або розширення форм, які підлягають поданню до відповідних органів, так як побудова нових аналітик може бути здійснено на базі існуючих даних. Розширення складу і структури форм звітності не завжди призводить до зміни моделі даних, що знижує трудовитрати учасників звітного процесу.

Фінансова звітність різних підприємств різна по своїй природі, оскільки розкриває фінансову інформацію з врахуванням унікальних аспектів ведення того чи іншого виду бізнесу. Це означає, що мова звітності має бути гнучкою. Разом з тим, гнучкість призводить до появи концепту, який більше ніде не використовується, або інших проявів, які ставлять під сумнів можливість уніфікації фінансової звітності. Проте запровадження вертикалі акумулювання фінансової інформації на основі стандарту XBRL дозволяє опановувати цю гнучкість за рахунок розвитку такої характеристики звітної інформації, як динамічність. Тому фінансова звітність у вертикалі акумулювання фінансової інформації – це не форми, які необхідно заповнити, а модель даних, яка має динамічний характер та інтерактивну сутність.

РОЗДІЛ 6.

ТРАНСФОРМАЦІЯ АУДИТОРСЬКОГО РИЗИКУ В УМОВАХ ВИКОРИСТАННЯ КОМП'ЮТЕРНИХ ТЕХНОЛОГІЙ

В умовах розвитку сучасних технологій створення, накопичення, передавання, використання та зберігання інформації набувають актуальності пошук та реалізація можливостей її оцінювання в інтересах користувачів, зокрема – шляхом проведення аудиту.

Роль аудитора в оцінюванні фінансової інформації клієнтів передбачає надання можливості їй користувачам отримати достатній рівень упевненості в тому, що аудитор за результатами виконання завдання висловить адекватну думку. Водночас, думка аудитора стосовно перевіреної фінансової інформації ґрунтується на комплексі професійних суджень, що формулюються на різних стадіях виконання завдання.

Однією з характеристик професійного судження аудитора є його суб'єктивна природа, що призводить до можливості формування та обґрунтування неадекватних оцінок, причиною яких є зовнішні (обмеження часу виконання завдання) та внутрішні (обмеження, пов'язані з кваліфікацією аудитора) обставини.

Серед наслідків впливу таких обставин – імовірність отримання користувачами фінансової інформації необґрунтованого рівня упевненості стосовно неї. Це може спричинити різного виду неадекватні рішення, які у власну чергу, можуть призвести до негативних результатів діяльності суб'єктів господарювання або відхилень фактичних наслідків прийнятих рішень від очікуваних.

Особливо, наведена проблема актуалізується в умовах широкого розповсюдження комп'ютерних технологій, які використовуються як з метою підготовки інформації, так і для вирішення завдань її оцінювання, зокрема – в контексті проведення аудиту.

Аналіз наукових публікацій засвідчує, що проблеми використання сучасних інформаційних технологій суб'єктами аудиту стали предметом широкого кола досліджень у сфері формування, накопичення, збереження та передачі інформації, на основі якої відповідальні особи обґрунтовують та формулюють управлінські рішення.

Так, Р.Ю.Овчарик відзначає, що «сучасний аудит дуже тісно пов'язаний з інформаційними технологіями. У зв'язку з цим, що зростає ступінь автоматизації облікового процесу на підприємствах – збільшується вплив комп'ютеризованої системи бухгалтерського обліку на достовірність і повноту інформації, які були сформовані у звітності» [264, с. 72]. На основі аналізу використання в аудиті різних програмних продуктів охарактеризовано переваги застосування комп'ютерної техніки при проведенні аудиту, які «полягають в: зменшенні обсягу даних, що оброблюються вручну; економії часу на виконання одноманітних прийомів порівняння фактичних даних з обліковими; зменшенні ризику появи арифметичних помилок, порушених при відображенні даних в облікових регістрах; перевірці тотожності чи взаємної ув'язки показників різних форм звітності в автоматичному порядку; компактному зберіганні і багаторазовому використанні даних бухгалтерського обліку» [264, с. 72].

Водночас, варто зауважити, що зазначені переваги ґрунтуються, як правило, на технологічних особливостях застосування програмних засобів. Не зважаючи на їхні переваги, у самій побудові відповідних технологій ігнорується не лише суб'єктивна природа думки аудитора, але й необхідність її формалізації та застосування у формі професійного судження, що, на наше переконання, суперечить меті аудиту (надання користувачам упевненості щодо перевіреної інформації). Зазначене може бути визнане як один з чинників зростання імовірності висловлення аудитором неадекватної думки щодо перевіреної інформації. Виходячи з цього, існує потреба врахування зазначених обставин для формалізації оціночних характеристик отриманих аудиторських доказів.

Проблеми функціонування аудиту в умовах його комп'ютеризації досліджувалися Г.Б. Пчелянською, Т.Д. Марковою, К.С. Дойчевою. У публікації [254] авторами серед найпоширеніших проблем використання комп'ютерної техніки і технологій в аудиті відзначили наступні:

- «- низький рівень розвитку аудиторського ринку, викликаний незначним періодом його становлення;

- різна галузева спеціалізація клієнтів аудиторських фірм, що при динамічно мінливому законодавстві заважає детально налагодити спеціалізовані системи на усі можливі випадки;

- низький рівень комп'ютерної грамотності користувачів» [254, с. 48].

На думку авторів, «основною проблемою використання аудиторської програми для аудитора є те, що підприємствах, які перевіряються, використовується програмне забезпечення різних розробників. Даний фактор не дає реальної можливості в повному обсязі використовувати комп'ютерні аудиторські процедури. Крім того, немає єдиних методологічних вимог, пропонованих до інформаційних баз даних, а саме до основних полів вихідних інформаційних файлів. Це значно ускладнює проведення автоматизованої аудиторської перевірки» [254, с. 48].

В цілому згідно з висловленим авторами припущенням, доцільною є необхідність для вирішення зазначених проблем додаткової технічної підготовки виконавців заходів аудиту для належного розуміння змістовних характеристик інформації та способів її обробки. В контексті зазначеного, серед чинників, під впливом яких може бути сформульоване неадекватна думка аудитора за результатами його роботи, має бути визнана можливість нерозуміння ним відповідних технологічних аспектів виконання аудиторських процедур та оцінювання їх результатів.

«Необхідність розробки методологічної бази комп'ютеризації процесу аудиту» вважають актуальною С.А. Гаркуша та О.А. Довжик [51, с. 140]. При цьому, на думку дослідників, «автоматизація облікових процесів на підприємствах призвела до того, що в умовах використання автоматизованих алгоритмів обробки інформації ні бухгалтер, ні аудитор не мають чіткого розуміння суті та характеру функціонування алгоритмів, маючи тільки вихідну інформацію і узагальнений результат її обробки» [51, с. 140]. Зважаючи на це, автори публікації пропонують приділяти додаткову увагу тестуванню аудитором алгоритмів та файлів інформаційної бази, що дозволить під час аудиту об'єктивно оцінювати та зменшувати ризики, пов'язані з недоліками функціонування системи внутрішнього контролю підприємства.

Водночас, Н.В. Русіна визнає, що «в галузі інформаційних технологій досконалого програмного продукту, який дозволяв би максимально автоматизувати роботу аудиторів не розроблено. Існуючі програмні продукти мають ряд суттєвих недоліків, серед яких:

- значна кількість процедур аудиту, не всі з яких використовуються в практичній роботі аудитора;
- формалізована послідовність аудиторських процедур;
- жорстка методика аудиторської перевірки, що не може враховувати специфіку діяльності кожного підприємства, досвід і вміння аудитора;
- відсутність можливостей оновлень конфігурацій програм у зв'язку з постійними змінами законодавства, яке регламентує методику бухгалтерського та податкового обліку;
- висока вартість програмних продуктів, що значно перевищує корисний ефект від їх використання» [364, с. 374].

Запропоновані авторами пропозиції вирішують низку проблем, пов'язаних з нерозумінням заходів підготовки інформації, що підлягає аудиту. Зазначене сприятиме зменшенню імовірності неадекватних оцінок аудитора щодо змісту, обсягу та послідовності виконання аудиторських процедур та отриманих в їх результаті аудиторських доказів.

Особливу увагу в наукових публікаціях приділено вирішенню проблем оцінювання безпеки інформації, що створюється, зберігається та передається за допомогою сучасних програмних засобів та комп'ютерних технологій. Зокрема, О. Головецька пропонує вживати для вирішення завдань аудиту заходів, які дозволятимуть враховувати «вразливість програмно-апаратного забезпечення», прикладами яких автор вважає «неправильну конфігурацію мережевих служб, наявність програмного забезпечення без встановлених модулів оновлення, наявність «таємних дверей» тощо» [68, с. 52].

Сам факт визнання ризиків, пов'язаних з проблемами безпеки застосування інформаційних технологій має бути оцінений позитивно. При цьому варто зазначити, що непередбачене та належним чином не санкціоноване втручання у функціонування програм як облікового, так і аудиторського призначення може не лише призвести до змін в облікових записах та думці аудитора, але й свідчитиме про наявність ознак обставин виникнення в інформації відхилень внаслідок навмисних дій.

Варто погодитися з точкою зору Т.Л. Кельдер, Н.М. Шмиголь, Ю.В. Дьякової, які у публікації [137] визначають наявність джерел ризику, пов'язаних з формуванням облікових даних за допо-

могою комп'ютерних програм. Зокрема, автори відзначають, що більшість представлених на ринку програмних продуктів має «свій унікальний формат даних» [137, с. 53]. На переконання дослідників, зазначена обставина має враховуватися в цілях розробки програмних продуктів для аудиторів, що забезпечить їх взаємоузгодженість та можливість адекватного оцінювання облікових даних. Поза сумнівом, невідповідність форматів даних, створених за допомогою різних програм навіть обліковою системою одного підприємства може спричинити виникнення відхилень з технічних причин (класифікація, алгоритмізація, округлення значень, необхідність людського втручання у пере форматування даних тощо), що є одним з чинників аудиторського ризику.

У наукових публікаціях висвітлюються також проблеми використання сучасних технологій обробки облікової інформації в контексті їх застосування суб'єктами внутрішнього аудиту. Зокрема, С.І. Саченко зазначає, що «комп'ютеризація аудиту має низку власних переваг щодо формування неупередженої інформації для прийняття управлінських рішень. Загальна ефективність вжитих заходів (в тому числі запровадження внутрішнього аудиту, реалізація рішень, прийнятих на основі його даних, а також їхні результати) має формуватися як інтегрований показник» [376, с. 886].

Заслужують на увагу особливості використання інформаційних технологій в аудиті, що виконується працівниками Державної аудиторської служби України. Серед іншого, автори розроблених рекомендацій [325] пропонують використовувати підхід, що ґрунтується на забезпеченні якості проведення аудиту.

В наукових публікаціях автори пропонують удосконалення методики оцінювання аудиторського ризику з урахуванням впливу використання комп'ютерних технологій. Зокрема, В.А. Фастолович і В.І. Спориш у публікації [416] обґрунтовують вплив використання комп'ютерних інформаційних систем на рівень аудиторського ризику. Зокрема, ними запропонована ідентифікація «додаткового аудиторського ризику» [416, с. 203], що дало можливість авторам удосконалити модель відповідного розрахунку [416, с. 204]. Підхід, що передбачає ідентифікацію додаткового аудиторського ризику підтримує і С.В. Івахненко [118, с. 270].

Водночас, існують підстави констатувати, що пропозиції науковців щодо удосконалення методики оцінювання аудиторського

ризик, ґрунтується на його визначенні наведеному у чинній редакції Міжнародних стандартів аудиту [233].

Таке тлумачення змісту аудиторського ризику, хоча і вважається базовим для аудиторської практики, на наш погляд потребує певного доповнення. Це стосується необхідності визнати, що аудитор може висловити невідповідну думку у випадку, якщо перевірена фінансова звітність не бути містити жодних відхилень, але аудитор, внаслідок впливу певних обставин, вважатиме, що такі відхилення присутні і визнає підстави для модифікації.

При цьому оцінювати імовірність формування неадекватного судження аудитора під впливом зовнішніх і внутрішніх чинників доцільно, виходячи зі змісту фінансової інформації, яка досліджується аудитором, характеру і ступеня впливу на неї відповідних чинників, а також рівня її суттєвості. Зміст фінансової інформації, стосовно якої аудитор планує висловити свою думку, визначається характером завдання з надання упевненості. Зокрема, це стосується умови, яка характеризує об'єкт завдання. Це може бути інформація, яка міститься у фінансових звітах, а також інша інформація, яка має розкриватися для користувачів у звітності сільськогосподарських підприємств фінансового і не фінансового характеру. Зміст зазначеної інформації узагальнений в табл. 6.1.

Зазначена у табл. 6.1 інформація необхідна користувачам для прийняття управлінських рішень, що в подальшому впливатимуть на діяльність підприємства. Саме тому, аудитор має висловити власну думку стосовно її достовірності та можливості належного використання.

Оцінювання зазначеної інформації потребує ідентифікації змісту та впливу обставин її формування. Обставини формування інформації, які мають бути ідентифіковані аудитором для оцінювання аудиторського ризику, визначаються запитамі користувачів, організаційними та методичними підходами до її обробки, наявністю відповідних технічних засобів та персоналу.

Наведені та інші обставини прямо чи опосередковано здатні вплинути на зміст і характер інформації, за результатами перевірки якої аудитор ризикує висловити неадекватну думку.

Вплив зазначених чинників на інформацію, що перевіряється аудитором, пропонуємо визначати за наступними критеріями:

- 1) змістом впливу (об'єктивний чи суб'єктивний);

- 2) характером впливу (прямий чи непрямий);
- 3) динамікою (збільшенням чи зменшенням) імовірності неадекватного формування інформації.

Таблиця 6.1.

Зміст досліджуваної аудитором інформації

Фінансова інформація	Інформація нефінансового характеру
Інформація про фінансово-майновий стан сільськогосподарського підприємства	Інформація стосовно обмежень, які впливають на діяльність підприємства (застава майна, обсяг мінімального залишку на банківських рахунках, арешт активів тощо)
Інформація про формування фінансових результатів діяльності підприємства	Інформація стосовно соціальних аспектів функціонування підприємства (впровадження політики набору кадрів, забезпечення гарантій соціального характеру працівникам, участь у підприємства в реалізації державних соціальних гарантій на умовах партнерства тощо)
Інформація про рух грошових потоків сільськогосподарського підприємства	Інформація стосовно екологічних аспектів діяльності підприємства (впровадження енерго- та ресурсозберігаючих технологій, мінімізація відходів, зокрема шкідливих, інвестування у програми відновлення навколишнього природного середовища тощо)
Інформація про склад і структуру власного капіталу сільськогосподарського підприємства	Інформація стосовно використання сучасних інформаційних технологій в процесах управління діяльністю підприємства, отримання та використання ресурсів, збуту готової продукції, створення фінансової та іншої звітності
	Інформація стосовно використання підприємством послуг сторонніх суб'єктів для організації та виконання завдань (на умовах аутсорсингу та косорсингу, отримання послуг разового характеру тощо)
	Додаткова інформація, що розкриває особливості відображення фінансової інформації на носіях

Об'єктивний вплив чинників пояснюється зовнішніми обставинами, які не залежать від відповідальних осіб, але водночас визначають зміст і характер процедур підготовки інформації.

Прикладами таких чинників можуть бути наявність чи відсутність стандартів підготовки інформації, вимог нормативних документів стосовно змісту інформації, процедур її накопичення, обробки, систематизації та зберігання. Об'єктивний вплив, зокрема, може бути характерним для вимог концептуальної основи підготовки фінансової звітності, представленої положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Натомість, суб'єктивний вплив чинників на формування і зміст інформації, яка перевіря-

ється аудитором, є наслідком дій, які вживаються або не вживаються особами, відповідальними за підготовку інформації. Такий вплив може бути результатом суб'єктивного розуміння виконавцями своїх завдань, ставлення до отриманих даних, прийняття рішень щодо доцільності, результативності та ефективності застосування необхідних процедур та оцінка їх результатів. Суб'єктивність є характерною, наприклад, під час підготовки наказу керівника сільськогосподарського підприємства «Про облікову політику», яка містить деталізацію облікових підходів, зважаючи на умови функціонування бухгалтерської служби конкретного підприємства.

Прямий вплив чинників на інформацію, яка досліджується аудитором, полягає у виникненні змін в ній безпосередньо під впливом зміни обставин. Наприклад, прямий вплив матимуть на структуру інформації стандарти фінансової звітності, які визначають зміст звітних форм і порядок відображення в них відповідних статей. Водночас, непрямий вплив на зміст і обсяг інформації про екологічну діяльність сільськогосподарського підприємства, потреба інвесторів або кредиторів в адекватній оцінці відповідних витрат, що зрештою впливають на фінансові результати діяльності.

Ще одним критерієм, за яким може бути оцінений вплив чинників на формування інформації, є можливість змінити оцінку імовірності неадекватного формування інформації. Зокрема, чинниками, що збільшують таку імовірність, можуть бути визнані збільшення обсягу самої інформації під впливом запитів користувачів, ускладнення процедури її розкриття через відсутність відповідних стандартів, відсутність або зниження вимог до кваліфікації працівників, відповідальних за підготовку інформації, неналежне ставлення управлінського персоналу до необхідності підготовки та певної деталізації інформації тощо. Водночас, такі чинники, як наявність необхідних технічних засобів для підготовки інформації, наявність адекватної системи контролю якості, формалізація процедур збирання, систематизації та оцінювання інформації забезпечують можливість мінімізації імовірності виникнення в ній неточностей.

Суттєвість інформації також може вплинути на імовірність висловлення аудитором неадекватної думки стосовно її достовірності.

сті. Суттєвість інформації розглядається аудитором як критерій зміни управлінського рішення. У зв'язку з цим, інформація, яка досліджується аудитором, має враховувати будь-які дані, що можуть вплинути на рішення користувачів. При зменшенні рівня суттєвості інформації, яка перевіряється аудитором, тобто при зменшенні вартісного значення показника, на підставі якого змінюється рішення користувача, будь-яке відхилення, не виявлене аудитором під час перевірки, отримає більшу імовірність перевищити це значення. Це означає, що аудитор більше ризикує висловити неадекватну думку стосовно інформації, оскільки користувачі, за результатами аудиту, не будуть ознайомлені як з фактом існування суттєвого відхилення, так і з його впливом на всю інформацію. І навпаки, збільшення вартісної величини межі суттєвості, яка розділяє два різні управлінські рішення користувачів, призводить до того, що зменшується імовірність впливу невиявлених аудитором відхилень на якість перевіреної ним інформації. Внаслідок цього, зазначені відхилення, навіть якщо і не будуть виявлені, не спричиняють зростання імовірності висловлення аудитором неадекватної думки, оскільки від їх наявності та розміру не залежить зміст і характер рішення користувачів.

Наявність впливу зовнішніх і внутрішніх обставин, як і характер такого впливу на процес підготовки аудиторського висновку, є предметом професійного судження аудитора. Професійне судження аудитора, як і будь-яке судження, має суб'єктивний характер, тобто визначається особистим ставленням людини до інформації, процедур її обробки та результатів оцінювання. Зважаючи на це, аудиторський ризик залежить від адекватності суджень аудитора, що формулюються під час реалізації заходів щодо виконання завдань з надання упевненості, зокрема, – аудиторської перевірки. Зміст таких суджень наведений в табл. 6.2.

Для оцінювання впливу таких суджень на аудиторський ризик (табл. 6.2) пропонується досліджувати вплив суб'єктивних суджень аудитора на рівень аудиторського ризику за низкою критеріїв, наведених в табл. 6.3.

За результатами оцінювання аудиторського ризику аудитор може визначити зміст, обсяг та послідовність виконання необхідних процедур, чим безпосередньо вплинути на можливість появи

обставин, які призведуть до збільшення (чи зменшення) самого аудиторського ризику.

Такі ж обставини можуть утворитися внаслідок виявлення нової інформації в процесі аудиторської перевірки, що стане можливою в результаті застосування альтернативних чи додаткових процедур, спрямованих на зменшення попередньої оцінки аудиторського ризику.

Водночас, слід зауважити, що оцінка зазначених обставин також має імовірнісний характер і є предметом професійного судження аудитора. Зважаючи на це, можна дійти висновку про необхідність постійного коригування попередньої оцінки аудиторського ризику.

Аудиторський ризик визначається кількісними і якісними характеристиками інформації, яка перевіряється аудитором, його суб'єктивним ставленням до інформації та процедур її обробки, а також обставинами її формування. Проте, варто зазначити, що через обмеження об'єктивного (час виконання завдання) та суб'єктивного (застосування професійного судження) характеру, аудиторський ризик не може бути оцінений як нульовий. Тому, оцінка аудиторського ризику, має визначати ту імовірність надання неадекватного аудиторського звіту, яку погодиться прийняти користувач інформації, перевіреної аудитором.

Таблиця 6.2.

Судження аудитора, що можуть вплинути на аудиторський ризик

Заходи	Зміст суджень
Прийняття рішення стосовно співпраці з клієнтом або відмови від неї	1. Наявність чи відсутність загроз незалежності аудитора. 2. Наявність чи відсутність ресурсів, необхідних для виконання завдання.
Планування виконання завдання	1. Оцінка систем формування інформації. 2. Визначення критеріїв оцінювання інформації (за потреби). 3. Оцінка необхідності використання роботи системи внутрішнього аудиту, інших аудиторів та залучення експертів до виконання завдання. 4. Визначення змісту та обсягу процедур, необхідних для виконання завдання. 5. Обґрунтування необхідності внесення змін до плану і програм аудиту.
Застосування аудиторських процедур	1. Визначення послідовності виконання процедур. 2. Визначення ефективності виконаних процедур. 3. Оцінка необхідності застосування альтернативних процедур. 4. Оцінка якості виконаних процедур.

Продовження табл. 6.2

Оцінка отриманих аудиторських доказів	1. Визначення факту наявності чи відсутності відхилень. 2. Оцінка відхилень. 3. Ідентифікація причин відхилень.
Оцінка додаткових обставин, що можуть вплинути на інформацію	1. Дотримання концептуальної основи підготовки інформації. 2. Оцінка ставлення управлінського персоналу до факту виявлення відхилень.
Формування аудиторського звіту (висновку)	1. Ідентифікація фактів, що можуть вплинути на думку користувачів перевіреної інформації. 2. Ідентифікація фактів, що можуть вплинути на думку аудитора. 3. Визначення підстав для модифікації аудиторського звіту.

Таблиця 6.3.

Критерії оцінювання впливу суб'єктивних суджень на аудиторський ризик

Параметри якості роботи аудитора	Критерії зменшення аудиторського ризику	Критерії збільшення аудиторського ризику
Вибір процедур, необхідних для виконання завдання	1. Адекватний вибір змісту процедур 2. Адекватний вибір обсягу процедур 3. Адекватний вибір послідовності виконання процедур	1. Неадекватний вибір змісту процедур 2. Неадекватний вибір обсягу процедур 3. Неадекватний вибір послідовності виконання процедур
Застосування процедур	1. Застосування процедур у відповідності з технічними стандартами 2. Дотримання алгоритму виконання процедур 3. Наявність моніторингу виконання аудиторських процедур	1. Застосування процедур з порушенням вимог технічних стандартів 2. Порушення алгоритму виконання процедур 3. Відсутність моніторингу виконання аудиторських процедур
Тлумачення результатів виконання процедур	1. Ґрунтується на дотриманні принципів аудиту 2. Ґрунтується на політиці забезпечення якості суб'єкта аудиторської діяльності 3. Ґрунтується на отриманих аудиторських доказах та критеріях їх оцінювання	1. Наявність загроз дотриманню професійних принципів і стандартів 2. Ґрунтується на неперевіреній інформації та припущеннях аудитора

Таким чином, для оцінювання аудиторського ризику необхідно брати до уваги ступінь довіри користувача до якості роботи аудитора.

У свою чергу, довіра користувачів залежить від досвіду роботи аудитора, що може розкриватися у мінімізації кількості невиявлених відхилень у перевірненій інформації, на підставі якої були прийняті адекватні управлінські рішення.

Отже, можна зазначити, що оцінка аудиторського ризику має враховувати не тільки обставини, що впливають на думку аудитора, але й власний вплив на них.

Таким чином, оцінка аудиторського ризику не є самостійним параметром, що використовується в аудиті. Її залежність від низки чинників, а також її вплив на них дозволяють зробити висновок про те, що відповідний параметр має бути врахований на кожній зі стадій виконання аудиторської перевірки.

Виходячи з наведеного, пропонуємо наступну модель оцінювання аудиторського ризику (1)

$$AP = PI \times PFI \times POI \times PBI \quad (1)$$

де:

AP – рівень аудиторського ризику;

PI – рівень ризику інформації, що визначається її змістом;

PFI – рівень ризику формування інформації, що визначається суб'єктивним ставленням виконавців до самої інформації та процедур її підготовки;

POI – ризик оцінювання інформації;

PBI – ризик змін впливу чинників внаслідок визначення попередньої оцінки.

Ризик інформації може бути визначений як імовірність виникнення відхилень в даних, що надходять на підприємство ззовні, до моменту їх включення до системи формування інформації. Ця складова аудиторського ризику має враховувати вплив обставин, які не залежать від аудитора і підприємства-клієнта. Зважаючи на це, в процесі визначення аудиторського ризику аудитор матиме ідентифікувати зміст, характер та величину впливу таких обставин на можливість висловлення неадекватної думки за результатами аудиту фінансової інформації.

Оцінювання з боку аудитора потребуватимуть і обставини, що визначають зміст ризику формування інформації. Це стосується процесів збору, обробки, зберігання та руху інформації, яка формується безпосередньо у суб'єкта господарювання. При цьому,

такі процеси можуть передбачати не лише наявність чи відсутність концептуальної основи формування фінансової інформації та ефективність засобів забезпечення її дотримання, але й визнання можливості неадекватності суб'єктивних оцінок персоналу клієнта, який ідентифікує, оцінює та вводить до системи формування фінансової інформації дані, що надходять на підприємство з зовнішнього середовища.

Ризик оцінювання інформації виникає внаслідок реалізації заходів аудиту фінансової інформації, що здійснюються аудитором на стадії оцінювання отриманих аудиторських доказів. На відміну від попередніх складових, аудитор може вплинути на імовірність виникнення обставин, пов'язаних з вибором, застосуванням та оцінкою результатів окремих елементів процесу аудиту (заходів, процедур, суджень), виходячи з власного досвіду роботи та наявних ресурсів. Саме через це, ризик оцінювання інформації має найбільший рівень суб'єктивізму, що пояснюється не лише виконанням, але й вибором та оцінюванням результатів заходів аудиту самим аудитором. Зважаючи на це, можна зробити висновок, що ця складова аудиторського ризику є визначальною в контексті виконання завдань аудиту фінансової інформації, оскільки результатом суб'єктивного вибору аудитором необхідних заходів та оцінювання їх можливих результатів під час визначення рівня аудиторського ризику буде формування суджень щодо подальших дій аудитора, в тому числі – стосовно змісту, обсягу та послідовності виконання аудиторських процедур.

Ризик змін впливу чинників внаслідок визначення попередньої оцінки може бути визначений як імовірність невірної тлумачення результатів попереднього оцінювання обставин, що впливають на рівень аудиторського ризику. Необхідність врахування зазначеної складової пояснюється, з одного боку, можливістю змін в заходах, пов'язаних з отриманням клієнтом зовнішніх даних та включенням їх до системи підготовки фінансової інформації, що може бути характерним, зокрема, для реагування системи внутрішнього контролю на виявлені раніше відхилення у фінансовій інформації [13]. З іншого боку, ризик змін впливу чинників може бути характерним і для результатів таких змін (наприклад, при оцінюванні подій, що відбулися після дати звітності або дати складання прогнозу і вплинуть на відповідно історичні та перспе-

ктивні показники). В цьому випадку існує можливість того, що аудитор неадекватно оцінить зазначені зміни, що може призвести до формування та висловлення неадекватної думки щодо фінансової інформації.

Основною перевагою запропонованої моделі оцінювання аудиторського ризику є, на наше переконання, визначення його елементів, виходячи з основних аспектів формування та оцінювання фінансової інформації. При цьому, зазначені аспекти мають бути досліджені під час аудиту історичної, прогностичної та гіпотетичної фінансової інформації. Зважаючи на це, модель (Ш.6) може застосовуватися в контексті вирішення завдань аудиту всіх зазначених видів фінансової інформації, що дозволить аудиторам визначати рівень аудиторського ризику, використовуючи досліджуючи його типові елементи. Розрізнятимуться лише чинники, що впливатимуть на окремі елементи аудиторського ризику, характерні для формування та дослідження різних видів фінансової інформації.

Водночас, варто відзначити, що застосування моделі (3) під час аудиту історичної фінансової інформації враховує можливість її розміщення не лише у фінансовій звітності, але й на інших носіях. Зважаючи на це, аудитор матиме потребу оцінювати різні підходи для її формування, в тому числі й ті, для яких не передбачається наявності облікової політики. При цьому, матиме місце розширення переліку обставин, які мають бути досліджені для ідентифікації та оцінювання аудиторського ризику та його елементів.

Таким чином, застосування запропонованої моделі дасть можливість усунути обмеження, властиві для визначення аудиторського ризику під час виконання аудиту фінансової звітності. При цьому, ідентифікація складових аудиторського ризику, виходячи з необхідності перевірки фінансової інформації, а також розширення переліку чинників, які на них впливають, на наше переконання, сприятиме підвищенню якості роботи аудиторів. Це стане можливим у зв'язку з досягненням достатнього рівня обґрунтованості оціночних характеристик аудиторського ризику та його складових, що сприятиме оптимізації заходів аудиту і, як наслідок, забезпеченню належного рівня упевненості користувачів фінансової інформації.

Чинні Міжнародні стандарти якості контролю, аудиту, оглядів, інших послуг, пов'язаних з наданням упевненості [233] пе-

редбачають, що аудитор на стадії планування своєї роботи має оцінити рівень аудиторського ризику, що визначається як імовірність висловлення неадекватного професійного судження стосовно перевіреної інформації. Зважаючи на це, аудитор має оцінити вплив застосування клієнтом та самим аудитором під час обробки інформації комп'ютерних інформаційних систем (КІС) на рівень аудиторського ризику. Водночас, не існує єдиної методики оцінювання такого впливу. Тому, вирішення зазначеної проблеми потребує певного наукового обґрунтування. Це сприятиме розв'язанню таких практичних завдань, як оптимізація процесу планування виконання завдань за надання упевненості (в тому числі – аудиту), підвищення обґрунтованості застосування аудиторських процедур, а також – забезпечення адекватності професійного судження аудитора за наслідками їх виконання.

Власне, застосування комп'ютерних інформаційних систем у процесі підготовки інформації та її аудиторської перевірки має безпосередній вплив на кожен з наведених компонентів. Саме тому вирішення проблеми ідентифікації та оцінювання зазначеного впливу має бути одним з ключових завдань, що має бути вирішене аудитором на стадії планування.

Серед аспектів, які мають бути досліджені для вирішення наведеного завдання, визначаються:

- надання оцінки ролі застосування КІС в аудиті;
- визначення елементів аудиторського ризику, через які застосування КІС впливає на його рівень;
- розкриття характеру такого впливу.

Для оцінки ролі КІС в аудиті варто розглянути два варіанти:

- 1) КІС застосовується клієнтом для формування інформації фінансової звітності;
- 2) КІС застосовується аудитором для виконання завдання з надання упевненості.

У випадку, коли КІС є складовою системи бухгалтерського обліку клієнта, аудитору необхідно, насамперед, оцінити вплив самої КІС на процеси формування, систематизації, узагальнення та розкриття інформації.

Для такого впливу характерне наступне:

- зміни порівняно з некомп'ютеризованим способом ведення бухгалтерського обліку, стосуються способу обробки, зберігання

даних та передачі фінансової інформації, що може впливати на системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю клієнта.

- відсутність слідів операцій. В деяких комп'ютерних системах корисні з точки зору аудитора контрольні записи про виконання операцій існують або нетривалий час або лише в машиночитасьмому вигляді.

- єдина обробка операцій. Комп'ютерна обробка передбачає використання одних і тих же команд для виконання ідентичних операцій бухгалтерського обліку.

- відсутність розподілу функцій. Комп'ютерна система може здійснювати велику кількість процедур внутрішнього контролю, що в неавтоматизованих системах виконуються різними фахівцями.

- потенційні можливості появи помилок і похибок. Комп'ютерні системи більш доступні і відкриті для несанкціонованого доступу та для прихованої зміни даних.

- потенційні можливості посилення управління контролем з боку адміністрації. Комп'ютерні системи дають адміністрації широкий набір аналітичних засобів, що дозволяють оцінювати та контролювати діяльність сільськогосподарського підприємства.

- залежність інших засобів контролю від комп'ютерної обробки. При здійсненні процедур фізичного (ручного) контролю можна використовувати звіти та інші матеріали, створені за допомогою машинної обробки.

Зазначені характеристики впливу КІС на процеси накопичення, систематизації та розкриття інформації є властивими безпосередньо для системи бухгалтерського обліку клієнта і не стосуються процесів планування та застосування аудиторських процедур, оцінювання їх результатів та формування професійного судження аудитора.

Водночас, коли КІС застосовується аудитором для виконання завдання з надання упевненості, для впливу такого застосування на процес аудиту є характерними наступні аспекти:

- використання в обліку комп'ютерних інформаційних систем потребує додаткових витрат часу та інших ресурсів, пов'язаних з ознайомленням із функціонуванням самих систем, оцінкою їх надійності та адекватності;

- обробка великого обсягу даних за допомогою комп'ютера надає аудитору можливість застосовувати технології і методи при проведенні аудиторських тестів;

- вплив на зміст аудиторських процедур, що застосовуються у процесі отримання та обробки інформації про систему бухгалтерського обліку і звітності, внутрішнього контролю суб'єкта, аналізу властивого ризику і ризику системи контролю, розробки і виконання тестів контролю і процедур перевірки за змістом;

- використання КІС під час виконання завдань з надання упевненості може вимагати від аудитора залучення фахівців, знайомих з комп'ютерними технологіями, що застосовуються установами та підприємствами, а також – з основними цілями аудиту;

- КІС дозволяють збільшити глибину обробки інформації, підвищити якість її обробки і, як наслідок – забезпечити отримання більш адекватних результатів аудиту.

Наведені обставини є характерними для процесів, що виконуються безпосередньо аудитором, і не залежать від особливостей функціонування клієнта. Таким чином, при визначенні впливу на аудиторський ризик процесів, пов'язаних із застосуванням КІС, різні аспекти такого впливу можна умовно поділити за їх напрямками, а саме – аспекти впливу на процеси, які відбуваються в системі бухгалтерського обліку клієнта і не залежать від аудитора, та аспекти впливу на процеси, які виконуються аудитором і не залежать від клієнта. Такий поділ дозволить ідентифікувати елементи аудиторського ризику, які зазнають впливу застосування КІС. З цією метою, пропонуємо використовувати наступні ознаки поділу впливу застосування КІС на окремі складові аудиторського ризику (табл. 6.4).

Таблиця 6.4.

Ознаки поділу впливу застосування КІС на окремі складові аудиторського ризику

№	Складові аудиторського ризику	Ознаки поділу впливу застосування КІС
1	ризик інформації, що визначається її змістом	1) організація системи створення фінансової інформації; 2) зміст фінансово-господарської діяльності клієнта; 3) середовище фінансово-господарської діяльності клієнта

Продовження табл. 6.4

2	ризик формування інформації, що визначається суб'єктивним ставленням виконавців до самої інформації та процедур її підготовки	1) система створення фінансової інформації; 2) середовище контролю; 3) процедури контролю
3	ризик оцінювання інформації	1) вибір процедур обробки інформації; 2) застосування процедур обробки інформації; 3) оцінка результатів застосування процедур та формування професійного судження аудитора

Спосіб обробки, зберігання даних та передачі фінансової інформації, що може впливати на системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю клієнта, є елементом організації ведення бухгалтерського обліку, тобто безпосередньо впливає на ризик інформації, що визначається її змістом.

Існування корисних контрольних записів про виконання операцій або нетривалий час або лише в машиночитасьмому вигляді пов'язане з послабленням можливостей системи внутрішнього контролю через неможливість (або обмежену можливість) доступу системи до необхідної інформації. Це може свідчити про неадекватності середовища контролю, тобто відсутності належних умов для його функціонування.

Отже, існує вплив на рівень ризику формування інформації, що визначається суб'єктивним ставленням виконавців до самої інформації та процедур її підготовки.

На ризик формування інформації, що визначається суб'єктивним ставленням виконавців до самої інформації та процедур її підготовки впливає й той факт, що комп'ютерна обробка передбачає використання одних і тих же команд для виконання ідентичних операцій бухгалтерського обліку. Це дає можливість системі внутрішнього контролю попереджати та своєчасно виявляти відхилення, що можуть статися внаслідок несанкціонованого втручання в роботу КІС шляхом введення (навмисно чи ненавмисно) некоректних або непередбачених у певних випадках команд.

Зважаючи на те, що комп'ютерні системи більш доступні і відкриті для несанкціонованого доступу та для прихованої зміни даних, можна зробити висновок про вплив застосування КІС на

процедури контролю, які мають забезпечувати попередження не-санкціонованого доступу. Тобто, зазначена обставина також впливає на рівень ризику формування інформації, що визначається суб'єктивним ставленням виконавців до самої інформації та процедур її підготовки.

Як вже зазначалося, комп'ютерні системи дають керівництву клієнта широкий набір аналітичних засобів, що дозволяють оцінювати та контролювати діяльність сільськогосподарського підприємства. Це відбувається шляхом удосконалення відповідних контрольних процедур, що безпосередньо впливає на ризик формування інформації, що визначається суб'єктивним ставленням виконавців до самої інформації та процедур її підготовки.

Водночас, при здійсненні процедур фізичного (ручного) контролю можна використовувати звіти та інші матеріали, створені за допомогою машинної обробки. Оскільки залежність інших засобів контролю від комп'ютерної обробки є наслідком організації ведення бухгалтерського обліку, зазначений аспект впливатиме на рівень ризику інформації, що визначається її змістом.

Таким чином, всі обставини, пов'язані із застосуванням КІС для планування, виконання аудиторських процедур, оцінювання їх результатів та формування професійного судження аудитора, безпосередньо впливають на рівень ризику оцінювання інформації.

На відміну від інших складових аудиторського ризику, ризик змін впливу чинників внаслідок визначення попередньої оцінки є наслідком попереднього оцінювання інших чинників аудитором, у зв'язку з чим є підстави констатувати відсутність його залежності від застосування КІС.

Характер впливу обставин, пов'язаних з використанням КІС, на елементи аудиторського ризику пропонуємо визначати за критеріями збільшення та/або зменшення рівня аудиторського ризику.

За результатами проведеного дослідження, нами визначено наступні характеристики впливу застосування комп'ютерних інформаційних систем на рівень аудиторського ризику, наведені у табл. 6.5.

Таблиця 6.5.

Характеристика впливу застосування КІС на рівень аудиторського ризику

№	Чинник	Елемент аудиторського ризику	Характер впливу на аудиторський ризик
1	Спосіб обробки, зберігання даних та передачі фінансової інформації	ризик інформації, що визначається її змістом	1. Збільшення 2. Зменшення
2	Відсутність слідів операцій	ризик формування інформації, що визначається суб'єктивним ставленням виконавців до самої інформації та процедур її підготовки	Збільшення
3	Єдина обробка операцій	ризик формування інформації, що визначається суб'єктивним ставленням виконавців до самої інформації та процедур її підготовки	Зменшення
4	Відсутність розподілу функцій	ризик формування інформації, що визначається суб'єктивним ставленням виконавців до самої інформації та процедур її підготовки	Збільшення
5	Потенційні можливості появи помилок і похибок	ризик формування інформації, що визначається суб'єктивним ставленням виконавців до самої інформації та процедур її підготовки	Збільшення
6	Потенційні можливості посилення управління контролем з боку адміністрації	ризик формування інформації, що визначається суб'єктивним ставленням виконавців до самої інформації та процедур її підготовки	Зменшення
7	Залежність інших засобів контролю від комп'ютерної обробки	ризик інформації, що визначається її змістом	1. Збільшення 2. Зменшення
8	Потреба у додаткових витратах часу та інших ресурсів	ризик оцінювання інформації	Збільшення
9	Можливість застосовувати новітні технології і методи при проведенні аудиторських тестів	ризик оцінювання інформації	Зменшення
10	Вплив на зміст аудиторських процедур	ризик оцінювання інформації	1. Збільшення 2. Зменшення
11	Необхідність залучення фахівців, знайомих з комп'ютерними технологіями	ризик оцінювання інформації	Збільшення
12	Збільшення глибини та підвищення якості обробки інформації	ризик оцінювання інформації	Зменшення

Отже, під час оцінювання аудиторського ризику необхідно враховувати наступні умови:

1) будь-яка оцінка аудиторського ризику являтиме собою характеристику очікувань аудитора стосовно виникнення впливу на процес формування аудиторського судження зовнішніх і внутрішніх чинників;

2) будь-яка оцінка аудиторського ризику матиме суб'єктивний характер, тобто залежатиме від суб'єктивного сприйняття аудитором інформації, яка використовується в процесі аудиту;

3) існує необхідність оцінювання аудиторського ризику як величини, що є складовою системи показників, що впливає на процеси планування, виконання аудиторських процедур та оцінювання отриманих аудиторських доказів.

Оскільки, оцінка аудиторського ризику безпосередньо пов'язана з якістю роботи аудитора, врахування наведених умов надасть можливість забезпечити відповідний рівень упевненості користувачів перевіреної аудитором інформації в можливості її використання під час прийняття управлінських рішень.

Таким чином, оцінка рівня аудиторського ризику визначає одну з істотних функцій процесу планування аудиту — спонукання аудитора до виконання аудиторського завдання таким чином, аби максимально зменшити імовірність отримання неадекватних результатів аудиту.

Забезпечення реалізації цієї функції може сприяти належному вибору змісту та обсягу аудиторських процедур, послідовності їх виконання, адекватному оцінюванню отриманих аудиторських доказів.

РОЗДІЛ 7.

ПОСИЛЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ІЗ ЗАСТОСУВАННЯМ КОМП'ЮТЕРНИХ МЕРЕЖЕВИХ ТЕХНОЛОГІЙ

Постійне ускладнення суспільних відносин у зв'язку з розвитком та прогресом сучасного соціуму провокує виникнення все нових і нових потоків та масивів різноманітних відомостей, пов'язаних із різноманітними аспектами людської діяльності. Втім, тенденції до документальної фіксації результатів людських активностей на різноманітних носіях спостерігаються ще з самого початку зародження древніх цивілізацій, тому таке тяжіння глобального соціуму до інформатизації життєдіяльності є природним.

1. За дослідженнями вчених, останнім часом людство практично подвоює кількість інформації, яка продукується та обробляється у світі. І на сьогодні ці цифри вже доходять до десятків зетабайтів (один зетабайт еквівалентний одному мільйону мільйонів гігабайтів) [206].

Щоби оцінити масштаби цієї цифри, приведемо невелике порівняння. Медійні інформаційні ресурси, посилаючись на дослідження університету Берклі, стверджують, що людство щороку виробляє таку кількість інформації, що нею можна заповнити 500 тисяч бібліотек Конгресу США (це – найбільше книгосховище у світі, яке налічує близько 29 млн. одиниць книг та інших друкованих матеріалів, 58 млн. манускриптів, 12 млн. фотографій, 4,8 млн. карт, 2,7 млн. аудіо- та відеозаписів) [433]. І при цьому, як зазначає американський дослідник Даніель Прайс [504], 94% інформації, яка формується у світовому масштабі, міститься у електронному вигляді.

Ще більш детально наведену проблематику описує американський маркетинголог Бен Уокер [523]. За його свідченнями, 90% сучасних даних у світі створено за останні кілька років. Темпи зростання інформаційних масивів учетверо перевершують темпи розвитку світової економіки. Дослідник приводить шокуючі цифри: якщо у 1992 році щоденно створювалося 100 гігабайтів інформації (що уже є карколомною цифрою порівняно з загальними об'ємами інформації, які продукувалися у минулі епохи), то у

2013 році ця цифра склала 28,875 гігабайтів інформації на секунду. І ця цифра лише зростатиме. Як стверджує згаданий вище дослідник Даніель Прайс, до 2020 року ця цифра зросте до 40 зетабайтів інформації.

І це при тому, що береться до уваги лише інформація, яка була певним чином опублікована і щодо якої можна відслідкувати статистику її виникнення. При цьому дуже важко оцінити, які об'єми інформації формуються поза глобальними оцінками.

Звичайно, наявність таких потужних обсягів створюваної інформації потребує відповідного її впорядкування та контролю. Причому контролю не лише за даними, які створюються, але і за діяльністю тих суб'єктів, які їх продукують, адже джерелом створення інформації є люди. Відтак біхевіористичний момент формування інформації на сьогодні стає стрижневим, що виводить позитивні науки (в тому числі інституціоналізм) у центр фундаментальних досліджень у будь-якій галузі.

Інструментами-відповідями на потребу у структуризації та впорядкуванні інформаційних масивів кожен член розвинутого соціуму користується майже щоденно. Перші кроки у напрямку забезпечення систематизації та контрольованості інформації були здійснені наприкінці минулого століття, коли створювалися такі потужні на сьогодні пошукові системи, як Yahoo, Google тощо. Далі наступила ера розробки комп'ютерного програмного забезпечення та мобільних додатків для усіх суттєвих аспектів життєдіяльності, в тому числі для впорядкування різних аспектів діяльності, пов'язаної з продукуванням інформації. Пізніше під потреби обробки постійно зростаючих масивів даних майже у всіх країнах було адаптовано і законодавство. Наприклад, в Україні таким основним законом, який регулює інформаційну політику, є Закон України «Про інформацію» [338]. Отже, на сьогодні практично всі без виключення аспекти обігу інформації про суспільну діяльність певним чином впорядковані та зарегульовані, і ці процеси мають тенденції до постійного удосконалення.

Інформація, яка формується у системі бухгалтерського обліку, є основою для провадження будь-яких економічних активностей та налагодження будь-яких економічних відносин, а отже – і важливою ланкою функціонування суспільства в цілому, адже економіка є одним зі стрижнів його розвитку. У цьому ключі слід

згадати слова Роберта Ентоні, який свого часу назвав бухгалтерський облік «мовою бізнесу» [456]. Відповідно, тенденції щодо нарощення інформаційних масивів та до необхідності їх упорядкування, в тому числі за рахунок використання напрацьовань комп'ютерного прогресу, стосуються системи бухгалтерського обліку не в меншій мірі, ніж інших сфер суспільної діяльності, в яких здійснюється виробництво інформації, а, можливо, і навіть в набагато більшій. Адже від того, яким чином налагоджено облік та контроль за достовірністю його показників у всіх без виключення суб'єктів господарювання, багато в чому прямо залежить благоустрій кожної країни і дотично – благополуччя життя кожної окремої людини.

Основоположник інституціональної теорії бухгалтерського обліку в Україні Жук В.М. свого часу зазначив, що у бухгалтерському обліку інформація продукується з ціллю забезпечення довіри, порозуміння і керованості у соціально-економічному просторі [101]. Така постановка завдання для бухгалтерської інформаційної системи формулюється «від зворотного» – від того, що суспільство страждає від негативного аспекту «інформаційного засилля», а саме – від стійкої недовіри до інформації, а особливо – до даних бухгалтерського обліку.

Останнє пов'язано з цілим рядом скандалів з банкрутствами фірм світового масштабу, що відбулися на початку 2000-х років, при перебігу яких система бухгалтерського обліку цих суб'єктів представляла недостовірну, але заспокійливу інформацію про стан справ у них, а в результаті ці суб'єкти банкрутували, залишаючи після себе мільйони ошуканих і розорених вкладників (згадані події досить вдало описані у творі Самуеля Діпіази та Роберта Екклза «Майбутнє корпоративної звітності: як повернути довіру суспільства» [471] та у книзі «Караоке-капіталізм» за авторством провідних зарубіжних економістів-соціологів [359]).

Тенденції щодо оприлюднення неправдивих облікових і аудиторських свідчень про діяльність підприємств, які мають місце на Заході, значно посилюються у країнах, які мають порівняно нетривалу історію функціонування ринкового механізму економічних відносин. Україна цілком і повністю підпадає під приведені твердження, причому у всіх без виключення сферах. Особливо – у галузі сільського господарства, яка визначена одним із рушіїв

економіки України за досі чинним Законом України «Про пріоритетність соціального розвитку села та агропромислового комплексу в народному господарстві» [345] та рядом інших нормативно-правових актів, найбільш розгалужений перелік та аналіз яких наведено у статті Г.І. Савченко «Про нормативно-правове закріплення пріоритетності розвитку сільського господарства України» [367]. Це і не дивно з огляду на те, що, як свого часу зазначав видатний учений у царині досліджень розвитку аграрної економіки П.Т. Саблук, агропромисловий комплекс України акумулює 30% основних засобів, дає робочі місця майже третині населення, зайнятого у національному господарстві, виробляє близько 40% валового національного продукту, дає 75% фонду споживання, а продукція цієї галузі – одне із основних джерел надходження валютної виручки в Україну [366].

В результаті такого визначення пріоритетності діяльність усіх суб'єктів цієї галузі має бути предметом посиленої уваги з боку суспільства та держави. У цьому ключі підставою для висновків про невідповідність інформації, що формується у бухгалтерському обліку, реальному стану справ у сільському господарстві на місцях, є дані про перевірки діяльності одного з основних розпорядників державних земель сільськогосподарського призначення – Національної академії аграрних наук України (НААН).

Останнім часом на Національну академію аграрних наук України значно посилюлися нарікання з боку громадськості, які у тому числі активно культивуються у засобах масової інформації. Частина з них, звичайно, є безпідставними, але інші зауваження, на жаль, мають обґрунтований характер. І справедливі зауваження стосуються саме неефективності системи обліку та контролю на підприємствах її експериментальної бази.

Об'єктивність претензій соціуму підтверджується не лише лозунгами активістів. У першу чергу вона виходить із даних перевірок, які здійснювала на підприємствах та в установах Академії Державна аудиторська служба України. Перевіркою охоплювався період з 1 січня 2013 року по 31 травня 2016 року. Результати останньої перевірки 102 підприємств і установ НААН вражаючі – в цілому лише знайдених порушень було зафіксовано на 421 мільйон гривень, і це при тому, що будь-яка перевірка здійснюється вибіркоким шляхом, а не суцільним.

В цілому висновок Держаудитслужби наступний: фінансові порушення в НААН носять системний характер, Академія не має належного контролю за використанням земель, майнових ресурсів та за витрачанням грошових коштів.

Детально ж результати перевірки такі:

- внаслідок проведення господарських операцій, що опиралися на неефективні управлінські рішення керівниками підприємств та організацій, було втрачено близько 30,5 млн. грн.;

- придбання товарно-матеріальних цінностей без проведення відповідних процедур щодо державних закупівель та без належного контролю цін призвели до збитків на суму близько 37 млн. грн.;

- незаконне вилучення земельних ділянок з відання підприємств академії призвело до зменшення її земельного фонду на 5,5 тис. га;

- неналежний бухгалтерський облік будівель, земельних ділянок та іншого майна призвів до порушень, зокрема, в частині заниження вартості зазначених цінностей, на суму понад 187 млн. грн;

- відсутність роботи з претензіями до дебіторів, продаж продукції за заниженими цінами призвели до втрати державними підприємствами доходів на суму 8,4 млн. грн.;

- безпідставні перекази грошових коштів організаціям за надання послуг, виконання яких фактично не відбулося, фіктивні списання паливно-мастильних матеріалів та мінеральних добрив, витрати на благодійність понад встановлені ліміти та інші подібні порушення призвели до збитків у розмірі майже 18 млн. грн. [311].

Приведений перелік симптомів порушення «фінансового здоров'я» НААН дає підстави для чіткого висновку про джерело проблем – неефективну систему обліку та контролю (тобто систему обліку для цілей управління) та відстороненість керівництва НААН від господарських процесів підприємств, які входять до сфери її відання. Причому ця проблема не є новою, а носить системний характер.

Для підтвердження останньої тези наведемо відомості про результати перевірки підприємств та організацій системи Академії у 2008 році, яка проводилася за період з 2005 по I півріччя 2008 років. Державна контрольно-ревізійна служба тоді перевірила 235 об'єктів і встановила порушень на суму майже 552 млн. грн. (що у валютному еквіваленті є втричі більшою сумою, ніж

виявлена під час останньої перевірки). У наведений період внаслідок неефективних управлінських рішень було втрачено більш ніж 15 млн. грн. Виявлена недостача державного майна становила еквівалент більше 2,7 млн. грн. А відсутність належного контролю з боку Академії дозволяла керівникам державних підприємств самостійно і без погодження з нею відчужувати основні засоби та інші цінності незаконним шляхом. У межах наведеного періоду земельний фонд Академії за рахунок надання згоди на вилучення земель зменшився на 13 тис. га. Виявлені неконтрольовані закупівлі товарів, робіт і послуг становили у загальному еквіваленті суму в 171 млн. грн. [312].

Посилюють тиск на НААН і окремі громадські розслідування, які розкривають інші аспекти порушень і зловживань на місцях, породжені неефективністю її системи управлінського обліку. Так, у статті «Корупція та земельні «дерибани» в НААН: Україна вже втратила 600 тисяч га цінних земель та десятки мільйонів гривень» на сайті міжфракційного депутатського об'єднання Верховної Ради України «Депутатський контроль» приведено інформацію про те, що внаслідок укладення державними підприємствами прихованих договорів оренди з фермерами та приватними агрофірмами Академія втратила контроль над 600 тис. га сільськогосподарських угідь, залишивши у своєму безпосередньому підпорядкуванні лише 360 тис. га. У статті також приводяться конкретні приклади підприємств, які допускають зловживання неконтрольованістю їхньої діяльності. Наприклад, державне підприємство ім. Кутузова менш ніж за рік набрало боргів на 31 млн. грн. і списало при цьому 637 га посівів сільськогосподарських культур; аналогічним чином діє ДП «Покровське», яке щорічно списує посіви на площах 700-900 га, недоотримуючи мільйони гривень доходів [165].

Наведена невтішна статистика вимагає серйозного підходу до надання Академією відповіді про те, чи будуть виправлені встановлені порушення і недоліки, чи будуть нівельовані негативні наслідки цих подій та чи будуть впроваджені конкретні кроки щодо попередження подібних прецедентів у майбутньому. З огляду на характер виявлених порушень, на найближче майбутнє імідж Академії в першу чергу буде залежати від реформи її обліково-контрольної політики.

Втім, описані проблеми стосуються не тільки зовнішнього піару Академії чи її фінансового становища. Якщо НААН позиціюється у соціумі як потужна науково-інноваційна державна корпорація – її діяльність має бути взірцевою для приватних суб'єктів господарювання в аграрному секторі. І якщо діяльність Академії має суспільне спрямування, то ця функція автоматично має делегуватися і її підприємствам. А звідси і система управлінського обліку в системі НААН в цілому та в кожному з її суб'єктів господарювання зокрема має бути мовою не лише їхніх бізнес-активностей, але і засобом комунікації з суспільством та еталонним прикладом для всіх інших економічних одиниць у сільському господарстві.

А тому Академії потрібні інструменти та алгоритми, які би забезпечували користувачів, що інформація, яка формується у системі бухгалтерського обліку її дослідних господарств, достовірна, вірогідна і має право на життя і на довіру соціуму. І модель управлінського обліку, яка запропонована до впровадження в структурі дослідних господарств НААН та описана нижче, може бути визнана ключовим фактором забезпечення прозорості їхньої діяльності та стати у перспективі взірцевою для всіх суб'єктів господарювання в сільському господарстві і не тільки. Водночас зведені та усереднені дані в розрізі ключових показників діяльності державних підприємств системи НААН, які можна буде оперативно отримувати від цих підприємств за умови впровадження моделі, яка буде представлена нижче, стануть базовими для порівняння з показниками інших підприємств аграрного сектору, що значно посилить ефективність процесів управлінського обліку та планування у приватних структурах галузі.

Якими ж факторами зумовлений незадовільний сучасний стан системи бухгалтерського обліку для цілей управління в системі дослідних господарств НААН України? Сьогодні у структурі цих суб'єктів господарювання бухгалтерські активності завершуються поданням лише періодичної ретроспективної інформації про результати їхньої роботи. Це значно знижує дієвість управлінської та контрольної функцій системи бухгалтерського обліку в ній аж до тієї межі, що цю систему важко назвати обліком для цілей управління (управлінським обліком).

Бар'єри, які стримують розвиток управлінського обліку в дослідних господарствах НААН України та об'єднання розрізаних облікових практик у єдину струнку і гнучку систему, яка би сприяла удосконаленню організації і контролю їхньої діяльності в цілому і показники якої в перспективі стали би еталонними для всього аграрного сектору, можна умовно поділити на дві складові (рис. 7.1). Такими є проблеми функціонування власне системи обліку (блок інформаційних бар'єрів) та проблеми зростання професіоналізму бухгалтерів дослідних господарств, які утворюють блок біхевіористичних бар'єрів.



Рис. 7.1. Бар'єри розвитку та зростання ефективності управлінського обліку в дослідних господарствах НААН України

Проблема інформаційних бар'єрів в цілому формулюється дуже просто, і яким би прямолінійним та різким не було це твердження, але наведена проблема полягає у повній відсутності наскрізної цілісної системи обліку (рис. 7.2). Іншими словами, кожне державне сільськогосподарське підприємство (дослідне господарство) функціонує та формує свої показники в автономному режимі, і прямого доступу до інформаційних масивів, які щоденно створюються їхній діяльності, у Академії немає.



Рис. 7.2. Інформаційні бар'єри розвитку системи управлінського обліку в дослідних господарствах НААН України

Ця проблема породжує наступну: відсутність прогностичної та перспективної, не кажучи вже про оперативність подання поточної інформації про діяльність дослідних господарств в Академію. Ілюструється це простим фактом: звітність таких підприємств подається в Академію раз на квартал, і не частіше, а підсумкові економічні показники діяльності у формі №50 с/г подаються взагалі раз на рік. Зрозуміла річ, цих показників недостатньо для встановлення об'єктивного поточного стану справ, і ті дані, які містяться у звітності, дають можливість лише для моніторингу загальних показників ефективності діяльності цих підприємств, але аж ніяк не для оперативної корекції управління ними, і не дають гарантії контролюваності діяльності їх менеджменту.

Ситуація з контролюваністю діяльності державних сільсько-господарських підприємств (дослідних господарств) дещо згладжується тим, що співробітники відповідних відділень Академії (наприклад, управління наукового забезпечення інноваційно-інвестиційного розвитку експериментальної бази НААН) інколи, і то лише на вимогу правоохоронних органів, проводять виїзні

перевірки їх діяльності. Зрозуміло, що це не може вирішити в цілому проблему поточного контролю діяльності цих суб'єктів, особливо з огляду на те, що аудиторська служба Академії має у своєму постійному штаті всього лише одну людину.

Біхевіористичні бар'єри розвитку управлінського обліку в системі дослідних господарств НААН мають наступні три аспекти (рис. 7.3).

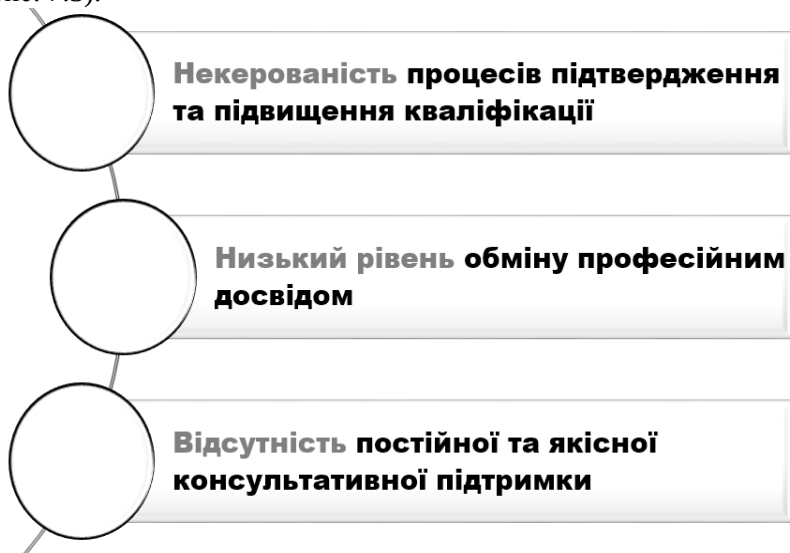


Рис. 7.3. Біхевіористичні бар'єри розвитку системи управлінського обліку в дослідних господарствах НААН України

Розглянемо компоненти озвученої проблеми детальніше:

- Аспект №1 – некерованість та хаотичність процесів підтвердження та підвищення кваліфікації професійних бухгалтерів, які ведуть облік у підприємствах системи Академії. З 2013 року над подоланням цієї проблеми працює Президія НААН спільно з Інститутом обліку і фінансів НААН, фахівцями якого розроблено та адаптовано програму сертифікації бухгалтерів САРА (Certified accounting practitioner in agriculture) – сертифікований бухгалтер агропромислового виробництва, яка визнана на рівні регіональної групи МФБ, в яку входить Україна – Євразійської ради сертифікованих бухгалтерів і аудиторів, а також затверджена Міністерством освіти і науки України. Але, на жаль, наразі за цією програ-

292

мою в структурі НААН сертифіковано лише 96 бухгалтерів. І це при тому, що середня чисельність штату облікових служб ДПДГ перевищує 5 осіб, а у підпорядкуванні Академії знаходиться близько 150 підприємств. Тобто питома вага сертифікованих бухгалтерів у загальній кількості бухгалтерів дослідних господарств Академії ледве-ледве перевищує 10%, і це при тому, що частина цих спеціалістів уже встигла звільнитися. Проблема поглиблюється також і тим, що періодичні семінари з підтвердження та підвищення кваліфікації бухгалтерів НААН, які проводяться Інститутом обліку і фінансів щоквартально, відвідують в середньому не більше 20-30 осіб;

- Аспект №2 – низький рівень особистої комунікації між бухгалтерами державних підприємств (дослідних господарств) НААН з приводу вирішення проблемних питань, які виникають при провадженні їхньої повсякденної діяльності. Це підтверджують результати усних опитувань, які проводилися автором дослідження під час проведення сертифікації бухгалтерів системи НААН та семінарів з підвищення їх кваліфікації. І це при тому, що працівники бухгалтерій державних сільськогосподарських підприємств НААН мають потенціал для створення надпотужної внутрішньої взаємної консультативної мережі, яка сприяла би і особистому професійному зростанню кожного фахівця, і підвищенню ефективності як облікових процедур, так і діяльності підприємств у цілому;

- Аспект №3 – відсутність якісної консультативної підтримки бухгалтерів державних підприємств (дослідних господарств) з боку професійних консалтингових структур із нагальних та проблемних питань обліку і оподаткування. Це пов'язано з кількома факторами. Перший фактор – низька зацікавленість бухгалтерів підприємств у вирішенні всіх проблемних моментів, які виникають у процесі провадження їхньої повсякденної діяльності. Другий фактор – слабкий поточний контроль як з боку контролюючих державних інституцій, так і з боку власне Академії за достовірністю показників бухгалтерського обліку, а також низька відповідальність за порушення, що дозволяє бухгалтерам навіть у питаннях, які вони не можуть самостійно вирішити, покладатися не на знання, а на інтуїцію, яка частіше призводить до виникнення помилок, ніж до прийняття правильних рішень (останнє особ-

ливо яскраво ілюструється наведеною на початку цього підрозділу статистикою виявлених порушень).

Повертаючись до блоку інформаційних бар'єрів, слід розуміти, що командно-адміністративний метод вирішення проблеми інформаційного вакууму (а саме – підвищення вимог Академії щодо періодичності подання облікової інформації про ключові показники діяльності її державних підприємств), практично нереальний. По-перше, це слугуватиме додатковим засобом навантаження для самих бухгалтерів цих підприємств. По-друге, обмеженість штату Академії не дозволить здійснювати якісну обробку інформації та проводити ситуативне реагування на відхилення у параметрах роботи цих підприємств від оптимальних. По-третє, це не вирішить проблему недостатності офіційних показників звітності зазначених підприємств для перспективного і поточного моніторингу та контролю їх діяльності.

Другий шлях полягає у екстенсивному розширенні контрольного апарату Академії для здійснення перевірок. Як і будь-яка екстенсивно-орієнтована діяльність, цей шлях є недоцільним, неефективним і практично нереальним з точки зору фінансування Академії.

Водночас питання формування цілісної системи обліку в дослідних господарствах НААН, цілком і повністю контрольованої Академією в режимі реального часу, можна і потрібно вирішувати шляхом налагодження постійного доступу Академії до показників бухгалтерського обліку кожного з державних підприємств.

Інструменти реалізації цього доступу відносяться до царини комп'ютерних мережевих технологій. Конкретно єдину наскрізну систему управлінського обліку в НААН пропонується впровадити шляхом налагодження обліку в цих господарствах за ІТ-моделлю серверного типу.

Згідно з цією моделлю безпосередньо в Академії встановлюється центральний комп'ютер-сервер і центральна база облікових даних, де будуть щоденно збиратися облікові відомості про всі без виключення аспекти господарської діяльності державних підприємств системи НААН. При цьому бухгалтери господарств матимуть віддалений доступ до внесених ними облікових відомостей без можливості їх редагування, тобто всі повноваження по адмініструванню інформаційних потоків будуть належати Ака-

демії. За допомогою цього інструментарію Академія матиме у розпорядженні всі необхідні первинні та зведені дані від підприємств та отримає здатність відслідковувати їхню ділову активність фактично в онлайн-режимі.

2. Запропонована ідея має потужний науковий та практичний базис. По-перше, вона опирається на дослідження вимог щодо комп'ютерної грамотності професійних бухгалтерів, які офіційно закріплюються у навчальних програмах за престижними бухгалтерськими курсами, та на останні дослідження вчених у сфері комп'ютеризації бухгалтерського обліку та його управлінської компоненти, в тому числі в сільському господарстві (маються на увазі публікації з питань автоматизації обліку таких вчених, як М.М. Бенько [17], С.М. Бичкова [37], О. Блейк [462], С.А. Гаркуша [52], Т.В. Журавльова [106], Ю.П. Зима [112], С.В. Івахненко [124], Є. Івченко [125], С.В. Коваль [151], Ф. Лім [492], Д.М. Марченко [221], Є. Мних [236], Є. Нагараджа [501], І.С. Несходовський [251], К.І. Редченко [358] та ін. По-друге, вона корелює із найбільш прогресивним трендом розвитку комп'ютерних технологій – хмарною організацією інформаційних потоків, дослідження перспектив впровадження чого у бухгалтерському обліку загалом та в управлінському обліку зокрема представлені ґрунтовними працями таких учених, як Є. Вислоцька [525], Н.В. Голячук [70], О. Дімітріу [470], І.К. Дрозд [90], Г.І. Ляхович [208], Р.І. Мачуга [223], Д. Мольнар [500], Ш. Мохамаді [499], В.В. Муравський [422], С. Одземір [502], М.П. Павлюковець [273], А.О. Пашніна [303], Д. Фалькенхаген [478], В. Фролов [423], а також дослідженнями фахівців Сертифікованого інституту спеціалістів з управлінського обліку – британської самоврядної організації управлінських бухгалтерів, яка активно пропагує передові напрацювання управлінського обліку у всьому світі [516].

Втім, запропонована модель не є методом організації онлайн-обліку в чистому вигляді. І тим більше вона не являє собою класичну схему клауд-комп'ютингу. Справа в тому, що наявність власних серверних потужностей і досі є більш надійним способом збереження інформації та управління ризиками її втрати, ніж перенесення обліку повністю на онлайн-платформу з придбанням місць зберігання даних у провайдера. До того ж відомості про

діяльність НААН та її суб'єктів (а тим більше – дані управлінського обліку) відноситься до інформації, пов'язаної з діяльністю держави, і довіряти приватним провайдерам її зберігання недоцільно. Така позиція у цьому питанні не є одиничною. Наприклад, Н.В. Голячук у своїй науковій праці «Переваги та недоліки застосування хмарних технологій в обліку» наголошує на тому, що для великих підприємств та суб'єктів господарювання, які мають потребу у суворому дотриманні приписів нормативно-правових актів у царині інформаційної безпеки, наприклад підприємствами та організаціями державного сектору [70] .

Тому більш прийнятним є варіант організації повного фізичного та інтерактивного управління обліковими даними державних сільськогосподарських підприємств системи НААН безпосередньо за участі компетентних працівників Академії. Останнім аргументом на користь саме такої серверної організації управлінського обліку в дослідних господарствах НААН є те, що онлайн-версії сучасних бухгалтерських продуктів не передбачають консолідацію облікових даних всіх мережових користувачів у одну систему, а отже, не створюють можливостей для віддаленого контролю та агрегованого аналізу діяльності всієї сукупності суб'єктів, які входять до системи, а розробка власного багатокористувацького комп'ютерного бухгалтерського продукту під потреби НААН, навіть якщо в ньому будуть реалізовані ті управлінські функції, яких немає у існуючих на ринку програмах, у короткостроковій перспективі не буде окупною, що в умовах постійного скорочення фінансування Академії недоцільно.

Що ж конкретно потрібно для налагодження ІТ-системи управлінського обліку в експериментальній базі НААН? Для об'єднання сільськогосподарських підприємств у єдину консолідовану та централізовану облікову мережу необхідно поєднати функції наступних програмних компонентів (рис. 7.4).

Програмний інструментарій функціонування запропонованої ІТ-моделі управлінського обліку

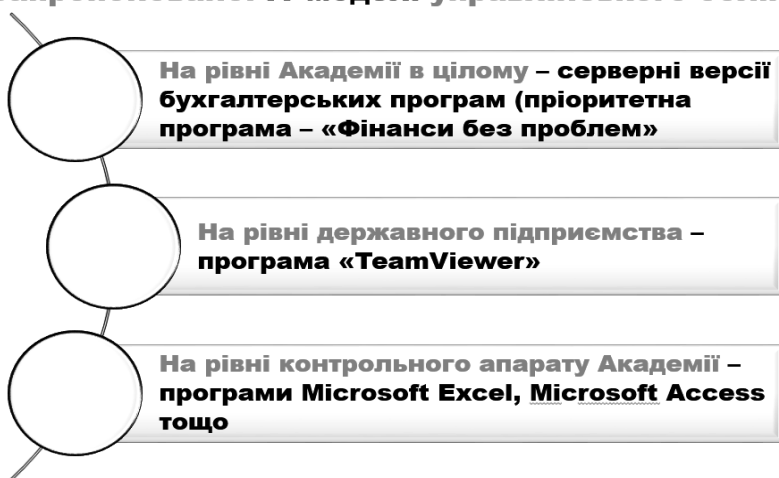


Рис. 7.4. Програмний інструментарій функціонування інформаційної частини запропонованої ІТ-моделі управлінського обліку в системі дослідних господарств НААН України

В першу чергу необхідною є наявність програмного продукту, який дозволить вести бухгалтерський облік у мережевому режимі. Звичайно, як зазначалося вище такий продукт можна розробити спеціально для Академії, але його розробка потребуватиме значних затрат часу і грошових коштів. Сьогодні на ринку уже існують готові продукти для налагодження таких систем управлінського обліку і контролю – як вітчизняні програмні комплекси, так і їхні зарубіжні аналоги. Побудова запропонованої моделі управлінського обліку на можливостях цих продуктів дозволить формувати не лише всі необхідні фінансові показники бухгалтерського обліку, але і здійснювати планування, моніторинг і контроль нефінансових показників, які відносяться до сфери управлінського обліку:

- урожайності сільськогосподарських культур;
- продуктивності тварин;
- витрачання виробничих ресурсів на одиницю площі;

– витрачання виробничих ресурсів на одиницю продукції тощо.

3. Інструментом забезпечення віддаленого доступу бухгалтерських служб до сервера та зворотного доступу працівників Академії до цих підприємств пропонуємо програму Team Viewer, детальний опис функцій та можливостей якої представлено на офіційному сайті цього продукту [274].

Інструментарій же обробки облікових даних від підприємств працівникам Академії добре знайомий – це програми для управління масивами даних (Microsoft Excel, OpenCalc тощо) та базами даних (Microsoft Access, OpenOffice Base тощо).

Як і будь-яка модель, що потребує практичного впровадження, запропонована ІТ-модель повинна мати свій власний бюджет. Параметри фінансового аспекту її реалізації в межах НААН наведені на рис. 7.5.

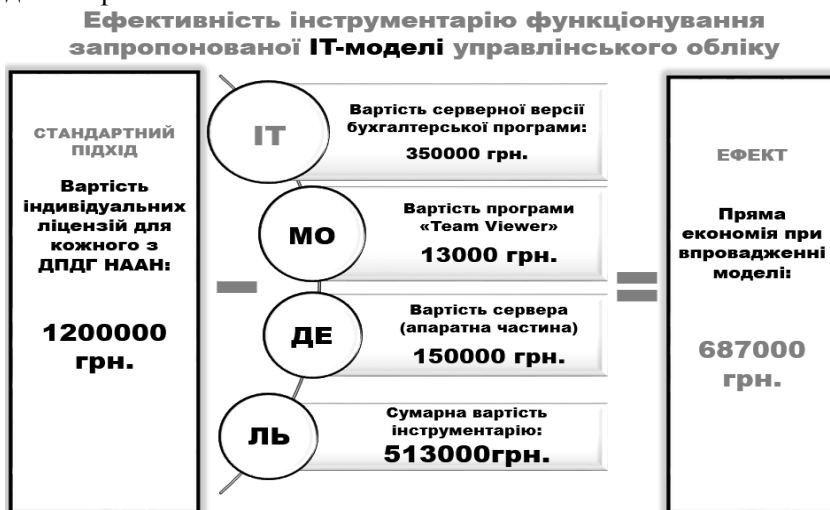


Рис. 7.5. Безпосередня економічна ефективність впровадження інструментарію запропонованої ІТ-моделі управлінського обліку в системі дослідних господарств НААН України

Враховуючи те, що бухгалтерський облік у всіх суб'єктах НААН (у тому числі і в першу чергу – і в її сільськогосподарських підприємствах) має бути автоматизований, нами здійснено порівняльну оцінку затрат при налагодженні індивідуальної

комп'ютерної форми обліку на кожному з державних підприємств (дослідних господарств) НААН та при впровадженні запропонованої моделі.

Так, при закупівлі індивідуальних ліцензій для кожного з підприємств Академії їх вартість становитиме 1200000 грн. (8000 за одну ліцензію з розрахунку на 150 підприємств – саме такі дані містяться у прайсі на офіційному сайті постачальника програм). І при цьому такі ліцензії не дають абсолютно ніяких результатів у питаннях контролюваності та прозорості інформації, адже Академія не матиме доступу до комп'ютерів бухгалтерів на місцях.

Кошторисна ж вартість інструментарію, який пропонується до впровадження в межах ІТ-моделі, практично вдвічі менша. Так, для прикладу, вартість серверної версії програми 1С «Управління сільським господарством» на 200 онлайн-користувачів (чого цілком достатньо для 150 підприємств системи НААН) становить 350000 грн., вартість програми Team Viewer на 300 віртуальних робочих столів – приблизно 13000 грн., вартість власне комп'ютера-сервера – приблизно 150000 грн. Сумарна вартість програмних та технічних інструментів для впровадження системи такого обліку і контролю складає в межах 513000 грн. Таким чином, економія суто на програмних інструментах при впровадженні запропонованої моделі становитиме 687000 грн. Сумарний же ефект від попередження зловживань і крадіжок, який забезпечуватиметься прозорістю обліку сільсько-господарських підприємств НААН та можливістю здійснення порівняльних оцінок найрізноманітніших показників продуктивності їхньої роботи, порахувати практично нереально, але він буде реальним та відчутним.

Отже, переваги запровадження ІТ-моделі управлінського обліку є більш ніж очевидними. Окрім того, що за умови її функціонування можна скоротити кількість виїзних перевірок державних підприємств фахівцями Академії, вона дасть ще й наступні позитивні результати (рис. 7.6):

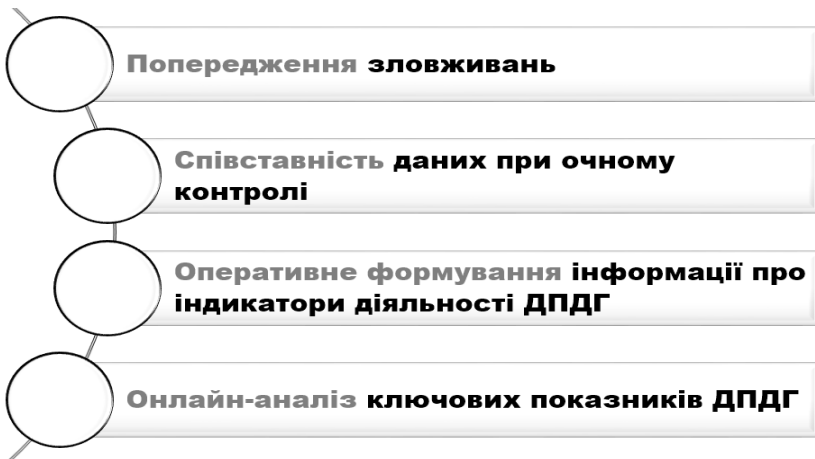


Рис. 7.6. Переваги впровадження ІТ-моделі управлінського обліку в системі дослідних господарств НААН України

1. Перевага №1. Попередження зловживань і неконтрольованих операцій на місцях. Адже окрім того, що Академія матиме повний доступ до облікових масивів своїх підприємств, наша модель передбачає унеможливлення видалення та редагування внесених даних документів, які сформовані на підприємствах, тобто нівелює підтасування та виправлення документів, які мають місце сьогодні. В майбутньому ж це буде підкріплено системою GPS-контролю фактичних показників діяльності.

2. Перевага №2. Забезпечення співставності облікових даних підприємств, які знаходяться на сервері Академії, з фактичними даними первинних і зведених документів, які формуються безпосередньо на них, та з фактичним станом справ на цих підприємствах при їхніх виїзних перевірках.

3. Перевага №3. Забезпечення оперативного формування інформації про ключові визначники діяльності державних підприємств на рівні Академії (починаючи, наприклад від показників витрачання добрив за конкретними їх видами під конкретні культури і закінчуючи показниками рентабельності діяльності).

4. Перевага №4. Забезпечення автоматичного порівняння ключових показників між різними підприємствами системи НААН та порівняння їх з нормативними або оптимальними параметрами, що значно посилить аналітичність цієї інформації та поле-

гшити виявлення підприємств, які неефективно використовують ресурси та мають інші ризики провадження діяльності.

Щодо біхевіористичної складової розвитку управлінського обліку в системі дослідних господарств НААН (рис. 7.7), пропозиції, які виходять із проблем, озвучених на початку цього підрозділу, наступні.

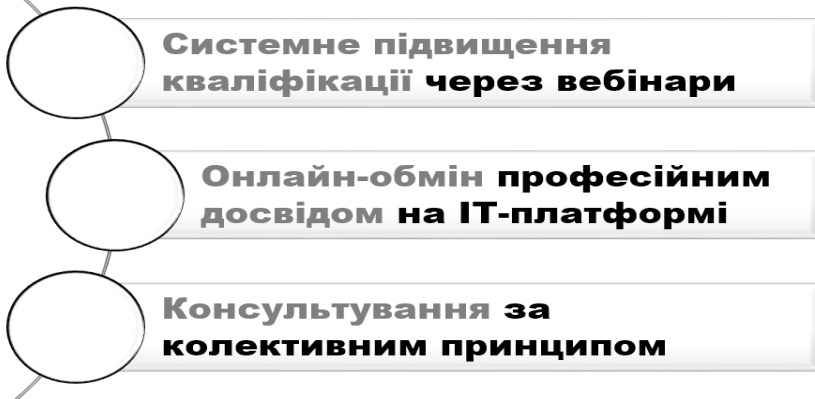


Рис. 7.7. Інструментарій удосконалення біхевіористичної компоненти розвитку управлінського обліку в системі дослідних господарств НААН України

Перша пропозиція. Оскільки суб'єкт, який зазвичай проводить сертифікацію та підвищення кваліфікації бухгалтерів системи НААН (мова про Інститут обліку і фінансів), знаходиться у Києві, а державні підприємства – дослідні господарства розташовані по всій Україні, і очна присутність представників їхніх бухгалтерських служб на курсах сертифікації та підвищення кваліфікації неможлива – оптимальним варіантом підтримання професійної компетентності цих спеціалістів на належному рівні є налагодження системи навчальних вебінарів у онлайн-режимі. І Президія має взятися за цю справу.

Друга пропозиція. Кожен професійний бухгалтер, який веде облік у державному підприємстві, час від часу вирішує складні і суперечливі завдання, пов'язані з так званими «слизькими» питаннями обліку і оподаткування. І самостійне проходження одних і тих же проблемних ситуацій кожним із бухгалтерів не сприяє спрощенню їхньої роботи. Тому для обміну досвідом вирішення цих питань бухгалтерам системи НААН бажано налагодити ефективну

колективну комунікацію. Наприклад – через створення відповідних онлайн-чатів, до яких би мали оперативний доступ всі бухгалтери системи НААН України. Модель, яка пропонується до впровадження у цьому підрозділі, передбачає постановку завдання по налагодженню такої комунікації перед спеціалізованою науковою консалтинговою установою НААН – Інститутом обліку і фінансів, тим більше, Інститут на сьогодні уже має в наявності прототипний ІТ-інструмент для реалізації цієї ідеї. Цим інструментом є запущений під егідою Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України бухгалтерський онлайн-форум.

Третя пропозиція полягає у налагодженні професійного консультування бухгалтерів дослідних господарств системи НААН з питань, які вони не мають змоги вирішити самостійно. Це консультування слід проводити за колективним принципом – через укладення консолідованого договору з консалтинговим агентством і формуванням кооперованих запитів з питань, які напрацьовані при комунікації бухгалтерів. При цьому функції консультативної структури, яка буде формувати універсальні відповіді на проблемні запитання, актуальні для всіх або частини підприємств Академії, має виконувати структура, фахівці якої на практиці знайомі зі специфікою діяльності її підприємств. Еталонною установою вбачається згаданий Інститут обліку і фінансів, який входить до системи відання НААН.

Таким чином, наведені у цьому підрозділі пропозиції щодо посилення ефективності управлінського обліку в системі дослідних господарств НААН мають ґрунтовний базис для їхнього впровадження. По-перше, вони мають власні програмні та інформаційні складові, включаючи діючу систему сертифікації бухгалтерів та відпрацьований інструментарій їх онлайн-комунікації за допомогою ІТ-технологій. По-друге, в тій частині, що стосується інформаційного забезпечення Академії та створення оптимальних можливостей для моніторингу та контролю активностей її експериментальної бази, вони викристалізовані у ІТ-модель посилення ефективності управлінського обліку з використанням спеціалізованих програмних продуктів. По-третє, в результаті впровадження запропонованої моделі лише пряма економія коштів порівняно з налагодженням окремої комп'ютерної системи обліку на кожному державному підприємстві окремо становитиме близько

700000 грн. Узагальнено параметри та результативність моделі представлено на рис. 7.8.

Що ж потрібно для запуску цієї моделі в цілому? Відповідь на це запитання схематично представлено на рис. 7.9.

Перший етап фактично пройдено через розробку моделі та її компонентного наповнення. Пропозиції щодо її впровадження були озвучені на засіданні Президії Національної академії аграрних наук України від 26.10.2016 р., на якому проводився конкурс на кращу доповідь серед молодих учених НААН з фундаментальних та прикладних наукових досліджень. На цьому засіданні за результатами наукового обговорення модель отримала схвалення Президії та була відзначена як найкраща наукова пропозиція серед молодих учених системи НААН за 2016 рік [47].

Наступне, що потрібно для запуску моделі – забезпечення її фінансування у вигляді стартапу в масштабах Академії. А при наявності фінансування реалізацію озвучених пропозицій слід забезпечити через спільну роботу Інституту обліку і фінансів НААН, який володіє відповідними стартовими ІТ-інструментами, та створеного Академією Наукового парку.

Окрім наведених в межах цього підрозділу короткострокових переваг, впровадження ІТ-моделі управлінського обліку в системі дослідних господарств НААН матиме наступні перспективні позитивні наслідки:

- створення можливостей для оперативного формування достовірних вірцевих показників моніторингу стану сільського господарства. Якщо сьогодні інформація, яку отримує Академія від своїх державних сільськогосподарських підприємств, є епізодично-періодичною та викликає великі сумніви щодо її достовірності, ведення консолідованого управлінського обліку в онлайн-режимі дозволить швидко отримувати та аналізувати достовірну інформацію про їхню діяльність для прийняття оперативних рішень управлінських рішень регулюючого спрямування, а також створить можливості для випуску періодичних інформаційних бюлетенів з ключовими показниками, необхідними для роботи у тому числі приватних суб'єктів господарювання в аграрній галузі (наприклад, із відомостями про справедливую вартість біологічних активів у підприємствах НААН, що створить для приватних суб'єктів відповідну порівняльну інформаційну базу);

ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В НААН:

інформаційні:

- відсутність оперативної консолідації бухгалтерської інформації на рівні НААН;
- автономність облікової політики підприємств НААН;
- несистемне впровадження комп'ютеризації обліку окремо на рівні кожного підприємства;
- наявність порушень та прорахунків, зумовлених недосконалістю бухгалтерського обліку та слабким контролем, що підтверджено результатами перевірок з боку державної аудиторської служби України;

біхевіористичні:

- некерованість процесів підтвердження та підвищення кваліфікації бухгалтерів;
- низька культура обміну професійним досвідом;
- відсутність якісної консультативної підтримки з проблемних питань.



ОПТИМУМ ВИРІШЕННЯ ПРОБЛЕМ ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ ДОСЛІДНИХ ГОСПОДАРСТВ НААН:

Впровадження ІТ-моделі управлінського обліку в системі дослідних господарств НААН України, яка передбачає:

в частині вирішення проблем інформаційного забезпечення:

- використання серверних версій комп'ютерних бухгалтерських програм замість окремих індивідуальних ліцензій для кожного підприємства;
- консолідацію облікових даних на рівні Академії;
- забезпечення поточного бухгалтерського обліку на рівні кожного державного підприємства у віддаленому доступі без можливості корекції внесених облікових даних;

в частині вирішення біхевіористичних проблем:

- постійне підтвердження та підвищення кваліфікації професійних бухгалтерів підприємств НААН на через систему вебінарів;
- налагодження обміну професійним досвідом між бухгалтерами на ІТ-платформі спеціалізованого онлайн-форуму;
- стимулювання агрегованого консультування бухгалтерів через одну із консалтингових наукових установ НААН України



ОЧІКУВАНІ ПЕРЕВАГИ ВПРОВАДЖЕННЯ ІТ-МОДЕЛІ:

- пряма економія коштів за рахунок впровадження мережевого обліку замість індивідуального;
- попередження зловживань за рахунок зростання рівня прозорості облікової інформації та відсутності можливості оперативної корекції облікових даних;
- співставність даних обліку, які містяться на підприємствах, із даними, що зберігаються на сервері Академії;
- оперативне формування наскрізної інформації про діяльність державних підприємств Академії у всіх необхідних для управління їхньою системою розрізах;
- можливість онлайн-аналізу ключових визначників роботи державних підприємств Академії;
- попередження помилок та створення гарантій якості облікової інформації за рахунок підвищення кваліфікації бухгалтерів та їхнього якісного консультування;
- можливість застосування моделі у недержавних господарюючих структурах у сільському господарстві.

Рис. 7.8. ІТ-модель управлінського обліку на підприємствах експериментальної бази НААН: параметри та результативність

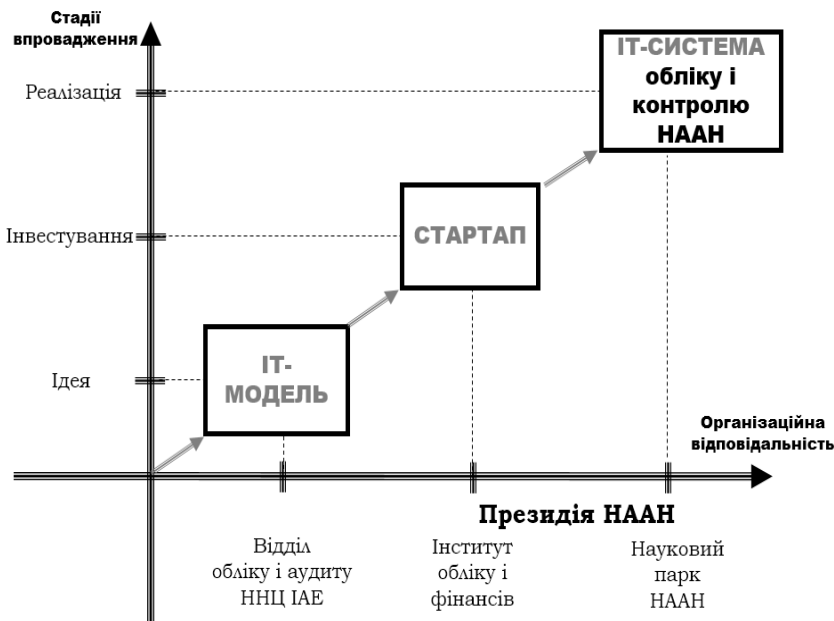


Рис. 7.9. Етапи впровадження ІТ-моделі управлінського обліку на підприємствах експериментальної бази НААН України

– посилення індивідуальної та синергічної ефективності діяльності кожного державного підприємства, що входить до сфери відання НААН. При впровадженні запропонованої моделі управлінського обліку забезпечення прозорості та контрольованості інформації, на відміну від реалій сьогодення, коли Академія не має доступу до первинних облікових даних на підприємствах її експериментальної бази – лише перший крок на шляху до підвищення ефективності діяльності всіх суб'єктів, підпорядкованих їй. У перспективі наявність інформації про ключові визначники діяльності кожного підприємства дозволить здійснювати централізоване управління всією сукупністю державних підприємств (дослідних господарств), у тому числі для цілей планування потреби у виробничих ресурсах та організації централізованої акумуляції великих партій сільськогосподарської продукції, яка виробляється дослідними господарствами, що створить для них додаткові конкурентні переваги (адже ціни на фактори виробництва

тим нижчі, чим більші партії закуповує у трейдерів відповідний суб'єкт, а ціни на сільськогосподарську продукцію, що користується попитом на зовнішніх ринках, тим вищі, чим більшу партію продукції може поставити трейдеру виробник). Потенційно за умови налагодження централізованого управління експериментальна база Академії за рахунок консолідації господарської активності всіх півтора сотень підприємств здатна скласти конкуренцію найпотужнішим агрохолдингам України, а підвищення ефективності діяльності підприємств прямо впливатиме на наповнення державного бюджету (адже не є секретом той факт, що відповідно до Порядку відрахування до державного бюджету України частини чистого прибутку (доходу) державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями [335], підприємства системи НААН віддають до державного бюджету 75% із суми зароблених ними чистих прибутків);

– виконання державними підприємствами суспільної функції шляхом надання позитивного прикладу приватним сільськогосподарським підприємствам для впровадження аналогічних ІТ-моделей у їхню діяльність з метою підвищення ефективності господарювання цих суб'єктів.

РОЗДІЛ 8.

ІНТЕРНЕТ-ПЛАТФОРМА ОБЛІКО-ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ

8.1 Роль інформаційного забезпечення обліку в формуванні амортизаційної політики

В теперішній час необоротні активи є основними складовими вартості бізнесу і джерелом конкурентної переваги. Все більша кількість компаній ґрунтують свій бізнес і успіх на інноваціях і управлінні інформацією. Інновації охоплюють створення нових продуктів та послуг, інформація привносить зміни в організацію і управління бізнесом, а також розвиток підприємства, пошук нових ресурсів і нових ринків.

Саме забезпеченість інформацією симулює постійні інноваційні процеси, які призводять до збільшення вартості бізнесу і, в свою чергу слугують джерелом нових знань і нововведень. За даними статистичного серверу FAO витрати на науково-дослідні конструкторські розробки провідних компаній часто перевищують чистий прибуток таких компаній.

Таким чином, інформованість і обізнаність в питанні використання нових технологій і розробок є запорукою успішного розвитку підприємства. Іншою складовою такого розвитку є наявність ресурсів на своєчасне використання і застосування у виробництві таких розробок. Використання інформації про науково-технічні розробки повинно бути цілеспрямованим і корисним як для розробників, так і для виробників. Об'єднуючим і стимулюючим регулятором такої взаємодії повинна стати окрема державна інституція, оскільки держава є гарантом успішного розвитку економіки країни.

Амортизаційна політика є важливим інструментом економічної складової управління підприємством. Вона істотно впливає на процеси розвитку економіки на макро- та мікрорівнях. Держава за допомогою амортизаційної політики впливає на економічні процеси оновлення необоротних активів, темпи науково-технічного прогресу, регулює конкурентоздатність продукції.

Відповідно, формування амортизаційної політики відіграє важливу роль в економічному розвитку та прогресі держави.

В рамках здійснення управління підприємством і розробки напрямів його ефективного розвитку, керуючі служби повинні розробляти ефективну політику відтворення виробничих потужностей за рахунок амортизаційних відрахувань. Таке стратегічне планування повинно здійснюватися всіма службами підприємства. Безперечно, формування амортизаційної політики є справою облікової служби, однак багато її складових виходять із суто облікових компетенцій і потребують фахового досвіду технічного персоналу. Одночасно, амортизаційна політика є стратегічним питанням, розробкою і плануванням якого повинні займатися фінансові та економічні служби, які також оцінюють результати діючої амортизаційної політики і вносять необхідні корективи.

Формування амортизаційної політики повинно забезпечувати користувачів інформацією про стан поточної оцінки необоротних активів з метою здійснення економічної, фінансової політики та політики технічного розвитку підприємства. Основними інформаційними елементами амортизаційної політики підприємства є:

- 1) порядок оцінки і переоцінки основних засобів;
- 2) визначення строків корисного використання;
- 3) вибір способів нарахування амортизації;
- 4) забезпечення цільового використання амортизаційних відрахувань;
- 5) вибір найбільш ефективних форм відтворення основних засобів;
- 6) удосконалення структури засобів праці.

Аналіз діючої нормативної бази щодо формування інформації про здійснення амортизаційної політики вказує на необхідність удосконалення саме інформаційного забезпечення, як підґрунтя аналітичних дій з метою переходу до такої політики, що стимулює оновлення основного капіталу. Для цього необхідно використовувати найбільш розповсюджені регулятори:

- 1) оптимальну структуру засобів праці;
- 2) строк корисного використання окремих об'єктів;
- 3) переоцінку вартості основних засобів;
- 4) методи нарахування амортизації;
- 5) консервацію або реалізацію основних засобів;

6) ліквідаційну вартість (для окремих методів амортизації).

Комплексний підхід до вибору амортизаційної політики підприємства потребує використання усіх названих її елементів. Управлінські рішення щодо амортизації основних засобів мають прийматися на основі інформації, отриманої при проведенні розрахунків за кількома варіантами альтернативних управлінських рішень [168].

Одночасно, інформаційні потоки повинні забезпечувати державні органи інформацією про стан здійснення амортизаційної політики підприємствами по всіх її складових. Така інформація не повинна бути вибірковою, оскільки саме всебічність і всеохватність масиву таких даних забезпечить оптимальний і комплексний підхід до виконання державою своєї регуляторної функції.

За результатами дослідження місця амортизації в облікових і економічних теоріях визначено, що категорія амортизація є дуалістичною, амортизаційна політика повинна забезпечувати рівновагу інтересів підприємства та держави з одночасним забезпеченням їх повною, об'єктивною і оперативною інформацією.

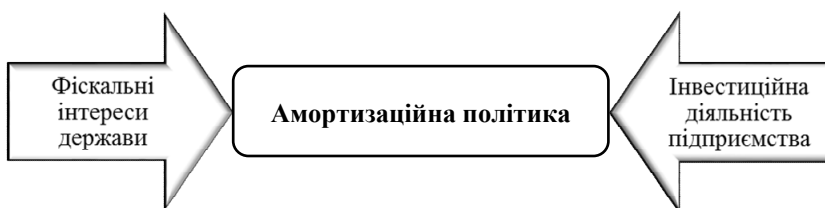


Рис.8.1. Рівновага амортизаційної політики

Оскільки амортизаційна політика формується і існує на перетині інтересів облікової, інвестиційної, інноваційної та економічної політики підприємств важливо відповідати меті і принципам кожної з них. Процес розрахунку амортизації на сьогодні ґрунтується на двох принципах бухгалтерського обліку.

Перший – це принцип історичної собівартості. Він вимагає відображення витрат на амортизацію в чіткій відповідності до вартості активу, що амортизується. При цьому вартість активу повинна відповідати його історичній вартості, а суми витрат на амортизацію не повинні ґрунтуватися на вартості зміни активу або поточній ринковій вартості активу.

Другий принцип – це принцип відповідності доходів і витрат. Він вимагає розподілу вартості активу на суми нарахованої амортизації у відповідності із доходами від його використання. Така відповідність повинна висвітлюватися в річній звітності підприємства.

Для досягнення відповідності принципу відповідності доходів і витрат можливо застосування відповідних методів оцінки отриманого доходу та оцінки сум амортизації, які мають бути віднесені на витрати певного періоду.

Для оцінки сум амортизації використовують п'ять методів, визначених стандартами обліку. Оцінку отриманого доходу майже повністю регулюють нормативні документи податкової спрямованості [25].

Таким чином сума амортизації, яка відображається в фінансових звітах на даний час перш за все повинна відповідати нормативним документам, які регулюють податковий облік і вже потім узгоджуватися із обліковою політикою підприємства. Наразі технічні та економічні служби не впливають на процес нарахування амортизації і використовують її лише для планування та внутрішньогосподарської звітності у якості складової витрат.

При формуванні стратегії нарахування амортизації, на даний час, зв'язок між технічною та обліковою службою підприємства відбувається в зворотному порядку. Облікова служба передає інформацію про строки корисного використання об'єктів необоротних активів управлінням технічної служби. При цьому визначення такого строку ґрунтується, перш за все, на обмеженнях і рекомендаціях податкового кодексу щодо строку використання необоротних активів кожної групи.

Однак перспективним вважається зворотній порядок визначення строків корисного використання об'єктів необоротних активів. Він повинен ґрунтуватися на технічній політиці підприємства і враховувати специфіку використання кожного об'єкту. Втручання держави і фіскальних органів повинно бути мінімальним – у вигляді поточного контролю за результатами діяльності підприємства.

Отже, держава за роки своєї незалежності неодноразово намагалася розробити дієві заходи амортизаційної політики, але вони поки що не принесли бажаних результатів. До того ж аналіз змін

амортизаційної політики протягом 1991 - 2006 років, численних відгуків науковців та практичних робітників щодо законотворчих змін свідчить, що антиінфляційна спрямованість амортизаційної політики є результатом надмірної ринкової орієнтації та лібералізації, ігнорування необхідності поступовості і зваженості при реформуванні амортизаційної системи.

На сьогоднішній день законодавча і нормативно-методична база, яка регулює систему амортизації активів, не спирається на довгострокову концепцію реформування амортизаційної політики і не підготовлена для практичного використання. Вона більше відпрацьована з позиції оподаткування і приватизації, а не з позиції відтворення основного капіталу. Тому амортизаційна політика сьогодні не сприяє, а протидіє накопиченню реноваційних ресурсів і порушує на підприємствах фінансову базу для створення капіталу як основу досягнення позитивної економічної динаміки і економічного росту. За рахунок амортизаційних відрахувань в Україні з 1991 року не відбувається навіть просте відтворення основного капіталу, а тим паче його реконструкція й переоснащення. З точки зору багатьох економістів, нинішня амортизаційна політика дає змогу відтворювати основні засоби виробництва за рахунок амортизаційних відрахувань лише на 15-20% потреби. Отже решту засобів праці підприємства змушені купувати за рахунок власного прибутку. А це не відповідає економічній суті амортизації.

Причину зменшення обсягів амортизаційних відрахувань деякі економісти пов'язують із трансформаційними перетвореннями економіки України. Але слід зазначити, що ринкова переорієнтація взагалі не веде до формування ефективної моделі капіталоутворення автоматично. Досвід країн, що спираються на розвинені традиції та сталий досвід підприємництва, засвідчує, що періоди економічного занепаду, як правило, супроводжуються затуханням інвестиційної діяльності, а її пожвавлення на стадії стабілізації досягається спеціальними заходами державного втручання та заохочення. Так, можна виділити три ситуації, які розкривають залежність розміру амортизаційних нарахувань від інвестиційного клімату в країні.

Перша характеризується продовженням інвестиційної кризи. У даній ситуації без введення достатньої кількості нових машин і

устаткування амортизаційні нарахування постійно скорочуються за рахунок зменшення сукупної залишкової вартості основних засобів.

Друга відображає стан рівноваги, тобто списання та запровадження в дію нових основних засобів є адекватними. І тому обсяг амортизації залишається стабільним. Проблема ж буде полягати в подоланні дефіциту оборотних коштів підприємств і неплатежів, а також у стимулюванні цільового використання амортизації на технічний розвиток виробництва.

Третя ситуація пов'язана з інвестиційним підйомом. У цьому випадку обсяг амортизації збільшується завдяки запровадженню в дію нових основних засобів із 100 % залишковою вартістю. Підприємства спрямовують амортизацію на розвиток виробництва. Амортизаційний фактор стає причиною економічного зростання, збільшення прибутку та податкових надходжень до бюджету.

Отже, реальний інвестиційний прорив за допомогою різкого збільшення амортизаційних відрахувань може відбутися у відносно стабільній економіці або безпосередньо на етапі досягнення такої стабілізації.

Сьогодні в нашій країні відбуваються події, близькі до першої ситуації. Тобто в економіці, яка здійснила лише початкові кроки в подоланні кризи, не повністю позбулася інфляційного тиску, переживає інтенсивні суспільно-політичні зрушення, інституційні та законодавчі зміни, збільшення амортизаційних відрахувань може привести до успіху тільки виняткові, найбільш успішні підприємства. При низькій рентабельності вітчизняних виробництв інтерес більшості виробників до прискореної амортизації як засобу одержання податкової пільги досить слабкий, оскільки більшість із них не зможуть нею користуватися.

Перехід до другої та третьої ситуації можливий лише за умови поліпшення економічного й інвестиційного клімату, забезпечення захисту амортизаційних коштів від інфляції, надання амортизаційній системі необхідної гнучкості та збалансованості.

Але амортизаційна політика ще не зайняла чільного місця в діяльності законодавчих та виконавчих органів влади. Як у попередні, так і в останні роки, проблемам регулювання відтворення виробничого апарату та підтримки інвестицій приділялося недостатньо уваги. Державні програми економічних реформ були

спрямовані, головним чином, на впровадження жорстких монетаристських методів регулювання економіки. Тим часом, досвід країн ринкової економіки, які пройшли кризові періоди, показує необхідність структурної перебудови, активізації виробництва на основі стимулювання відтворення виробничого апарату, його оновлення і технічного переозброєння.

Аналіз основних проблем інвестиційної стратегії в Україні дозволяє зробити висновок про необхідність виявлення шляхів та ініціатив збільшення обсягів інвестицій. Особлива увага має бути приділена розширенню джерел та обсягів одержання інвестиційних коштів, і саме державна амортизаційна політика повинна створювати переваги для зростання власних джерел капіталовкладень. Амортизаційна політика перехідного періоду повинна органічно поєднувати директивні та ринкові важелі при посиленні останніх, що сприятиме активізації інвестиційної діяльності, фінансовому оздоровленню підприємств.

Отже, з метою активізації інвестиційних процесів доцільно:

- дозволити підприємствам самостійно вибирати методи амортизації та вільно переходити з прискорених методів амортизації на рівномірні;
- запровадити систему контролю цільового використання амортизаційних фондів на цілі інвестування у виробництво;
- припинити практику вилучення амортизаційних нарахунків до бюджету.

Пожвавлення економічної, у тому числі і інвестиційної діяльності можливе лише шляхом рішучих, комплексних, швидких, прозорих і послідовних ринкових реформ, які вивільнять підприємницьку ініціативу, створить конкурентне середовище і забезпечать економіці стимули ефективного розвитку.

Навіть якщо застосування скорочених строків експлуатації та прискорених методів амортизації призведе до зниження оподаткованого прибутку в поточному році, в наступні роки суми амортизації будуть меншими і прибуток до оподаткування, відповідно, буде зростати. При цьому сума нарахованої амортизації обмежується вартістю активу.

Якщо по закінченні строку експлуатації необоротний актив буде продано – держава отримає кошти внаслідок збільшення оподаткованого прибутку.

При цьому більшість підприємств раніше використовували прямолінійні методи нарахування амортизації. Приваблюють такі методи простою розрахунків, стабільністю сум нарахованої амортизації, легкістю в плануванні витрат на коротку перспективу.

На даний час, в умовах нестабільної економічної ситуації, все більшу популярність набирають прискорені методи нарахування амортизації. Більш високі суми амортизації в перші роки експлуатації дозволяють істотно і зараз економити в сумах податку на прибуток. Менші суми амортизації в більш відстрочений термін є далекою перспективою, а підприємства живуть сьогоднішнім днем.

Однак, незважаючи на недосконалість загальної амортизаційної політики держави, механізм прискореної амортизації діє, і підприємці отримують вигоди за рахунок економії на податку на прибуток. Але існують два істотних аспекти, які повинні бути врахованими при формуванні загальної амортизаційної політики державі і без яких формування амортизаційної політики підприємства є досить номінальним.

По-перше, амортизаційні відрахування не є основними джерелом фінансування основного капіталу. Так, за даними офіційної статистики у січні-вересні 2017 року в Україні у якості капітальних вкладень було інвестовано 259545,0 млн грн., з яких 72,7% - це власні кошти підприємств та організацій. За даними власних спостережень, спостерігається єдина тенденція до структури інвестицій підприємств, у якій тільки близько 3% - це амортизаційні відрахування.

По-друге, держава до теперішнього часу не має механізму контролю або механізму стимулювання використання підприємствами амортизаційних відрахувань у інвестиційну діяльність. Тобто, вивільнені кошти витрачаються підприємцями не на зміцнення матеріально-технічної бази, а на фінансові вкладення - придбання цінних паперів, надання кредитів та інших операцій.

Необхідною умовою сьогодення всіх функціонуючих підприємств є ефективне формування амортизаційної політики, оскільки від системи оновлення капіталу залежить ефективність виробництва, що у свою чергу впливає на економічний стан підприємства.

Основним етапом формування амортизаційної політики на підприємствах повинна бути оцінка її ефективності. Оскільки амортизаційна політика впливає на цілий ряд аспектів фінансово-економічної діяльності підприємств, то оцінку її ефективності проводять в комплексі, як складову частину фінансово-економічного аналізу діяльності підприємства. Оцінку амортизаційної політики потрібно здійснювати, перш за все, в контексті реалізації загальної політики управління необоротними активами на підприємстві, зміст якої полягає в забезпеченні своєчасного їх оновлення та ефективного використання в операційній діяльності.

В переважній більшості підприємств амортизаційна політика є частиною облікової політики і носить номенклатурний характер. Ніяких довгострокових планів реконструкції виробничих потужностей або модернізації підприємства з узгодженням облікових даних і перспектив формування фінансових ресурсів на підприємствах не проводиться.

Єдиним шляхом переформатування підходів до амортизаційної політики держав і підприємства є поєднання її економічної суті із обліковим механізмом реального накопичення коштів.

Для забезпечення інноваційного розвитку і збереження рівноваги інтересів держави і підприємства необхідне реформування амортизаційної політики в наступних напрямках (рис. 8.2):



Рис.8.2. Напрями реформування амортизаційної політики

Отже, залучення світового досвіду застосування прискореної амортизації в формуванні облікової політики українських підприємств, а саме застосування прискореної амортизації буде стимулювати технічну революцію та переведе економіку країни на новий рівень. А удосконалений механізм формування реальних коштів на оновлення необоротних активів у вигляді амортизаційного фонду підприємства дозволить досягти головної мети і завдання бухгалтерського обліку.

Таким чином, існуюча амортизаційна політика на сьогоднішній день не узгоджена з метою обліку. Амортизаційні відрахування здійснюються обліковою службою, як частина загальної облікової політики підприємства і має за основну мету коригування суми поточних витрат з метою зменшення оподаткованого прибутку.

Ніяка інша служба, крім облікової, питанням нарахування і накопичення амортизаційних сум не цікавиться. Інженерно-технічні і економічні служби підприємств на теперішній час складають плани розвитку з урахуванням наявних сум прибутку після оподаткування, який залишається в розпорядженні підприємства, і зовнішніх фінансових ресурсів (кредитів, інвестицій, грантів та ін.).

В результаті, основне завдання амортизаційної політики – підвищення інвестиційної активності і прискорене оновлення основних фондів – залишається невиконаним. У зв'язку з цим потрібно більш детальне вивчення проблем формування і реалізації амортизаційної політики, від ефективності якої залежить не тільки економічний і матеріально-технічний стан окремих підприємств, а й добробут держави в цілому.

Здійснювати такі зміни необхідно з урахуванням основних вимог до бухгалтерського обліку - порівнянність, точність і об'єктивність, ясність і доступність, своєчасність, економічність і раціональність. Саме вони дозволяють досягти мети бухгалтерського обліку - забезпечити управлінський апарат, відповідні служби і фахівців необхідними достовірними даними про господарські процеси та фінансовий стан підприємства.

8.2. Концепція системи інформаційного забезпечення формування і дотримання контролю амортизаційної політики підприємства за допомогою клауд-платформи

Облік як функція управління, забезпечує інформаційні потреби для прийняття рішень. Чим більш достовірною і оперативною буде інформація, створена у системі обліково-аналітичного забезпечення, тим швидше будуть прийняті рішення і ефективнішою діяльність. Облік основних засобів залежить від специфіки діяльності підприємства (виробництво, надання послуг, будівництво), характеру технологічних процесів і їх організації, специфіки продукції. Тобто в різних галузях і навіть на різних підприємствах однієї галузі, організаційно-методичні елементи обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами будуть відрізнятись.

При побудові системи бухгалтерського обліку слід виходити з того, що вона повинна бути спроможною оперативно реагувати на зміни у зовнішньому та внутрішньому середовищі економічних суб'єктів, формувати облікову інформацію в залежності від існуючих та можливих інформаційних потреб користувачів [210].

Враховуючи дослідження теоретичних аспектів, система інформаційного забезпечення формування амортизаційної політики підприємства – це сукупність теоретичної, концептуальної і методологічної складових, які постійно взаємодіють через інформаційні потоки в процесі формування і передачі якісної інформації для забезпечення обґрунтованості та ефективності прийняття управлінських рішень (рис. 8.3).

Метою функціонування вищевказаної системи є формування та передача якісної обліково-аналітичної інформації для забезпечення та обґрунтованості прийняття управлінських рішень щодо формування і виконання амортизаційної політики підприємства і держави.

Об'єкт системи – підприємства України, а предмет – інформація про господарські процеси щодо питань нарахування амортизації, акумулювання та використання амортизаційних коштів.



Рис. 8.3. Складові системи інформаційного забезпечення формування амортизаційної політики підприємств

Метою концепції інформаційного забезпечення формування амортизаційної політики є формування та передача оперативної та якісної обліково-аналітичної інформації для забезпечення та обґрунтованості прийняття управлінських рішень щодо виконання амортизаційної політики підприємства.

Об'єктом є суб'єкти здійснення господарської діяльності, предметом - інформація про якісний склад основних засобів на підприємстві та амортизаційний фонд підприємства.

Розробка концепції повинна вирішувати наступні завдання:

надання інформації про якісний стан основних засобів для прийняття управлінських рішень;

- аналіз та оцінка ефективності використання основних засобів з урахуванням особливостей обліку на підприємстві;

- аналіз та оцінка наявності і використання амортизаційного фонду підприємства;

- оцінка власних інвестиційних ресурсів підприємства;

- опрацювання напрямів інвестиційного розвитку підприємства у межах загальнодержавних концепцій;

- здійснення контролю і планування ефективного оновлення основних засобів підприємства.

Здійснення поставлених завдань забезпечується використанням встановленої державою методології обліку, яка формує інформацію про особливості планування й організацію виробництва на конкретному підприємстві; особливості організації бухгалтерського обліку; організацію фінансового, управлінського та обліку з метою оподаткування; математичні методи аналізу; особливості сучасної обробки інформації.

Крім того, за даними досліджень компанії FAO основною перешкодою формування амортизаційної політики і використання всіх державних важелів стимулювання ускладнюються не бюрократизмом чи складністю документування, а відсутністю інформації. Саме на усунення цієї проблеми і має бути спрямована концепція інформаційного забезпечення амортизаційної політики підприємства (рис 8.4).

Питання державної ініціативи і створення нормативної бази в рамках забезпечення функціонування інформаційної системи здійснення амортизаційної політики підприємства є першочерговим і стосується всіх складових інформаційної системи. Оскільки бухгалтерський облік обмежений у використанні своїх методів і принципів перш за все законодавчими межами, ніж відсутністю бажання розробляти ефективну амортизаційну політику.

Сучасний стан національної економіки України знаходиться в умовах постійного реформування. Економічна реформа потребує поживлення господарського життя з метою забезпечення економічного зростання держави.



Передумовою ж економічного зростання будь-якої сучасної країни є інноваційно орієнтований та ефективний розвиток підприємств. Ця обставина вимагає інвестиційного забезпечення та державного стимулювання своєчасного відновлення зношених і застарілих основних засобів на підприємствах. До того ж зміна економічних умов відтворення основного капіталу в українській економіці обумовлює необхідність дослідження ринкової системи амортизації в аспекті зміни фінансово - економічного змісту формування та подальшої реалізації амортизаційної політики підприємства. Це пов'язано з тим, що гнучка амортизаційна політика держави є одним з основних факторів відновлення економічного зростання в умовах інвестиційної кризи, спаду виробництва та інфляції.

Але, доки що в країні відсутня цілеспрямована державна амортизаційна політика, не розроблена концепція відновлення, ефективного накопичення і використання фінансових ресурсів. І, як наслідок, на рівні підприємств система амортизації розглядається як другорядна у вирішенні завдань оновлення основного капіталу.

Сьогодні Україна поставлена перед об'єктивною необхідністю активізації інвестиційної діяльності на створення конкурентоспроможних господарських систем, модернізацію і реконструкцію діючих структур. В сучасних умовах стрімкого розвитку нових технологій саме інвестиції є важливим засобом забезпечення прогресивних структурних зрушень в економіці. Важливим же фактором активізації відновлювальної діяльності, спрямованими на підвищення фінансової зацікавленості підприємств у здійсненні інвестицій в оновлення основних засобів, є проведення гнучкої амортизаційної політики. Чим масштабніші обсяги і вища ефективність інвестицій, тим швидше відбувається відтворювальний процес, здійснюються позитивні ринкові перетворення.

Динаміка обсягів інвестицій значною мірою залежить від стану інвестиційного клімату - сукупності політичних, економічних, соціальних та правових умов, які сприяють інвестиційній діяльності вітчизняних та іноземних інвесторів. Створення сприятливого інвестиційного клімату в країні потребує надзвичайних зусиль і тривалого часу.

Інвестиційна діяльність стала тепер вирішальною ланкою всієї економічної політики держави, тому держава повинна застосову-

вати весь комплекс економічних, правових та адміністративних засобів для подолання негативної тенденції скорочення обсягів інвестицій та підвищення інвестиційної активності.

Аналіз світової практики інвестиційних процесів дає можливість виділити два типи державної інвестиційної політики: пасивну та активну. При пасивній державній інвестиційній політиці держава застосовує методи переважно правового економічного характеру, обмежуючи безпосереднє адміністративне втручання в інвестиційні процеси до мінімуму. У разі активної державної інвестиційної політики держава широко застосовує всі види методів і часто сама стає інвестором. Усі методи державного регулювання інвестиційної діяльності є взаємозв'язаними, а тому застосування їх не може бути довільним. Відповідність організаційних форм і методів державного регулювання інвестиційної діяльності залежить від стану розвитку ринкових відносин, структури економіки та конкретної економічної ситуації.

До основних напрямів державного регулювання інвестиційної діяльності відносять бюджетно-податкове регулювання, кредитне регулювання, визначення пріоритетних сфер та об'єктів інвестування, залучення іноземних інвестицій та регулювання умов здійснення інвестицій за межі держави, забезпечення захисту інвестицій, проведення гнучкої амортизаційної політики, регулювання участі інвесторів у приватизації та інші.

Не применшуючи значення жодного з названих напрямів можна зазначити, що амортизаційна політика є одним з головних важелів, що дають можливість державі впливати на інвестиційну сферу.

Раціональні моделі амортизації основного капіталу заохочують підприємців до збільшення амортизаційних відрахувань. У такий спосіб формується додатковий приплив капітальних ресурсів не на разовій, а на постійній основі, за рахунок відкриття внутрішніх каналів інвестиційної підтримки виробництва. Подібний ефект досягається забезпеченням вагомих податкових пільг та відповідного збільшення чистого прибутку тих підприємців, які здійснюють прискорену амортизацію та списання капітальних активів.

Найважливішою умовою ефективного функціонування підприємств у ринковому середовищі є забезпечення принципу само-

фінансування, який передбачає здійснення господарської та інвестиційної діяльності за рахунок власних джерел (амортизації та нерозподіленого прибутку), а також залучення кредитних ресурсів. Амортизаційні відрахування посідають головне місце серед джерел самофінансування тому, що завдяки синхронності між кругообігом основного капіталу і формуванням амортизаційного фонду, меншій їх схильності до кон'юнктурних коливань, пов'язаних з результатами господарської діяльності, вони більшою мірою, ніж прибуток можуть бути фінансовою базою самостійності підприємств у відтворенні основного капіталу. Тому практично в усіх розвинутих країнах амортизаційні відрахування є основним джерелом інвестиційних ресурсів.

Таким чином, перевагу в процесі самофінансування технологічного розвитку потрібно надати амортизаційним відрахуванням. Саме підвищення ролі амортизаційних відрахувань як неоподаткованої частини створеного продукту є одним із тих заходів інвестиційної політики держави, що впливають на інтереси потенційних інвесторів і регулюють процес капіталовкладень у всіх виробників. Отже, у період переходу економіки до ринкових відносин підвищується значення амортизації як джерела відтворення основного капіталу, що обумовлено впливом науково-технічного прогресу, змінами у формуванні структури капітальних вкладень, прискоренні морального спрацювання, переглядом норм амортизаційних відрахувань у бік збільшення, розширення прав підприємств у використанні нарахованих сум амортизації.

Тому з метою інтенсифікації відновлюваних процесів у науково-технічній сфері держава має проводити гнучку амортизаційну політику. Її зміст полягає в тому, що науково-дослідним, дослідно - конструкторським, проектно-технологічним організаціям, підприємствам та об'єднанням, що ведуть роботи з пріоритетних напрямків науково-технічного прогресу та виробляють інноваційний продукт, надається право самостійно визначати метод нарахування амортизації.

На процес нарахування і використання амортизації впливають як об'єктивні, так і суб'єктивні закономірності реноваційного процесу, і вони повинні враховуватися в суб'єктивній діяльності людей. Це означає, що при розробці амортизаційної політики держава повинна опиратися на об'єктивні економічні закони від-

творення. Якщо ж через недостатнє вивчення теоретичних питань або через свідоме їх ігнорування держава здійснює помилкову амортизаційну політику, то суспільному розвитку наносяться непоправні збитки. Саме тому головною причиною істотного послаблення інвестиційного потенціалу амортизаційної системи України протягом останніх років є помилкові рішення, покладені в основу розробки нормативно-методичного забезпечення державної амортизаційної політики і, як наслідок - повний відрив останньої від реальних процесів відтворення активів та конкретних умов їх експлуатації. Це свідчить про необхідність подальшого удосконалення амортизаційної політики в Україні. І тому треба визначитися зі стратегічними цілями державної амортизаційної політики. Основні з них такі:

- створення для підприємств необхідних економічних умов для прискореного оновлення виробничого апарату;
- розробка гнучкої амортизаційної політики, яка враховувала б особливості функціонування різних підприємств;
- забезпечення балансу інтересів підприємств і держави;
- розробка механізму державного регулювання обсягу і напрямків використання амортизаційного фонду на основі загальнонаціональних інтересів і пріоритетів економічного розвитку.

Вказані цілі передбачаються амортизаційною політикою і в розвинутих країнах. Дієздатність і ефективність амортизаційної політики великою мірою визначаються гнучкістю у виборі систем амортизації в залежності від економічних умов і практики, що існує в даний момент.

Для надання амортизаційній політиці гнучкості, точнішого нарахування амортизаційних сум, крім розповсюджених амортизаційних систем з жорстким державним регулюванням, існують і такі, де норми амортизації встановлюються не державою, а самими підприємствами (Франція) або прийнято інтервальну систему норми амортизації основного капіталу (США). Вона передбачає встановлення норм амортизації з певним процентним відхиленням у верхній та нижній межі від «нормального» строку служби основного капіталу.

Гнучкість амортизаційної політики проявляється також у виборі методів амортизаційних відрахувань, які дозволяють активно впливати на обсяг амортизаційного фонду, ступінь концентрації

ресурсів у різні періоди функціонування фондів, і це дає змогу динамічно підходити до відтворення основного капіталу, враховувати вплив фактору часу. Вибір методу амортизації визначається рядом об'єктивних факторів залежно від специфіки виробництва, темпів технічного прогресу, складності і особливостей розрахунків тощо.

За роки незалежності нашої держави амортизаційна система неодноразово зазнавала суттєвих змін, що є прагненням держави виробити таку амортизаційну політику, яка була б адекватною інвестиційній.

Амортизаційна реформа 1991 року порівняно з діючою раніше мала ряд принципово нових моментів, зокрема вона була більше орієнтована на економічні методи визначення строків служби засобів праці. Нормативні строки служби були дещо знижені. Зменшилася і загальна кількість диференціації норм. Принципово новим моментом в амортизаційній політиці було введення права прискореної амортизації активної частини засобів праці, але порядок його використання був досить обмеженим.

У роки кризи відбулося різке послаблення ролі амортизації в економічних процесах: доля амортизації в капіталовкладеннях у промисловості знизилася до 30% у 1992-1993 рр. (з 60% у 80-х роках) і 15-20% - у 1994 р. Необхідність подолання інвестиційної кризи також вимагала звернення до амортизаційних чинників, тим більше, що цей активний елемент відтворення основного капіталу зовсім не був використаний.

Амортизаційна модель, яка діяла до середини 1997 року, не сприяла активному оновленню основного капіталу. Незважаючи на велику диференціацію встановлених нормативів амортизаційна система діяла жорстко, без урахування конкретної специфіки виробництв, і постійно продукувала збитки від пере - та недоамортизації. Накопичувані кошти не мали антиінфляційного захисту і швидко знецінювалися.

Суттєво новими моментами в новій амортизаційній системі є поділ засобів праці на три великі групи з єдиною для кожної з них нормою амортизації, розрахунок амортизаційних відрахувань методом залишку, що зменшується, відмова від пооб'єктного обліку засобів праці груп 2 і 3. Також підприємства мають право самостійно приймати рішення про прискорену амортизацію засо-

бів праці третьої групи з розрахунку: 1-й рік - 15%, 2-й - 30%, 3-й - 20%, 4-й - 15%, 5-й - 10%, 6-й і 7-й - по 5%. Змінилася і основна функція амортизації: тепер вона є передумовою прискореного оновлення засобів праці.

На жаль, обидва документи не пройшли належну попередню експертизу і тому мали недоліки. Більшість із них є наслідком недостатнього усвідомлення теоретичних основ прискореної амортизації.

Аналізуючи процеси відтворення основного капіталу в Україні, бачимо, що існуюча амортизаційна політика не сприяє, а навпаки, протидіє накопиченню інвестиційних ресурсів. Багаторазові затримки індексації основного капіталу, застосування занижених індексів і коефіцієнтів призвели до того, що розміри амортизаційних відрахувань підприємств стали в кількадесят разів меншими від сум, реально необхідних для відтворення основного капіталу. За останні роки амортизаційні фонди українських підприємств практично повністю втратили своє значення як джерело власних коштів для фінансування інвестицій.. Наслідками такої амортизаційної політики будуть:

- подальший відтік капіталу із виробничої сфери в банківську, торговельну та тіньову, де доля основного капіталу незначна;
- власники капіталу будуть вимушені вкладати гроші за кордоном, у тому числі і у виробництво, де амортизаційна політика сприятлива для виробника і рівень ризиків можна передбачити.

Серед переваг системи амортизації, яка міститься в П(С)БО 7 «Основні засоби», що був зареєстрований у Міністерстві юстиції 18 травня 2000 р., слід зазначити відміну від нав'язування підприємствам лише прискореної амортизації, бо її використання дає переваги тільки рентабельним підприємствам. У П(С)БО 7 підприємствам надано право вибирати будь-який метод нарахування амортизації з п'яти запропонованих.

На розробку амортизаційної політики, яка була б адекватною інвестиційній, спрямований Указ Президента України «Про концепцію амортизаційної політики» (07.03.2001 р.), який визначає напрямки та механізми удосконалення амортизаційної політики як чинника активізації інвестиційної діяльності в державі.

Відповідно до цього Указу амортизаційна політика має бути спрямована на підвищення фінансової зацікавленості суб'єктів господарювання у здійсненні інвестицій в основний капітал за рахунок коштів власних амортизаційних фондів. Метою концепції було «...визначення напрямів та механізмів удосконалення амортизаційної політики як чинника активізації інвестиційної діяльності в державі». [71]

В документі зазначалося, що «... Амортизаційна політика має бути спрямована на підвищення фінансової заінтересованості суб'єктів господарювання у здійсненні інвестицій в основний капітал за рахунок коштів власних амортизаційних фондів». [71].

Документ містить перелік заходів, які мали стимулювати підприємства формувати і використовувати власні ресурси на інноваційне оновлення в рамках накопиченої амортизації. Аналіз оголошених і виконаних напрямів заходів наведено в таблиці 8.1.

Таблиця 8.1

**Аналіз виконання оголошених напрямів концепції
амортизаційної політики**

№	Напрямок запропонованого заходу	Виконано Так, ні, частково
	Створення економічної та правової бази для запровадження раціональних рівнів споживання, відшкодування та оновлення основного капіталу	Ні
	Обмеження державного регулювання у сфері амортизаційної політики та стимулювання інвестиційної ініціативи суб'єктів господарювання	Ні
	Відмова від суцільного примусового нарахування амортизаційних відрахувань за єдиним методом та запровадження кількох методів нарахування амортизації, надання суб'єктам господарювання права вибору конкретного методу нарахування амортизаційних відрахувань, а також права самостійно встановлювати конкретні строки служби основного капіталу в визначених законом межах	Частково, в рамках меж Податкового Кодексу
	Розмежування практики нарахування амортизаційних відрахувань відповідно до її економічної та податкової ролі	Так

Документом визначено кілька ролей амортизації:

- економічна роль амортизації - полягає у фактичному відшкодуванні діючих основних фондів; відповідні амортизаційні відрахування (економічна амортизація) відображають реальне знецінення основного капіталу в процесі виробництва та надання послуг і відносяться на витрати діяльності суб'єктів господарювання;

- податкова роль амортизації полягає у фінансовому відшкодуванні основного капіталу за рахунок зменшення оподатковуваного прибутку на суму амортизаційних відрахувань (податкова амортизація) та одержання податкової знижки; стимулювання суб'єктів господарювання до застосування прискореної амортизації та її інвестиційного спрямування шляхом надання податкових знижок; запобігання зростанню цін виробників шляхом надання можливості суб'єктам господарювання відносити прискорену амортизацію не на витрати виробництва, а на зменшення оподатковуваної частини прибутку.

Аналіз Концепції амортизаційної політики показує, що деклароване в ній обмеження державного регулювання у сфері амортизаційної політики не було підкріплене наведеними положеннями. Адже, наприклад, плановане запровадження раціональних рівнів споживання, відшкодування та оновлення основного капіталу є проявом якраз не обмеження, а посилення державного регулювання. На цьому фоні ситуацію не змінює відмова від суцільного примусового нарахування амортизаційних відрахувань за єдиним методом та запровадження кількох методів нарахування амортизації, надання суб'єктам господарювання права вибору конкретного методу нарахування амортизаційних відрахувань, а також права самостійно встановлювати конкретні строки служби основного капіталу у визначених законом межах, оскільки «самостійні права» можуть мати дуже жорсткі обмеження держави.

Слід також зазначити, що Концепція амортизаційної політики за ключовими положеннями дуже нагадує амортизаційну політику уряду США тридцятирічної давності, яка за багатьма напрямками не виправдала себе.

Згідно з Указом Президента України на основі Концепції мав бути розроблений й поданий на розгляд Верховної Ради України проект закону про амортизацію.

Цей закон дійсно міг би стати важливим чинником поліпшення інвестиційного клімату в нашій державі, однак лише в тому випадку, коли його положення стануть результатом ретельних наукових обґрунтувань, а не переконань авторів Концепції (як це в ній декларується), що для підвищення фінансової заінтересованості суб'єктів господарювання в здійсненні інвестицій в основ-

ний капітал за рахунок коштів власних амортизаційних фондів необхідне проведення тих чи інших заходів у певних напрямках.

На наш погляд, слід додати облікову роль амортизації в питанні об'єктивного відображення доходів і витрат підприємства та визначенні її реального фінансового результату у відповідності із принципами бухгалтерського обліку.

Одним із дієвих, однак не втілених повною мірою заходів було надання податкових знижок тільки тим суб'єктам господарювання, які мають документальне підтвердження інвестиційного використання коштів амортизаційного фонду. На наш погляд, такий елемент контролю в сукупності із суттєвими заходами державного протекціонізму мав би свої позитивні результати.

На даний момент майже всі нормативні документи, які стосуються формування амортизаційної політики як на державному рівні так і на рівні підприємства генеруються міністерством фінансів України. Пріоритетом при цьому є фіскальний інтерес держави.

Частина нормативних актів генерується комісіями з питань державного регулювання в різних сферах економіки. В цій великій кількості нормативних актів, які прийняті або коригувалися в різні роки, є велика кількість розбіжностей, пов'язаних з реформуванням обліку та оподаткування діяльності підприємств та не своєчасним внесенням змін до всіх пов'язаних документів.

Для врахування інтересів підприємства і держави пропонується міністерству економіки ініціювати та очолити державну програму стимулювання економічного розвитку підприємств шляхом здійснення інноваційного переобладнання в рамках ефективної амортизаційної політики. Функції такої інституції наведені на рисунку 6.5:

Останнім часом питання координації та розробки програм інноваційного оновлення виробничих потужностей приділялося багато уваги. Є ідеї та безлічі форумів, на яких обговорюються ці напрями, є певна модифікація податкового середовища, є бажання здійснювати ці реформи та обробовувати моделі розвитку, однак це не працює в тій мірі, в якій бо воно давало вагомні результати.

Причина, на наш погляд, у тому, що добитися реального розвитку реальних інновацій в будь-якому секторі економіки неможливо, лише звівши до купи крупних виробників та айти-фахівців.



Рис.8.5. Функції координатора здійснення державної амортизаційної політики

Науковці не залучені, провайдери техніки, постачальники засобів виробництва, університети, уряд також майже не залучені. Лобова конкуренція в сучасному світі більше не працює. Натомість коопетиція (від англ. «coopetition») може бути рішенням.

Розвиток спеціалізованих кластерів повинен бути пріоритетним для України, враховуючи наші регіональні особливості. У кластерній філософії ми говоримо про triple helix (наука, бізнес, уряд), але для розвитку інновацій в Україні потрібне залучення ще ширшого кола членів системи.

Хмарний сервіс, який використовується для організації клауд-платформи сприяння інформаційного забезпечення амортизаційної політики - це спеціальна програма, яка розташована на віддаленому сервері, з якою користувач працює через інтернет. Йому немає потреби встановлювати програму на свій комп'ютер. До сервісу, або до клауд-платформи з даними має доступ бухгалтер, директор і менеджери компанії – учасників і представники контролюючих органів.

Таким чином, користувачі не купують, а орендують програмне забезпечення (або воно надається безкоштовно) і працює в ній видалено. Безперечно, у такого сервісу є позитивні і негативні сторони.

До позитивних характеристик можна віднести можливість працювати з будь-якого місця із доступом до інтернету. Робота можлива з будь-якого пристрою - комп'ютера, планшета або смартфона. Безліч розробників випускають мобільні додатки до різних платформ.

Клауд-платформа доступна в будь-який час суток, в будь-який день тижня. Підприємство при використанні такої платформи економить на обладнанні та послугах: не потрібно придбавати і налаштовувати сервер, сплачувати послуги системного адміністратора. При цьому знижуються витрати на організацію і підтримку локальної мережі. Різні користувачі можуть одночасно працювати з даними, навіть якщо вони знаходяться в різних місцях.

Для даних такої Internet-платформи є можливість інтеграції з іншими обліковими сервісами, такими, як перевірку контрагентів або складання документації, обмін даними через інтернет-банкінг або здійснювати розрахунки і листування з податковою.

У вартість оренди місця на клауд-платформі входить обслуговування програмного комплексу, а це означає що користувачеві не потрібно займатися оновленням програми. Цим займається служба техпідтримки, як правило хмарний сервіс супроводжує група фахівців, які оперативно допомагають користувачам вирішувати їх складнощі через онлайн-чати або по телефону.

Особливо слід відмітити захищеність інформації від небажаного розповсюдження - всі дані зберігаються в зашифрованому вигляді у спеціалізованому дата-центрі, в захищеному вигляді, що гарантує захист від вірусів, шпигунських програм і втрати

даних. Вони представлені у вигляді цифр, які розкидані по різних таблицях, щоб уникнути втрати або пошкодження, використовуються багаторазове резервне копіювання, копії зберігаються на різних серверах.

Використання клауд-платформи інформаційно-облікового забезпечення амортизаційної політики буде гарантувати наявність завжди актуальних даних, оскільки оновлення системи відбувається у відповідності до змін законодавства, оперативна з'являються нові форми документів, відбувається сповіщення користувачів про зміну строків звітності.

До складнощів використання такого Internet-ресурсу слід віднести забезпечення постійного підключення до Інтернету, а з цим проблем зазвичай не виникає. Наступною перешкодою роботи програмного комплексу клауд-платформи інформаційно-облікового забезпечення амортизаційної політики є некоректна робота з браузерми. Це стосується непопулярних або нещодавно оновлених браузерів. Такі конфлікти іноді виникають у всіх розробників, і тому продукти регулярно тестують на сумісність із популярними браузерами. Питання знімається установкою якісного програмного забезпечення. Таким чином, використання Internet-технологій для сприяння розвитку інформаційно-облікового забезпечення амортизаційної політики повинно посприяти оперативності використання і контролю даних, а модератором цього процесу повинна бути одна інституція.

Не обов'язково, для лідерства в цих процесах повинна бути створена нова інтегруюча організація, такою може стати і міністерство економіки, але для початку наші ключові стейкхолдери повинні зрозуміти – їх інноваційний успіх у майбутніх періодах великою мірою залежить від здатності об'єднувати, співпрацювати та залучати на основі теоретичних досліджень та методичних підходів щодо удосконалення форм статистичної та спеціалізованої звітності розроблено концепцію інформаційно-облікового забезпечення формування амортизаційної політики України з урахуванням інституціональної складової для побудови дієвого і самодостатнього обліково-аналітичного механізму стимулювання інноваційного оновлення підприємств

8.3. Удосконалення формування інформації про стан необоротних активів для ефективної амортизаційної політики

У світі накопичено величезний досвід використання амортизаційних відрахувань. Його ефективне впровадження в діяльність підприємств України сприятиме вдосконаленню формування амортизаційного фонду підприємства і забезпечить дотримання принципу об'єктивності, оскільки на практиці амортизаційного фонду немає в наявності в більшості досліджуваних підприємств.

Реформування амортизаційної політики повинно відбуватися ззовні та з середини підприємства одночасно. В існуючих складових формування амортизаційного фонду підприємства, навіть за рахунок власних ресурсів неможливе та потребує втілення дієвих кроків нормативно-правового регулювання держави.

Здійснення податкового протекціонізму повинно відбуватися в двох напрямках: за рахунок перерозподілу прибутку до оподаткування у якості цільового фінансування інноваційного оновлення необоротних активів та в дозволі скорочення строків експлуатації необоротних активів на стільки, наскільки дозволяє прибутковість організації за умови підтвердженого оновлення виробничих потужностей після закінчення строків експлуатації.

Контроль за здійсненням державного протекціонізму в частині пільгового оподаткування та спрямування коштів на інноваційне оновлення необоротних активів повинен здійснюватися за допомогою обов'язкових форм державної статистичної звітності та використання Internet-технологій для сприяння розвитку інформаційно-облікового забезпечення амортизаційної політики повинно посприяти оперативності використання і контролю даних.

Таким чином, для узгодження інтересів товаровиробників, інвесторів, постачальників техніки, державних контролюючих органів і податківців запропоновано в рамках концепції інформаційно-облікового забезпечення амортизаційної політики створення єдиного інформаційного середовища, яке має за мету прозоро і відверто використовувати всі можливі важелі формування власних ресурсів на оновлення необоротних активів, використовувати всі можливі державні і недержавні програми підтримки, мати своєчасну і актуальну і вичерпану інформацію з цих питань.

Метою такої концепції є викладення політики і процедури підприємства і держави у відношенні до управління, реєстрації і

моніторингу стану основних засобів для забезпечення дотримання правил експлуатації, внутрішнього контролю за використанням і аудиту зобов'язань, пов'язаних з їх набуттям.

Метою політики обліково-інформаційного забезпечення функціонування амортизаційної політики є забезпечення організованого та підзвітного методу моніторингу і контролю оновлення виробничих активів підприємства, забезпечення співвідношення ціна-якість (або ціна-продуктивність) при оновленні активів, максимізувати залишкову вартість та забезпечити своєчасне вибуття активів, які морально чи фізично застаріли.

Окремим питанням є захист учасників такого інформаційного середовища від будь-якого конфлікту інтересів, як потенційного, так і реального, які може виникнути між підприємствами, департаментами, центрами координації та фондами стимулювання в процесі придбання або вибуття активів.

Інформаційно-облікове забезпечення амортизаційної політики підприємства має представляти собою базу даних, яка містить максимальну кількість інформації для здійснення цієї політики. Інформація має бути розміщена відкрито і доступна всім зареєстрованим користувачам.

Користувачі такого ресурсу повинні бути представниками підприємств, які бажають здійснювати інноваційне переобладнання виробництва за рахунок ефективної амортизаційної політики із залученням додаткових зовнішніх ресурсів, постачальників сучасного обладнання (вітчизняного та закордонного виробництва), податкової інспекції та фінансових установ (рис. 8.6).

Кожен із учасників повинен на добровільних засадах визначитися із надаванням і використанням облікової інформації в повному обсязі за тими категоріями, які є обов'язковими. Слід зазначити, що умови добровільної участі обумовлені бажанням користуватися підтримкою державних і недержавних фондів розвитку економіки та використання Internet-технологій для сприяння розвитку інформаційно-облікового забезпечення амортизаційної політики повинно посприяти оперативності використання і контролю даних.



Рис. 8.6. Структура клауд-платформи інформаційно-облікового забезпечення амортизаційної політики

Взаємодія складових елементів системи обумовлена наявністю і використанням масиву даних, який спрощує пошук інвесторів, прискорює реагування на появу на ринку новітніх технологій і запровадження їх у виробництво, одночасно надає можливість інформування широкого загалу користувачів інформацією про винаходи і корисні розробки науково-дослідних установ і підприємств.

На даний момент товаровиробники повинні забезпечити таку базу даних інформацією про ступінь зносу власних необоротних активів, які він прагне замінити, наявність і розмір амортизаційного фонду підприємства, загальну вартість проекту модернізації та потребу у фінансовій участі держави чи спеціалізованих фондів у %.

Одночасно товаровиробник бажає отримувати інформацію про прогресивні технології у різних галузях виробництва, вартісні показники здійснення переобладнання виробництва, варіанти софінансування процесу модернізації за рахунок держави та інвесторів.

При цьому при користуванні таким ресурсом підприємство зобов'язується формувати амортизаційний фонд за рахунок збільшення прибутку після модернізації виробництва, надати підтвердження інноваційного переобладнання підприємства шляхом подання спеціалізованої звітності саме в цій інформаційній базі Internet-технологій для сприяння розвитку інформаційно-

облікового забезпечення амортизаційної політики повинно посприяти оперативності використання і контролю даних. Такий зворотній зв'язок буде з одного боку контролюючим фактором і не дасть можливість підприємствам просто «проїдати» отримані дотації чи кошти, отримані внаслідок використання пільг, а з іншого боку дасть можливість виробникам обладнання використовувати таку статистичну інформацію для оцінки ефективності своїх розробок, отримання скарг та побажань щодо усунення недоліків при експлуатації.

Швидкість і оперативність обміну інформацією забезпечується тим, що доступ до всього масиву даних повинен бути вільним. По суті своїй, дані не містять комерційної таємниці, а отже, можуть бути надані і використані без ризику. Характеристики вхідної і вихідної інформації для групи виробників наведені на рисунку 8.7:



Рис. 8.7. Характеристики вхідної і вихідної інформації клауд-платформи для групи виробників

Не менш важливим учасником та наповнювачем інформаційної бази повинні стати виробники та розробники технологічного обладнання. Вважається, що це переважно резиденти України,

однак, на наш погляд, не слід відокремлюватися від новітніх закордонних розробок и повністю закривати доступ до дотаційних коштів для тих, хто бажає скористатися не вітчизняними технологіями. Українські виробники та наукові установи мали досить багато часу на переосмислення своєї діяльності і орієнтації її не тальки на вітчизняні ринки.

Процеси глобалізації і інтенсивного обміну інформацією мають на меті саме взаємодію різних за місцем фактичного знаходження наукових і винахідницьких розробок. Це дозволить максимально швидко реагувати на світові технологічні тенденції, а можливо і задавати ним тон за допомогою використання Internet-технологій для сприяння розвитку інформаційно-облікового забезпечення амортизаційної політики. Характеристики вхідної і вихідної інформації для групи виробників і постачальників обладнання наведені на рисунку 8.8:



Рис. 8.8. Характеристики вхідної і вихідної інформації клауд-платформи для групи виробників і постачальників обладнання

Ключовим учасником цієї інформаційної системи повинна стати держава в особі уповноваженої інституції, припустимо міністерство економіки департамент сприяння здійснення аморти-

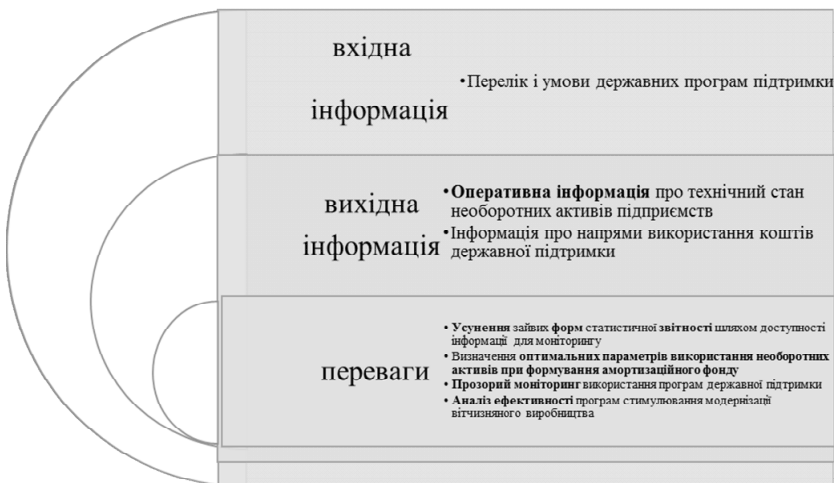
заційної політики. Адже стимулювання до накопичення і використання коштів на оновлення виробничих потужностей повинно здійснюватися спочатку державою.

В сьогоденних економічних умовах більшість підприємств не мають змоги акумулювати вільні кошти на окремому рахунку певний проміжок часу і тільки після закінчення строку корисного використання тривалістю п'ять-десять років використовувати цю суму. Трохи спростилося це питання для електронних пристроїв і програмних продуктів, для яких у відповідності до Податкового Кодексу скорочено строки корисного використання до двох років. І це наявно показує ефективність саме державного регулювання. Однак при вчиненні подібних заходів держава обов'язково захоче підтвердження напрямів використання цих коштів та інноваційної складової переобладнання. Одночасно можна окреслити такі програми стимулювання певним напрямом діяльності у випадку обмеженої кількості коштів для додаткового стимулювання, або певної недоїмки в частині доходної складової бюджету в результаті збільшення сум амортизаційних відрахувань.

Таким чином, у сучасного суспільства вже є запит до такого напрямку розвитку, у керівництва держави також є розуміння, що саме це є єдиним шляхом розвитку економіки за умови інтеграції до європейського простору. Для сприяння такому розвитку вкрай необхідний механізм спрощення взаємовідносин між всіма учасниками, усунення бюрократичної складової, зайвих документів та скорочення строків отримання відповідей на зроблені запити за допомогою використання Internet-технологій для сприяння розвитку інформаційно-облікового забезпечення амортизаційної політики повинно посприяти оперативності використання і контролю даних.

Участь фіскальних органів в такій інформаційній базі дозволить значно скоротити терміни отримання звітності, яка має бути універсальною та задовольняти всі контролюючі органи. Характеристики вхідної і вихідної інформації для групи державних органів стимулювання і контролю наведено на рисунку 8.9.

За наявності, учасників такої інформаційної бажано доповнити учасниками інвестиційної спрямованості. Це можуть бути інвестиційні фонди недержавного характеру, які мають на меті сприяння розвитку підприємства та держави в цілому.



**Рис. 8.9. Характеристики вхідної і вихідної інформації
клауд-платформи для групи державних органів
стимулювання і контролю**

Інвестори повинні мати доступ до всієї інформації, крім її фіскальної складової. Основні параметри такої інформаційно бази даних в сукупності наведені в таблиці 8.2.

Звітність – це система узагальнюючих і взаємопов’язаних показників виробничо-господарської та комерційно-фінансової діяльності підприємства. В звітності показується використання основних та оборотних засобів, джерела їх формування, фінансові результати, напрямки використання прибутку, показники трудових ресурсів тощо.

Звітність дозволяє визначити загальну вартість майна підприємства, вартість мобільних засобів, величину власних та залучених коштів. Звітність підприємства дозволяє зацікавленим користувачам приймати управлінські рішення.

Завершальним станом облікового процесу, що обумовлює органічну єдність показників, які характеризують стан підприємства з первинною документацією та обліковими регістрами є складання звітності. Методологічно та організаційно звітність є невід’ємним елементом всієї системи статистичного бухгалтерського, податкового та фінансового обліку.

Таблиця 8.2

Характеристика інформаційної бази даних для забезпечення здійснення амортизаційної політики підприємства

Учасники	Інформація		Переваги
	вхідна	вихідна	
Товаровиробники	- Ї Ступінь зносу необоротних активів - Ї Наявність і розмір амортизаційного фонду - Ї Загальна вартість проекту модернізації - Ї Потреба у фінансовій участі держави чи спеціалізованих фондів у %	- Ї Інформація про прогресивні технології у різних галузях виробництва - Ї Вартісні показники здійснення переобладнання виробництва - Ї Варіанти софінансування процесу модернізації за рахунок держави та інвесторів	- Ї Отримання інформації про сучасні технології виробництва - Ї Пошук джерел софінансування процесу модернізації
			- Ї Усуєнення зайвих форм статистичної звітності шляхом доступності інформації для моніторингу - Ї Визначення оптимальних параметрів використання необоротних активів при формуванні амортизаційного фонду
Держава	Ї Перелік і умови державних програм підтримки	- Ї Оперативна інформація про технічний стан необоротних активів підприємств - Ї Інформація про напрями використання коштів державної підтримки	- Ї Прозорий моніторинг використання програм державної підтримки - Ї Аналіз ефективності програм стимулювання модернізації вітчизняного виробництва
			- Ї Оперативний пошук покупців - Ї Аналіз конкурентів - Ї Інформація про потенційних інвесторів
Виробники і постачальники обладнання	- Ї Перелік обладнання і його технічні характеристики - Ї Вартісні показники	- Ї Координати підприємств – потенційних покупців обладнання. - Ї Інформацію про необхідність оновлення виробничих потужностей	
Інвестори	- Ї Розкриття сфери інвестиційних інтересів - Ї Інвестиційні пропозиції	Ї Інформація про потребу і суму інвестицій	Ї Прозорість пошуку, розміщення і використання інформації

Основною метою складання звітності є надання користувачам повної правдивої, неупередженої інформації про результати діяльності та стан підприємства для прийняття відповідних рішень. Інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути дохідлива і розрахована на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у

сприйнятті цієї інформації за допомогою використання Internet-технологій для сприяння розвитку інформаційно-облікового забезпечення амортизаційної політики.

Форми фінансової звітності № 1-5 та фінансові звіти підприємств і інформацію за сегментам подають:

- органу де сфери управління якого належить підприємство;
- трудовим колективам на їх вимогу;
- власникам (засновникам);
- органам державної статистики;
- іншим органам і користувачам.

Користувачами звітності можуть бути фізичні та юридичні особи або відповідні державні органи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття відповідних рішень. При цьому слід розрізняти зовнішніх та внутрішніх користувачів, які, в свою чергу, можуть мати прямий або непрямий інтерес стосовно інформації, яка міститься у звітності. Звітність підприємства повинна задовольняти інтереси користувачів. У таблиці 8.3 приведені типи користувачів та їх інформаційні потреби.

Таблиця 8.3

Типи користувачів звітності та їх інформаційні потреби в розрізі використання Internet-технологій для сприяння розвитку інформаційно-облікового забезпечення амортизаційної політики

Користувачі звітності	Інформаційні потреби користувачів звітності
Інвестори (акціонери)	Прийняття рішень щодо придбання, утримання або продажу акцій або інших інвестицій, участь в капіталі асоційованих підприємств, захист прав акціонерів, оцінка якості управління акціонерним підприємством, здатність підприємства сплачувати дивіденди по своїх акціях.
Постачальники та інші кредитори	Своєчасність оплати рахунків та виконання зобов'язань
Банки	Своєчасність повернення позик та кредитів, отримання відсотків, розрахунки ліквідності балансу
Працівники підприємства	Оплата праці та пенсійне забезпечення, збереження робочих місць, стабільність і прибутковість підприємства
Покупці та замовники	Можливість отримання необхідної продукції, товарів, послуг
Уряд	Своєчасність і повнота сплати податків; визначення національного доходу; розподіл ресурсів; забезпечення статистичних показників
Громадськість	Охорона навколишнього природного середовища, вплив діяльності підприємства на добробут суспільства, зайнятість, екологію

Також ми пропонуємо дещо удосконалити форму 11-ОЗ статистичний звіт «Звіт про наявність і рух основних засобів, амортизацію». А саме пропонуємо зробити дану форму не річною, а квартальною (табл. 8.4) і подавати її в електронному вигляді через запропоновану інформаційну систему, яка дозволить користувачам всіх рівнів мати оперативний доступ к даним:

Таблиця 8.4

Звіт про наявність і рух основних засобів (амортизацію)^{23,24}
(квартальний)

Квар- тал	Наявність на початок кварталу (первісна / переоцінена вартість)		Надійшло у кварталі всього		Вибуло у кварталі всього		Наявність на кінець кварталу всього	Наявність за відрахуванням зносусього		Амортизація ОЗ за квартал всього	Прибуток до оподаткуванняОшибки! Закладка не определена.	
	без урахування індексції та перео- цінки звітного року	з урахуванням індек- сації та переоцінки звітного року	усього	у т.ч. введено в дію ОЗ	усього	у т.ч. ліквідовано ОЗ		на початок кварталу	на кінець кварталу		Сума, всього	Використано (акумульовано на спец. рахунок) прибутку на формування амортизаційного фонду підприєм- ства
I												
II												
III												
IV												

Це дозволить реально бачити прибуток підприємства і акумулювати його на збільшення амортизаційного фонду. А також допоможе державі контролювати амортизаційну політику підприємств.

Таким чином, існуюча амортизаційна політика на сьогоднішній день не узгоджена з метою обліку. Амортизаційні відрахування здійснюються обліковою службою, як частина загальної облікової політики підприємства і має за основну мету коригування суми поточних витрат з метою зменшення оподаткованого прибутку.

Питанням нарахування і накопичення амортизаційних сум на даний момент опікується тільки облікова служба . Технічні і економічні служби підприємств на теперішній час складають плани розвитку з урахуванням наявних сум прибутку після оподатку-

²³ Форма 11-ОЗ статистичний квартальний звіт «Квартальний звіт про наявність і рух основних засобів, амортизацію»

²⁴ Розроблено автором

вання, який залишається в розпорядженні підприємства, і зовнішніх фінансових ресурсів (кредитів, інвестицій, грантів та ін.).

В результаті, основне завдання амортизаційної політики – підвищення інвестиційної активності і прискорене оновлення основних фондів – залишається невиконаним. У зв'язку з цим потрібно більш детальне вивчення проблем формування і реалізації амортизаційної політики, від ефективності якої залежить не тільки економічний і матеріально-технічний стан окремих підприємств, а й добробут держави в цілому.

Здійснення змін необхідно проводити з урахуванням основних вимог до бухгалтерського обліку - порівнянності, точності і об'єктивності, ясності і доступності, своєчасності, економічності і раціональності. Все це дозволяє забезпечити управлінський апарат, відповідні служби і фахівців необхідними достовірними даними про господарські процеси та фінансовий стан підприємства.

Керування здійсненням амортизаційної політики повинна здійснювати одна інституція, наприклад міністерство економіки, за наступними напрямками: розробка концепції здійснення амортизаційної політики, визначення пріоритетних галузей, застосування можливих на даний момент стимулюючих заходів; з урахуванням першого пункту визначити можливі норми, методи та коефіцієнти для застосування обліковими службами; забезпечення гарантованого доходу по відкритих підприємствами депозитних рахунках не рівні не нижчому рівню інфляції; здійснення оперативного контролю за рухом коштів на амортизаційних рахунках підприємств.

Для ефективного моніторингу здійснення амортизаційної політики необхідно групування вартісних показників не тільки за видами необоротних активів, а більш детально по галузях економіки, що дозволить забезпечити єдиний підхід до концепції амортизаційної політики всієї галузі, враховувати при здійсненні державного регулювання напрями НТП, оптимальні строки експлуатації та норми амортизації.

Ще однією сприятливою умовою амортизаційної реформи має бути здійснення податкового протекціонізму в двох напрямках: за рахунок перерозподілу прибутку до оподаткування у якості цільового фінансування інноваційного оновлення необоротних активів та в дозволі скорочення строків експлуатації необорот-

них активів на стільки, наскільки дозволяє прибутковість організації за умови підтвердженого оновлення виробничих потужностей після закінчення строків експлуатації. Контроль за здійсненням державного протекціонізму в частині пільгового оподаткування та спрямування коштів на інноваційне оновлення необоротних активів повинен здійснюватися за допомогою обов'язкових форм державної статистичної звітності, які подаються за допомогою хмарного сервісу.

Створення такого Internet-ресурсу повинно збільшити оперативність обміну інформації між всіма учасниками амортизаційної політики, сприяти ефективному використанню даних, які містяться на сервері клауд-платформи.

ВИСНОВКИ

У монографії здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано шляхи модернізації бухгалтерського, управлінського обліку, аудиту, фінансової звітності шляхом запровадження новітніх інтернет-технологій для забезпечення його відповідності глобальним тенденціям інформаційного розвитку економіки.

Важливим теоретичним доробком монографії є формулювання нової форми бухгалтерського обліку - клауд-комп'ютерної, відмінність якої від попередніх полягає у застосуванні в обліковому процесі новітніх «хмарових» інтернет-технологій. Введення в теорію і практику бухгалтерського обліку клауд-комп'ютерної форми започатковує новий етап його розвитку у взаємозв'язку із сучасними економічними теоріями, освоєння новітніх методів та інструментів на основі застосування принципів бухгалтерського інжинірингу.

«Клауд-комп'ютерна» форма бухгалтерському обліку передбачає формування та використання облікової інформації за вимогою бухгалтера з будь-якого місця планети, з будь-якого комп'ютера чи мобільного телефону. Вона є продовженням досліджень принципів бухгалтерського інжинірингу в інституціональній теорії бухгалтерського обліку. Бухгалтерський інжиніринг в клауд-комп'ютерній формі обліку представлений застосуванням в моделюванні і організації бухгалтерського обліку таких запозичених з інших наук і практик специфічних методів і інструментів: XBRL, клауд та грид-технології, бізнес-моделювання SaaS, DaaS.

Запропоновані концептуальні підходи до побудови сучасної системи обліку на базі клауд-комп'ютерної форми, передбачають три головні напрями модернізації обліку (застосування формату XBRL в обліково-оціночному процесі; збереження облікової інформації поза підприємством на базі клауд-комп'ютерних технологій; віддалений доступ до облікової інформації з використанням бізнес-моделей SaaS, DaaS), нормативно-правове та методичне забезпечення їх реалізації.

Шляхи вирішення проблеми невідповідності темпів розвитку обліку та інтернет-технологій викладено у Концепції побудови сучасної системи обліку в сільськогосподарському підприємстві

на базі клауд-комп'ютерної форми. Модернізація обліку передбачається в Концепції за трьома головними напрямками: застосування формату XBRL в обліково-оціночному процесі; збереження облікової інформації поза підприємством на базі клауд-комп'ютерних технологій; віддалений доступ до облікової інформації з використанням бізнес-моделей Saas, Daas.

Окремим блоком питань та пропозицій викладений аграрний сегмент розвитку бухгалтерського обліку. Так, автоматизація обліку біологічних активів становить 58 %. Питання оцінки справедливої вартості в обліку не представлені у вітчизняних бухгалтерських комп'ютерних програмах. Зважаючи на це, запропоновано організаційне, методичне та документальне забезпечення розрахунку справедливої вартості біологічних активів та основних засобів для цілей бухгалтерського обліку на базі клауд-комп'ютерних технологій. Зокрема, викладено основні положення розроблених у відділі обліку та оподаткування ННЦ «Інститут аграрної економіки» програмних продуктах: «Оцінка справедливої вартості біологічних активів» та «Оцінка справедливої вартості основних засобів». У програмах реалізовано спосіб автоматизованої оцінки справедливої вартості для цілей бухгалтерського обліку, який дозволяє узагальнювати вихідні технічні та ринкові дані щодо об'єкта оцінки дистанційно за допомогою запропонованого програмою алгоритму. Розроблені програми є складовою облікової політики, що забезпечують віддалену взаємодію облікового апарату, інженерно-технічної та економічної служб підприємства щодо адекватного фіксування технічного стану, аналізу активного ринку та визначення ринкової вартості активів і подальше відображення даної інформації на рахунках бухгалтерського обліку. Застосування програм є апробацією клауд-комп'ютерної форми обліку, що доводить її життєздатність і підтверджує початок переходу системи бухгалтерського обліку у віртуальний інтернет-простір.

У сфері звітності темпи переходу від одного електронного формату звітування до іншого, їхнє стале нарощування та зміна суб'єктного складу його користувачів об'єктивно відображають необхідність застосування єдиного уніфікованого електронного формату, здатного не лише представляти фінансову інформацію, а й об'єднати різні види звітності. Електронною мовою, яка може

об'єднати передові здобутки інформаційних технологій і чинну методологію бухгалтерського обліку та фінансової звітності, є eXtensible Business Reporting Language.

Кількість сільськогосподарських підприємств (в т.ч. вітчизняних), які залучені до процесу підготовки фінансової звітності в форматі XBRL, незважаючи на низку позитивних ознак розширюваної мови ділової звітності, є незначною. Побічно цей факт підтверджується тим, що у вільному доступі (через мережу інтернет) складно знайти XBRL-звітність тих підприємств, які не зобов'язані її складати. Така ситуація пов'язана з низкою причин технологічного й інституціонального характеру. Вона вказує на відсталість вітчизняної практики звітування, але разом з тим підтверджує виявлені в ході дослідження основні світові тенденції розвитку електронних форматів складання, подання та представлення фінансової звітності.

Удосконалення фінансової звітності передбачає організацію вертикалі акумулювання фінансової інформації на основі стандарту XBRL, в основу побудови якої покладено трирівневу систему регламентування фінансової звітності. Її практичне запровадження ліквідує складність і трудомісткість процесу збору, агрегації і обробки звітної інформації за рахунок вищого рівня автоматизації; створює єдину систему показників звітності шляхом усунення дублювання даних; знижує навантаження на учасників звітного процесу; підвищує прозорість і відкритість фінансової інформації, а також реалізує кількостапний і різновекторний контроль за достовірністю наданих даних.

В основу побудови вертикалі акумулювання фінансової інформації в Україні слід покласти трирівневу систему регламентування фінансової звітності, яка визначає її ієрархічну побудову (держава→галузь→підприємство), та XBRL-формат. Така організація вертикалі акумулювання фінансової інформації ліквідує складність і трудомісткість процесу збору, агрегації і обробки звітних даних за рахунок більш високого рівня автоматизації; створює єдину систему показників звітності шляхом усунення дублювання даних; знижує навантаження на учасників звітного процесу; підвищує прозорість і відкритість фінансової інформації, а також формує додаткові можливості для аутсорсингу в частині підготовки звітних форм.

У питанні аудиту сучасні інформаційні технології значно розширюють набір аналітичних засобів, що дозволяють оцінювати та контролювати діяльність підприємства. В монографії при дослідженні цих питань зроблено акцент на аудиторському ризику. Адже при здійсненні процедур фізичного (ручного) контролю можна використовувати звіти та інші матеріали, створені за допомогою машинної обробки. Оскільки залежність інших засобів контролю від комп'ютерної обробки є наслідком організації ведення бухгалтерського обліку, зазначений аспект впливатиме на рівень ризику інформації, що визначається її змістом. Таким чином, всі обставини, пов'язані із застосуванням інформаційних технологій для планування, виконання аудиторських процедур, оцінювання їх результатів та формування професійного судження аудитора, безпосередньо впливають на рівень ризику оцінювання інформації.

Управлінський аспект модернізації обліково-інформаційної системи підприємства в монографії представлений пропозиціями щодо посилення ефективності управлінського обліку в системі дослідних господарств Національної академії аграрних наук України, вони включають ІТ-модель посилення ефективності управлінського обліку з використанням спеціалізованих програмних продуктів. В монографії також викладено авторське бачення інтернет-платформи обліково-інформаційного забезпечення амортизаційної політики.

Дослідження питань розвитку бухгалтерського обліку, аудиту, звітності в умовах використання новітніх інформаційних технологій у відділі обліку та оподаткування ННЦ «Інститут аграрної економіки» продовжується і ми запрошуємо до наукової, методичної та практичної співпраці.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аверьянов А. Н. Системное познание мира: методологические проблемы. М.: Политиздат, 1985. 263 с.
2. Агробізнес України 2016. Інфографічний довідник / Baker Tilly. URL: <http://www.bakertilly.ua/en/news/id1059>.
3. Актуальні проблеми національної системи бухгалтерського обліку в Україні в період його реформування : Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни / П.Т. Саблук та ін. Одеса: Одес. держ. аграр. ун-т, 2002. 396 с.
4. Алахов Б.В. Комплексная механизация учета с применением ЭВМ. М.: Финансы, 1969. 112 с.
5. Алигаджиева Е. М. Эколого-социальный учет и анализ корпоративной отчетности в условиях МСФО : автореф. дис. канд. экон. наук : 08.00.12. Орел, 2010. 24 с.
6. Амеліна А. О., Секіріна Н. В. Сучасний стан та напрямки розвитку соціоорієнтованого обліку в Україні. Матеріали міжнар. конф. «Modern problems and ways of their solution in science, transport, production and education 2013». 18-29 червня 2013 р. SWORD. URL: <http://www.sworld.com.ua/konfer31/505.pdf>.
7. Андрианова В. В. О человеческом капитале. Культура народов Причерноморья. 1998. № 3. С.316–318.
8. Анохин П. К. Принципиальные вопросы общей теории функциональных систем. Принципы системной организации функций. М.: Наука, 1973. – 315 с.
9. Астахов В. Л. Бухгалтерский (финансовый) учет: учеб. пособие; Серия «Экономика и управление». Ростов Н/Д: Издательский центр «Март», 2002. – 832 с.
10. Афанасьев В.Г. Системность и общество. М.: Политиздат, 1980. 368 с.
11. Байдаков В., Нарулиев С. Введение в конфигурирование «1С: Бухгалтерии 7.5». М.: КомпьютерПресс, 1999. 224 с.
12. Барац С.М. Курс двойной бухгалтерии / 3-е изд., пересмотр. и значит. доп. Спб.: тип. М.М. Стасюлевича, 1912. 840 с.
13. Бардаш С. В., Шерстюк О. Л. Оцінка реагування системи внутрішнього контролю на відхилення, виявлені зовнішнім аудитором. Соціально-економічний розвиток України: проблеми та

перспективи : кол. моногр. / за ред. О. В. Манойленко. Харків : НТУ ХПІ, 2015. С. 22–41.

14. Басун Н. Інформаційна підсистема бухгалтерського обліку як складова управління АПК. URL: http://sophus.at.ua/publ/2011_11_15_16_kampodilsk/section_6_2011_11_15_16/informacijna/_pidsistema_bukhgalterskogo_obliku_jak_skladova_upravlinnja_apk/8-1-0-178

15. Безродна Т. М. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності поняття. Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля. 2008. № 10, ч. 2. С. 58–62.

16. Белоусова І. А. Проблематика визначення функцій управлінського обліку. Вісник ЖІТІ. 2002. № 21. С. 20–24.

17. Бенько М.М. Новітні інформаційні технології в бухгалтерському обліку. Вісн. Львівської комерційної акад.: зб. наук. пр., Сер. економічна. 2011. Вип. 35. С. 29–33

18. Бернетайн Л. А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация. М.: Финансы и статистика, 2002. 624 с.

19. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. К.: А.С.К., 2000. 692 с.

20. Богданова Ж. А. Развитие социального учета: определение основных понятий. Інноваційна економіка : наук.-вироб. журнал. 2013. № 7 (45). С. 293–296.

21. Бондар М. І. Амортизація необоротних активів: облік та оподаткування. Вісник ЖДТУ № 1 (55) серія Економічні науки. 2011. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/4936/6.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

22. Боримська К. П. Організація побудови аналітичного обліку для цілей управління: експурс в минуле. Вісник ЖДТУ. 2008. № 4 (46). С. 28–39

23. Боцян Т.В. Облік і внутрішній контроль діяльності підприємств в умовах використання комп'ютерних технологій: управлінський аспект: автореф. дис. ... на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец. 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. К., 2005. 20 с.

24. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку. Житомир: ЖІТІ, 2005. 640 с.

25. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Житомир, 2001. (Вид. 2-ге, доп. і перероб).
26. Бутинець Т. А. Документування в системі бухгалтерського обліку: теорія і методологія: автореф. дис. ... канд. екон. наук за спец. 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Інститут аграрної економіки УААН. К., 2001. 21 с.
27. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студ. спец. «облік і аудит» вищ. навч. закл. Житомир: ПП «Рута», 2002. 686 с.
28. Бутинець Ф. Ф. Міжнародний облік чи його гармонізація та стандартизація? Вісник ЖДТУ. 2003. Вип. 2 (24). С. 3-11.
29. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. 3-тє вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2003. 444 с.
30. Бутинець Ф. Ф., Шатило Н. В. Податковий облік в Україні: навч. посібник. Житомир: ЖІТІ, 1998. 784 с.
31. Бухгалтерский учет, контроль и анализ: социальные ориентиры: Результаты научных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской научной бухгалтерской школы: монография / под общей ред. Ф. Ф. Бутинца. Житомир: ЖГТУ, 2008. 484 с.
32. Бухгалтерский учет: учебник / П. С. Безруких, В. Б. Ивашкевич, Н. П. Кондраков и др.; под ред. П. С. Безруких. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Бухгалтерский учет, 1996. 576 с.
33. Бухгалтерське та податкове забезпечення майнових і земельних відносин у новостворених сільськогосподарських підприємствах: посібник / [Артикульна Г.Л., Гайдуцький П.І., Дем'яненко М.Я. та ін.]; за ред. П. І. Гайдуцького і П. Т. Саблука. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2002. 408 с.
34. Бухгалтерський облік на підприємствах АПК. Том II. Посібник по застосуванню нормативно-методичних документів Мінагрополітики та ДПА України / За ред. В.М. Пархоменка та В. М. Жука. К.: ІАЕ, 2004. 496 с.
35. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: навч. посібн. / [Ф.Ф. Бутинець, М.Я. Дем'яненко, П.Т. Саблук та ін.]; під заг. ред. Ф. Ф. Бутинця, М. М. Коцупатрого. Житомир: ПП «Рута», 2003. 512 с.

36. Быковская Е., Юзефальчик И. Новый формат представления финансовой отчетности – XBRL: преимущества и необходимость внедрения. Банкаўскі веснік. 2016. № 10. С. 32–39.

37. Бычкова С. М., Ивахненко С. В. Информационные технологии в бухгалтерском учете и аудите: учеб. пособие. / под ред. С. М. Бычковой. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. 216 с.

38. Валуєв Б. І. Деякі актуальні питання наукових досліджень із бухгалтерського обліку. Тези та тексти виступів VII-ої Міжнародної наукової конференції «Наукові школи світу: еволюція, сучасний стан, перспективи розвитку». Житомир: ЖДТУ, 2008. 208 с.

39. Васильев А. Ф., Пучинская К. К. Автоматизированная обработка учетной информации в сельскохозяйственных предприятиях. М.: Финансы и статистика, 1984. 199 с.

40. Ватуля І. Д., Гладка Л. О. Організація обліку у фермерських господарствах. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 312 с.

41. Верига Ю. А. Реформування фінансової звітності в Україні. Проблеми і перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: монографія/за заг. ред. проф. Вериги Ю. А., доц. Ночовної Ю. О. Полтава: ПУЕТ, 2014. С. 8-16.

42. Верига Ю. А., Деньга С. М. Предмет і метод бухгалтерського обліку: погляд на проблему. Розвиток науки про бухгалтерський облік. Збірник текстів доповідей на міжнародній науковій конференції. Житомир: ЖІТІ, 2000. 252 с.

43. Винников М. Б. Форматы финансовой отчетности: от псевдографики до XBRL / Отрасли права – Аналитический портал. URL: <http://отрасли-права.рф/article/8563>.

44. Відкриті дані та формати файлів / Apps4Cities. URL: <https://danimist.org.ua/uk/news/vidkryti-dani-ta-formaty-fayliv>.

45. Волков С. И., Краева Т. А., Савин Т. П. Методологические основы автоматизированного учета на предприятиях. М.: Финансы, 1977. 272 с.

46. Вороновська О. В. Сутність і розвиток екологічного обліку. Галицький економічний вісник. 2011. № 2(31). С.195–200 (бухгалтерський облік, аналіз та аудит).

47. Вручення дипломів за підсумками конкурсу «За кращу наукову доповідь молодого ученого НААН з фундаментальних та

прикладних досліджень» у 2016 році URL: <http://naas.gov.ua/newsall/newsnaap/3163/>

48. Гайдуцький П. І., Жук В. М. Облік трансакційних витрат – вагомий фактор конкурентоспроможності в сучасній економіці. Облік і фінанси АПК. 2012. № 3. С. 9-19.

49. Гайдуцький П. І., Жук В. М. Роль бухгалтерського обліку в попередженні економічних криз. Економіка України. 2012. № 12. С. 72-82.

50. Галаган А.М. Руководство по общему счетоведению. Л.: Государственное изд- во, 1926. 184 с.

51. Гаркуша С. А., Довжик О. А. Комп'ютерний аудит в системі аналізу бухгалтерської інформації. Економічний аналіз. 2014. Т. 15. № 2. С. 136–141.

52. Гаркуша С.А. Автоматизація облікових процесів: впровадження та переваги роботи системи. Вісн. Сумського нац. аграр. ун-ту. Сер. «Економіка і менеджмент». Суми, 2012. Вип. 4 (52). С. 60–65

53. Гейсєр Е. С. Вплив видів обліку на методологію визначення фінансового результату. Вестник ДонНУЕТ. Серия: Экономические науки. Донецк: ДонНУЕТ, 2010. № 3 (47). С. 342–349.

54. Герасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. Податковий облік і звітність на підприємствах: Підручник. К.: ВД «Професіонал», 2004. 448 с.

55. Герасименко О. Соціальний облік та нефінансова звітність як інструменти реалізації соціальної відповідальності. Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка. Економіка. 2012. № 137. С. 39-42.

56. Гетьман В. Г. Европейский форум бухгалтеров. Бухгалтерский учет. 2002. № 23. С. 61-62.

57. Глейх Е. И. Курс бухгалтерского учета. Основные положения. М.: Госфиниздат, 1965. 207 с.

58. Глушков И. Е. Бухгалтерский учет на современном предприятии. Эффективное пособие по бухгалтерскому учету. Новосибирск: «ЭКОР», 1999. 754 с.

59. Гоголь Т. Методологія бухгалтерського обліку як напрямків наукових досліджень в інноваційній економіці. Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2012. Вип. 2. С. 151–158.

60. Гоголь Т. А. Інформаційні потреби користувачів фінансової звітності малих і великих підприємств. Формування ринкових відносин в Україні. 2012. Вип. 1(128). С. 90–95.

61. Голов С. Вдосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні в контексті євроінтеграції. Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 1. С. 3–17.

62. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: практ. посіб. Харків: Фактор, 2007. 976 с.

63. Голов С. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 4. С. 3-13.

64. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. К.: «Центр учбової літератури», 2007. 522 с.

65. Голов С. Ф. Розвиток бухгалтерського обліку та аудиту відповідно до плану дій «Україна – ЄС». Вестник бухгалтера и аудитора Украины. 2005. № 15-16. С. 10-20.

66. Голов С. Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: автореф. дис. ... на здобуття наук. ступеня доктора економічних наук за спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київ: ДВНЗ «КНЕУ ім. В. Гетьмана», 2009. 31 с.

67. Головай Н. М. Обліково-інформаційне забезпечення в управлінні дослідженнями та розробками: стан та перспективи розвитку. Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету: Випуск 17, том 2. Кам'янець-Подільський: ПДАТУ, 2009. 744 с.

68. Головецька О. Аудит захищеності комп'ютерних систем засобами Metasploit Framework. Збірник тез Всеукраїнської студентської науково-технічної конференції „Природничі та гуманітарні науки. Актуальні питання“, 19-20 квітня 2012 року. Т.: ТНТУ, 2012. Т. 1. С. 52. (Секція: Інформаційні технології)

69. Голуб Н.О., Балаш І. В. Форми ведення бухгалтерського обліку URL: <http://www.sworld.com.ua/index.php/ru/conference/the-content-of-conferences/archives-of-individual-conferences/december-2012>.

70. Голячук Н. В., Голячук С. Є. Переваги та недоліки застосування хмарних технологій в обліку. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». 2015. Випуск 12 (45). Ч.1. С. 80-86

71. Городянська Л. В. Амортизаційна політика та напрями відтворення фінансово-економічних ресурсів у бухгалтерському обліку. Фінанси України. 2009.

72. Грачов О.Д. Інформаційне забезпечення управління науково-технічним прогресом у сільському господарстві: автореф. дис. ... на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец. 08.02.02 – Економіка та управління науково-технічним прогресом, інвестиційні та інноваційні процеси. К.: Інститут аграрної економіки УААН, 1998. 16 с.

73. Грицишен Д.О. Мінливість методів обліку під впливом соціально-економічного середовища мусульманських країн URL: http://mybiblioteka.com/articles/book/4911-minlivist_metodiv_obliku_p/1.html.

74. Гура Н. О. Імплементация Директиви 2013/34/ЕС в Україні з урахуванням міжнародного досвіду. Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Серія: Економіка. 2015. № 10(175). С. 6–10.

75. Гусаренко А. С. Обработка XML-документов в ситуационно-ориентированных базах данных на основе динамических DOM-объектов: автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата технических наук: спец. 05.13.11 – Математическое и программное обеспечение вычислительных машин, комплексов и компьютерных сетей. Уфа, 2013. 20 с.

76. Гуцаленко Л.В. Методологічні аспекти обліку формування та узагальнення результатів діяльності сільськогосподарських підприємств. Економіка АПК. 2010. № 9. С. 70-74.

77. Гуцаленко Л.В. Поліпшення якості та прогнозованості облікової інформації для забезпечення прибутковості підприємства. Економіка АПК. 2010. № 7. С.67-71.

78. Дайсон Э. Интеллектуальная собственность в Сети. Компьютерра. 1997. № 7-8. С. 184-185.

79. Даньків Й., Яцко М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: процесний підхід. Бухгалтерський облік і аудит. 2015. № 12. С. 10–17.

80. Демко І. Роль фінансової звітності для прийняття управлінських рішень. Глобалізаційні процеси в розвитку національних економік: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 31 березн. 2016 р. (ЛКА, м. Львів). Ч. 2. Тернопіль: Крок, 2016. С. 96–98.

81. Деньга С.М. Екаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. Частина 3. Організація екаунтингу в умовах мережових комп'ютерних технологій обробки інформації: монографія. Полтава: РВВ ПУСКУ, 2008. 455 с.

82. Дерій В. А., Дерій М. В. Облікові та аналітичні компоненти нефінансової звітності та їх роль в економічній системі. Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. 2014. №2. с. 95–103. URL: <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/2326.pdf>.

83. Дерій В.А. Форми (системи) обліку та відображення в них витрат і доходів підприємства. Міжнародний збірник наукових праць: теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2010. № 1 (16). С. 37–46.

84. Джонсон Р., Каст Ф., Розенцвейг Д. Системы и руководство: теория систем и руководство системами / 2-е изд., перераб. и доп. М.: Советское радио, 1971. 647 с.

85. Дземішкевич І. О. Відповідність фінансової звітності підприємств потребам користувачів звітності. Фінансовий простір. 2015. № 1. С. 113–121.

86. Дипиаза С. (младший), Эклз. Р. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. М.: Альпина Паблишер, 2003. 212 с.

87. Директива 2013/34/ЕС Европейского Парламента и Совета о ежегодной финансовой отчетности, консолидированной финансовой отчетности и связанных с ними отчетах определенных типов компаний, вносящая поправки в Директиву 2006/43/ЕС Европейского Парламента и Совета и отменяющая Директивы Совета 78/660/ЕЕС и 83/349/ЕЕС от 26.06.13 г. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MU13169.html.

88. Документы Парламентской Ассамблеи Совета Европы Об экологическом учете как инструменте устойчивого развития. URL: http://www.coe.int/t/r/parliamentary_assembly/%5Brussian_documents%5D/%5B2004%5D/%5BParis_2004%5D/Rec.1653-Rus.asp (дата звернення 27.02.2017 р.).

89. Дониченко А. Назад в ХХІ век. Компьютерное обозрение. 2000. № 5. С. 40-42

90. Дрозд І.К., Вдовіченко В.О. Інформаційні технології як фактор удосконалення облікових процесів. Незалежний аудитор. 2013. №4 (II). С. 2-11

91. Дрозд І.К. Контроль економічних систем: монографія. К.: Імекс-ЛТД, 2004. 312 с.

92. Дрозд І.К. Система фінансово-економічного контролю в Україні: дис. ... д-ра екон. наук за спец. 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Київський національний ун-т ім. Тараса Шевченка. К., 2005. 448 с.

93. Дрозд І.К., Шевчук В.О. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. К.: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2007. 304 с.

94. Евстегнеев Е.Н. Основы налогового планирования. СПб.: Питер, 2004. 288 с.

95. Ефетов В.Б. Организация бухгалтерского учета на ЭВМ. Бухгалтерский учет. 1966. № 5. С. 20-24.

96. Євдокимов В. В. Моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і практика застосування : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04. Київ. 2005. 21 с.

97. Жиглей І.В., Скакун Л.С. Ретроспективний аналіз форм організації бухгалтерського обліку. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2009. № 2 (48). С. 36-46.

98. Жук В. М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки : монографія. Київ : ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. 454 с.

99. Жук В. М. Теоретичні аспекти Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. Облік і фінанси АПК. 2009. № 1. С.17–25.

100. Жук В. М. До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні. Бухгалтерський облік і аудит. 2010. № 10. С. 16–22.

101. Жук В.М. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку: відповідь на виклики сучасності. Бухгалтерський облік і аудит. 2015. № 8-9. С. 14-23

102. Жук В.М. Інституціональний підхід до розв’язання проблем бухгалтерського обліку в Україні. Фінанси України. 2009. № 7. С. 100-113.

103. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2009. 648 с.

104. Жук В.М. Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика: наукова доповідь. К.: ННЦ ІАЕ, 2008. 83 с.

105. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: Многография. К.: «Аграрная наука», 2013. 408 с.

106. Журавльова Т. В. Формування обліково-інформаційної підтримки в сільськогосподарських підприємствах в умовах використання комп'ютерних технологій. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2013. №4 (24). С. 83-87

107. Жураковська І. В. Використання оцінки за теперішньою вартістю в звітності за міжнародними стандартам. Економічні науки. Серія «Економічна теорія та економічна історія»: Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету. 2015. Випуск 12(48). С. 28–36.

108. Загородній В.П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу і аудиту: монографія. К.: А.С.К., 1998. 768 с.

109. Загородній А.Г., Єлісєєв А.В. Податки та податкове планування підприємницької діяльності: монографія. Львів, Центр Бізнес-Сервісу, 2003. 152 с.

110. Захарова Т. В., Камысовская С. В. Институциональные аспекты формирования социальной отчетности: российский и международный поход. Вести Ин-та дружбы народов Кавказа «Теория экономики и управления народным хозяйством» Экономические науки. 2011. № 4 (20). С. 84–92.

111. Захарченко О. В. Соціальний капітал як чинник взаємодії громадянського суспільства та місцевого самоврядування. Наукові записки. 2005. Т. 45. С. 32–40.

112. Зима Ю.П. Розробка моделі управлінського обліку з використанням інформаційних технологій. Економічний аналіз. 2014. Том 15. №2. С. 148-153

113. Зубілевич С. Облікова Директива ЄС, її вплив на склад і зміст звітів європейських компаній та перспективи для України. Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 7. С. 3–15.

114. Ивашкевич В.Б. Управленческий учет в информационной системе предприятия. Бухгалтерский учет. 1999. № 4. С. 99-102.

115. Ильичева Е. В. Экологический учет в условиях реализации политики экологической сбалансированности : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12. Орел. 2010. 48 с.

116. Исаков В.И. Развитие бухгалтерского учета с использованием средств вычислительной техники. Совершенствование бухгалтерского учета в современных условиях управления производством: Тез. докл. Всесоюзн. научно-технич. конф. М., 1975. С. 7-19.

117. Иванова Л. Б. Основні завдання бухгалтерського обліку в антикризовому управлінні суб'єкта реального сектора економіки. Економіка і регіон. 2011. № 4(31). С. 198–202.

118. Ивахненко С. В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції : монографія. Житомир: ПП "Рута", 2010. 432 с.

119. Ивахненко С. В. Електронні технології звітування як передумова аналізу та контролю фінансової звітності. Облік і фінанси АПК. 2008. № 4. С. 67–76.

120. Ивахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи: монографія. Житомир: «АСА», 2001. 416 с.

121. Ивахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту. К.: Знання-Прес, 2003. 349 с.

122. Ивахненко С.В. Організація бухгалтерського обліку в умовах застосування комп'ютерної техніки (на прикладі підприємств Житомирської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук за спец. 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит; Нац. аграр. ун-т. К., 1999. 19 с.

123. Ивахненко С.В. Форма бухгалтерського обліку в умовах застосування обчислювальної техніки. Вісник ЖІТІ. Серія: Економічні та гуманітарні науки. 1998. № 7. С. 105-114.

124. Ивахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи; Житомир. інж.-технол. ін-т. Житомир: АСА, 2001. 414 с.

125. Івченко Є. Інформаційно-комунікаційні технології для управлінського обліку на підприємствах. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. 2010. Вип. 6. С. 28-31

126. Ільченко Л.Б. Форми бухгалтерського обліку та їх застосування на підприємствах споживчої кооперації. Регіональна бізнес-економіка та управління. № 1. 2013. С. 110-113.

127. Інвестиції зовнішньоекономічної діяльності України у 2010–2016 роках: стат. зб./ Держ. служба статистики. Київ. 2017. 44 с.

128. Іпотечне кредитування в аграрному секторі економіки України: монографія / М. Я. Дем'яненко та ін. К.: Нац. наук. центр «Ін-т аграр. Економіки», 2005. 106 с.

129. Каллас К.Э. Организация автоматизированной информационной системы бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1990. 176 с.

130. Камінська Т. Г. Підвищення надійності фінансової звітності: вимоги міжнародних стандартів. Стратегія розвитку аудиту в умовах глобалізації економічних відносин: тези доп. міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 31 березня–1 квітня 2016 р.)/Відп. ред. С.В. Бардаш. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. С. 23–26.

131. Камінська Т. Г. Фінансова звітність як джерело інформації для прийняття управлінських рішень. Стратегія розвитку аграрного сектору економіки України в умовах Євроінтеграційних процесів: тези доповідей 69-ої науково-практичної студентської конференції, Київ, 3 грудня 2015 р. Ч. 3. К.: НУБіП України, 2015. С. 41–43.

132. Канаев К. А., Фалеева Е. В., Пономарчук Ю. В. Сравнительный анализ форматов обмена данными, используемых в приложениях с клиент-серверной архитектурой. Фундаментальные исследования. 2015. № 2 (часть 25). С. 5569–5572. URL: <https://www.fundamental-research.ru/ru/article/view?id=38464>.

133. Канцедаль Н.А. Варіативний підхід до вибору форми обліку фермерських господарств. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2009. № 2 (48). С. 50-51.

134. Карагод В. С, Баймуратов И. Ю. Сравнительный анализ международных, американских и германских стандартов финансовой отчетности. Труды Российского университета дружбы народов. Москва, 2002. 80 с.

135. Карп М.В. Налоговый менеджмент: Учебник для вузов. М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2001. 477 с.

136. Кастельс М. Информационная эпоха: экономика, общество и культура. М.: ГУ ВШЭ, 2000. 608 с.

137. Кельдер Т. Л., Шмиголь Н. М., Дьякова Ю. В. Задачі аналізу ризику в комп'ютерному аудиті. Вісник Запорізького національного університету. 2008. № 1(3). С. 51–55.

138. Кепко В. В. Розвиток фінансової звітності підприємств аграрного сектору економіки: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Нац. наук. центр "Ін-т аграр. екон.". К., 2018. 19 с.

139. Кепко В. В. Розвиток фінансової звітності підприємств аграрного сектору економіки: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Нац. наук. центр "Ін-т аграр. екон.". К., 2018. 220 с.

140. Кипарисов Н.А. Курс теории бухгалтерского учета. М.: Госплан-издат, 1950. 263 с.

141. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: Научный доклад на 6-ой Международной научной конференции «Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-практическое значение и направления дальнейшего развития», г. Житомир, 18–19 октября 2007 г. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с.

142. Кирейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством. К.: Изд-во УСХА, 1992. 240 с.

143. Кирсанова Т. А., Кирсанова Е. В., Лукьянихин В. А. Экологический контроллинг – инструмент экоманеджмента / под ред. В. А. Лукьянихина. Сумы : Козацький вал, 2004. 222 с.

144. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета: [учебник]. М.: Финансы и статистика, 1995. 192 с.

145. Кіндрацька Л. М. Управлінський аспект бухгалтерського обліку в Україні. Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства : тези доповідей науково-практичної конференції. Львів. 2009. С. 90.

146. Кіндрацька Л.М. Система бухгалтерського обліку в комерційних банках: методологія та практика: дис. ... д-ра екон. наук за спец. 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит; Київський національний економічний ун-т. К., 2003. 457 с.

147. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія професія, міжпредметні зв'язки: монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.

148. Клименко Д. О. Зародження бухгалтерії та формування бухгалтерського обліку як науки. Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. Вип. 8 (29). Ч. 1. 2011. С. 236–245.

149. Клименко О.В Інформаційні системи і технології в обліку: Навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2008. 320 с.

150. Ковалев В.В. Бухгалтерский учет: новая реальность и перспективы развития. Бухгалтерский учет. 2003. № 9. С. 64-67.

151. Коваль С.В. Удосконалення комп'ютерного обліку у сільськогосподарських підприємствах. Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. 2013. №3. С. 161-163

152. Коваль Л.С. Международные стандарты и теория бухгалтерского учета: Учебно-методическое пособие. М.: Гелиос АРВ, 2002. 144 с.

153. Ковальова О.В. Інформаційне забезпечення управління екологічною безпекою сільського господарства. Облік і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: Збірник наукових праць / ТДАТА. Мелітополь, 2005. С. 282

154. Ковбич Т.М. Аудиторська перевірка в умовах застосування комп'ютерної форми ведення бухгалтерського обліку. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2008. № 2 (44). С. 68-77.

155. Кожухова О. С. Экологический учет и экологический контроллинг: взаимосвязь и интеграция. Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2012. № 3. URL: <http://www.uecs.ru/ekonomikapririodopolzovaniyz/item/1165-2012-03-26-11-23-42>.

156. Козак М.І. Автоматизація господарського обліку з використанням баз даних: дис. ... на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук за спец. 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2005. 166 с.

157. Комлев Н. Разработчики программ – цифры и факты. Бухгалтерский учет. № 1. 1998. С. 87

158. Комплексное финансовое управление на 1С: Предприятие URL: <http://www.finprosoft.ru>

159. Компьютеризация информационных процессов на промышленных предприятиях / В.Ф. Сытник, С.П. Риппа [и др.]. К.: Техніка, 1991. 215 с.

160. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 р. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009.

161. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_009/page

162. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, схвалена Колегією Міністерства аграрної політики України: Протокол № 1 від 03.02.2009 р. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/konceptsiya-rozvitku-buhgalterskogo-obliku-v-agrarnomu-sektori-ekonomiki-ukraini-1287.html>.

163. Коржнев М. М. Природно-ресурсні основи сталого розвитку. Київ : Вид. КНУ. 2001. 270 с.

164. Корнійчук Л.Я., Шевчук В.О. Футурологія і прогностичні ідеї фізичної економії. К.: КНЕУ; НАСОА, 2012. 72 с.

165. Корупція та земельні «дерибани» в НААН: Україна вже втратила 600 тисяч га цінних земель та десятки мільйонів гривень / Депутатський контроль, 28.10.2015 р. URL: <http://depcontrol.org/koruptsiya-ta-zemelni-deribani-v-naan-ukrayina-vzhe-vtratila-600-tisyach-ga-tsinnih-zemel-ta-desyatki-milyoniv-griven>

166. Корягін М. В., Куцик П. О. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : монографія. Львів : ЛКА, 2015. 239 с.

167. Корягін М. В., Куцик П. О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: монографія. К.: Інтерсервіс, 2016. 276 с.

168. Косова Т. Д. Амортизація як інвестиційний ресурс підприємства. Актуальні проблеми економіки. 2003. №9.

169. Костенко О.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління ефективністю діяльності сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. ... на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук за спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). К.: Національний університет біоресурсів і природокористування, 2011. 21 с.

170. Костров А.В. Основы информационного менеджмента: учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 2001. 128 с.

171. Костяник Н.В. Розвиток форм обліку з використанням інформаційних комп'ютерних технологій. Актуальні проблеми економіки. 2009. № 8. С. 259-265.

172. Кох Р. Менеджмент и финансы от А до Я. СПб.: Питер, 1999. 496 с.

173. Криворучко І.М. Організація інформаційного забезпечення управління агропромисловим комплексом: автореф. дис. ... на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук за спец. 08.02.03 – Організація управління, планування і регулювання економікою. К.: Інститут аграрної економіки УААН, 2001. 20 с.

174. Крисоватий А.І., Кізима А.Я. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. Тернопіль: Карт-бланш, 2004. 304 с.

175. Кропивко М.Ф. Інформація в управлінні агропромисловим виробництвом: монографія. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 1997. 252 с.

176. Кропивко М.Ф. Козак М.І., Похіленко В.І., Романова Е.П. Основи архівно-комп'ютерної форми обліку. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2004. 126 с.

177. Кубах Т. Г. Фінансовий капітал та його місце в структурі капіталу. URL : http://www.rusnauka.com/27_NII_2013/Economics/14_145950.doc.htm.

178. Кудинов А. Отраслевые XML-форматы и их перспективы в России. PC Week/RE. 2005. № 33. С. 41–44.

179. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. К.: КНЕУ, 2001. 334 с.

180. Кузіна Р. В. Перспективи впровадження облікової директиви ЄС в Україні. Економічний аналіз. 2015. Т. 19(2). С. 214–219.

181. Кузьмінський Ю. А. Методологія бухгалтерського обліку в контексті реформування. Фінанси України. 2006. № 8. С. 59.

182. Кузьмінський Ю. Що таке система бухгалтерського обліку?. Бухгалтерський облік і аудит. 2006. № 6. С. 8-11.

183. Кулик В. А., Шпигун Є. О. Необхідність застосування XBRL-стандарту у процесі формування звітності вітчизняних підприємств. Тези Всеукраїнської науково-практичної он-лайн конференції аспірантів, молодих учених та студентів, присвяченої Дню науки. 10-12 травня 2016 року. Том 2. Бухгалтерський облік та аудит. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/123456789/3936>.

184. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2002. 640 с.

185. Лазарева Н.А. Экспресс-курс по бухгалтерскому учету: учеб. Пособие. М.: «Издательства ПРИОР», 1999. 96 с.

186. Лайон Д. Інформаційне суспільство: проблеми та ілюзії. Сучасна зарубіжна соціальна філософія. К., 1996. С. 362-380.

187. Лапухин Н.В. Таблично-перфокарточная форма учета на заводе. М.: Финансы, 1971. 127 с.

188. Лебарс А. Французская система стандартизации бухгалтерского учёта. Бухгалтерский учёт. 1994. № 8. С. 8–19.

189. Левицька С. О. Соціальний облік: методичний підхід та організаційне забезпечення. Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2014. № 797. С. 255–262. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2014_797_36.

190. Легенчук С. Ф. Розвиток бухгалтерського обліку на основі концепції методологічного анархізму П. Фейерабенда: PRO ET CONTRA. Економіка: реалії часу. 2012. № 2(3). С. 88–91.

191. Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2010. 652 с.

192. Легенчук С.Ф., Дударева К.О. Аналіз можливостей реалізації бізнес-процесу «бухгалтерське документування» в сучасних інформаційних системах. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр. Вип. 2 (26). Житомир: ЖДТУ, 2013. С. 201-213.

193. Легенчук С.Ф., Лозинський Д.Л. Ідеальна система бухгалтерського обліку: утопічна ідея чи реальність ІТ-економіки? Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 2. С. 3-10

194. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні. Основи та практика: навч. посіб. Тернопіль : Навчальна книга – Богдан, 2012. 744 с.

195. Лень В. С., Колівешко О. М. Екологічний облік: поняття та зміст. Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія облік, контроль та аудит: теоретико-методологічний аспект. 2014. № 2 (74). С. 223–229.

196. Лень В.С., Нехай В.А. Облік і аудит. Вступ до фаху: [навчальний посібник]. К.: «Центр учбової літератури», 2009. 256 с.

197. Леонтьев Н.А. Теория бухгалтерского учета. М.: Центральные заочные курсы по повышению квалификации главных бухгалтеров, 1953. 402 с.

198. Липунцов Ю. П. Прикладные программные продукты для экономистов. Основы информационного моделирования: Учебное пособие. М.: Проспект. 2014. 252 с.

199. Лізогуб Р. П. Удосконалення інформаційної складової планування та управління екологічними витратами. Качество экономического развития: глобальные и локальные аспекты: Материалы IV Международной научно-практической конференции (24–25 мая 2012 г.). URL: http://www.confcontact.com/2012_05_25/2_lizogub.php.

200. Лобода Н.О. Облікова політика підприємства: сутність і призначення. Вісник ЖГП. 2011. № 15. С. 155-162.

201. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: монографія. Київ: КНЕУ, 2006. 256 с.

202. Логика и методология системных исследований / [А.И. Уемов, А.Ю. Цофнас, З. Пауль и др.]; отв. ред. Л.Н. Сумарокова. Киев-Одесса, «Вища школа». 1977. 255 с.

203. Лозинский А.И. Курс теории бухгалтерского учета. М.: Госпланиздат, 1939. 491 с.

204. Луговой А.В. Документирование хозяйственных операций как основа бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет. 1999. № 6. С. 41-44.

205. Лукановська І. Р. Адаптація фінансової звітності України до вимог міжнародних стандартів та законодавства європейського союзу. Науковий вісник Ужгородського університету. 2015. № 1(45). С. 320–324.

206. Людство щороку виробляє 9,57 зетабайт інформації – вчені / Укрінформ. Мультимедійна платформа іномовлення України. URL: https://www.ukrinform.ua/rubric-technology/1172759-lyudstvo_shchoroku_viroblya_957_zetabayt_nformats_vchen_1003614.html.

207. Ляхович Г. І. Форми ведення та організації бухгалтерського обліку в умовах використання інформаційно-комп'ютерних технологій: точки взаємодії. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/4_2015_ua/11.pdf

208. Ляхович Г.І. Форми ведення та організації бухгалтерського обліку в умовах використання інформаційно-комп'ютерних технологій: точки взаємодії. Науковий вісник Ужгородського на-

ціонального університету. Серія «Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2015. – Випуск 4. С. 34-37

209. Макаров В.Г. Теория бухгалтерского учета. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 1983. 271 с.

210. Максимова В. Ф., Кузіна З. В., Степова Т. Г. Облік в галузях економіки. Одеса: ОДЕУ, 2010. 606 с. (ОДЕУ).

211. Малый бухгалтерский словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. М.: Институт новой экономики, 2001. 1088 с.

212. Малюга Н. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні теоретико-методологічні основи: Наукова доповідь. Житомир: ЖДТУ, 2006. 84 с.

213. Малюга Н. М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку : навч. посіб. / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : ПП "Рута", 2003. 476 с.

214. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. Житомир: ЖДТУ, 2005. 548 с.

215. Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: дис. ... на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук за спец. 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит; Житомирський держ. технологічний ун-т. Житомир, 2006. 539 с.

216. Малюга Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП «Рута», 2003. 476 с.

217. Малюга Н.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: монографія. Житомир: ПП «Рута», 2005. 388 с.

218. Маренич Т. Г. Моделювання системи бухгалтерського обліку. Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства. Економічні науки. 2013. Вип. 137. С. 29–37.

219. Маренич Т. Г. Сутність бухгалтерського обліку як системи економічного регулювання. Бухгалтерський облік і аудит. 2009. № 2. С. 21–26.

220. Маренич Т. Г. Транспонування вимог Директиви ЄС № 2013/34/ЄС до національного законодавства України. Бізнес Інформ. 2016. № 6. С. 166–174.

221. Марченко Д.М. Автоматизація бухгалтерського обліку як джерело зростання його ефективності. Актуальні проблеми економіки. 2009. №6 (96). С. 248-254

222. Матвійчук М. З. Теоретичні аспекти функціонування управлінського обліку на підприємстві. Інноваційна економіка. 2013, № 6(44). С. 299–305.

223. Мачуга Р.І. Віртуалізація і хмарні технології в обліку: далеке майбутнє чи реальне сьогодення?. Ефективна економіка. 2013. №5. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2013_5_10

224. Медведев М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы. М.: Издательство «Дело и Сервис», 2001. 752 с.

225. Мельник П.В., Попович В.М., Цимбалюк В.С. Щодо проблем правової інформатики у фінансовій сфері. Правова інформатика. 2004. № 2. С. 11-15.

226. Мельник Т.Г. Облік та аудит діяльності бюджетних установ: Навч. посіб. К.: Кондор, 2009. 412 с.

227. Мервенецька В.Ф. Звітність у системі інформаційного забезпечення управління діяльністю сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. ... на здобуття наук. ступеня канд. екон. Наук за спеціальністю 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). К.: Національний університет біоресурсів і природокористування, 2011. 22 с.

228. Методика оцінки ефективності організації бухгалтерського обліку на сільськогосподарському підприємстві / [Ю.С. Бездушна, Н.М. Коробова, Н.Л. Жук та ін.]; за ред. В.М. Жука. Облік і фінанси АПК. 2010. № 3. С. 4-23.

229. Мещеряков С.Г. Управление составом и структурой экономической информации. URL: <http://www.cfin.ru>.

230. Мизиковский Е. А. Теория бухгалтерского учёта: учебник. Киев: Економіст, 2002. 400 с.

231. Михайлов А.В. Практическое пособие по бухгалтерскому учету. М.: Книжный мир, 1999. 144 с.

232. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» / Бухгалтер 911. URL: https://buhgalter911.com/public/uploads/msfo/MSFZ1_01012015.pdf.

233. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Редакція 2014 року. URL: <http://www.apu.com.ua/891-mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-audit-u-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-poslug-vidannya-2014-roku> (дата звернення: 01.12.2017).

234. Міжнародні стандарти фінансової звітності. URL: <http://www.minfin.gov.ua>.

235. Мнение: директива ЕС не подходит Эстонии, но спор дела не решит / Бухгалтерские новости. URL: <http://rup.ee/rus/novosti/nalogi-i-bukhgalterskii-uchet/mnenie-direktiva-es-ne-podkhodit-estonii-no-spor-dela-ne-reshit>.

236. Мних Є., Брадул О. Концепція побудови комп'ютерної інформаційної системи обліку діяльності корпорацій. Бухгалтерський облік і аудит. 2008. №4. С. 41-45.

237. Мокрієв М.В. Інформаційне забезпечення управління формуванням кадрового потенціалу АПК: автореф. дис. ... на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.03 – економіка та управління національним господарством. К.: Національний аграрний університет, 2007. 20 с.

238. Моссаковський В. Гармонізація обліку. Бухгалтерський облік і аудит. 2006. № 4. С. 24–32.

239. Моссаковський В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: монографія. К.: Інтерпрес ЛТД, 2009. 326 с.

240. Моссаковський В.Б. Становлення бухгалтерського обліку в сільському господарстві України (теорія, організація, практика): автореф. дис. ... на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук за спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності); ННЦ «Інститут аграрної економіки». К., 2011. 30 с.

241. Мультитран. Електронний ресурс перекладу. URL: <http://www.multitrans.ru/>.

242. Муравський В.В. Комунікаційний аспект централізації (децентралізації) обліку. Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. 2014. Вип. 22(2). С. 143-147

243. Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета: учебник / пер. с англ. под ред. Соколова Я. В., Смирновой И. А. Москва: Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с.

244. Нападівська Л. В. Управлінський облік: монографія. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. 450 с.

245. Нарібаєв К.Н. Организация и методология бухгалтерского учета в условиях АСУ. М.: Финансы и статистика, 1983. 134 с.

246. Национальные счета для бывшего СССР, источники, метод. расчеты, Москва: Совместное издание ОЭСР и Статистического комитета СНГ, 1994. 104 с.

247. Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»: Постанова Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 р. № 1440 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF>.

248. Національний стандарт № 2 «Оцінка нерухомого майна»: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2004 р. № 1442. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1442-2004-%D0%BF>.

249. Небильцова О. В. Стратегічні підходи до підготовки фінансової та нефінансової звітності в Європейському Союзі. Фінанси, облік і аудит. 2015. Вип. 1. С. 258–269.

250. Неклесса А.И. Пакс экономика или эпилог истории. Новый мир. 1999.— № 9. С. 118-135.

251. Несходовський І.С. Електронний облік як основний напрям удосконалення інформаційного забезпечення системи управління. Вісн. ЖДТУ. Економічні науки. 2010. № 3(53). С. 73–77.

252. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ.; Под ред. Я.В. Соколова. [2-е изд.]. М.: Финансы и статистика, 1994. 496 с.

253. Низ А. В. Экономика и окружающая среда / сокр. пер. с англ. под науч. ред. К. Г. Гофмана. Москва : Экономика, 1981. 192 с.

254. Никитин В.М., Никитина Д.А. Теория бухгалтерского учета: Курс лекций. М.: Дело и Сервис, 1999. 320 с.

255. Ніколашин А.О. Побудова системи облікової інформації в сільськогосподарських підприємствах в умовах комп'ютеризації: дис. ... на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец. 08.00.09 – «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами еко-

номічної діяльності)». Київ: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН, 2007. 218 с.

256. Ніколашин А.О., Капля І. В. Нематеріальні активи як внесок у статутний капітал підприємства, їх відображення та облік. Регіональна бізнес-економіка та управління. 2013. № 1. С. 121-126.

257. Ніколашин А.О., Капля І. В. Послідовність проектування та провадження бухгалтерської комп'ютерної системи обліку. Збірник наукових праць ПДАТУ / за ред. М.І. Бахмата. Кам'янець-Подільський: ТОВ «Друк-Сервіс», 2012 т.2 С. 555-559

258. Ніколашин А.О., Капля І.В. Впровадження електронного документообігу в бухгалтерському обліку підприємств. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 8 (29). Ч. 3. Редкол.: відп. ред. д.е.н, професор Герасимчук З.В. Луцьк, 2011. С. 377-382.

259. Німчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку: підручник. К.: Вища школа 1977. 240 с.

260. Облік основних засобів в ринкових умовах: Навчальний посібник / За ред. Жук Н.Л. 2-е вид., доп. і перероб. К.: Видавництво ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2011. 286 с.

261. Облікова політика підприємства / за ред. Гаврилюка Ю.Я., Жука В.М., Михайлова М.Г. К.: Видавництво ТОВ «Юр–Агро–Веста», 2007. 220 с.

262. Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / За ред. Лузана Ю.Я., Гаврилюка В.М.; 2-е вид., доп. і перероб. К.: Видавництво ТОВ «Юр–Агро–Веста», 2009. 328 с.

263. Общая теория бухгалтерского учета: [учеб. пособие для экон. вузов и фак.] / под общ. ред. канд. экон. наук, доц. Б.И. Гаврилова. Минск: Выш. шк., 1970. 224 с.

264. Овчарик Р. Ю. Аудит на базі комп'ютерних програм: продуктивність, рентабельність та тенденції розвитку. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія «Економічні науки». 2017. № 1(1). С. 68–72.

265. Огійчук М.Ф. Сутність системи і форм бухгалтерського обліку і їх розвиток у сільськогосподарському підприємстві України. Світ бухгалтерського обліку. 1998. № 2 (8). С. 11-29.

266. Опрос на тему: «Финансовая отчетность: Как вы ее составляете?»// Deloitte. URL: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ru/Documents/energy-resources/ru_financial_statement_how_it_is_made_rus.pdf.

267. Організація бухгалтерського обліку: Підручник / За ред. Бутинця Ф.Ф. Житомир: ПП «Рута», 2002. 592 с.

268. Організація інформаційно-консультаційного забезпечення АПК України / [В.М. Алексійчук, М.І. Асаула, М.Я. Дем'яненко та ін.]. К.: Інститут аграрної економіки УААН, 2003. 437 с.

269. Організація обліку відносин власності: Навчальний посібник / За ред. Жука В.М. К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. 360 с.

270. Організація управління аграрною економікою: монографія / М.Ф. Кропивко, В.П. Немчук [та ін.]. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2008. 418 с.

271. Основні показники зовнішньої торгівлі України / Український Клуб Аграрного Бізнесу. URL: http://www.ucab.ua/ua/doing_agribusiness/zovnishni_rinki/osnovni_pokazniki_zovnishnoi_torgivli_ukraini.

272. Основы организации и функционирования информационно-консультационной службы в АПК: учеб. пособие / под ред. В.М. Кошелева. М., 1999. 272 с.

273. Особливості справляння ПДВ у сільському господарстві: Лист ДПА України від 28.01.2003 р. № 1399/7/15-3317. Вісник податкової служби. 2005. № 17-18. С. 51-67.

274. Официальный сайт программы Teamviewer URL: <https://www.teamviewer.com/ru/>

275. Павлюковець М. П. Розвиток бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств в умовах інтернет-технологій: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Нац. наук. центр "Ін-т аграр. екон." – К., 2014. – 200 с.

276. Павлюковець М. П. Розвиток бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств в умовах інтернет-технологій: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Нац. наук. центр "Ін-т аграр. екон." – К., 2014. – 20 с.

277. Павлюковець М. П. Розвиток бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств в умовах інтернет-технологій: дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09. К, 2014. 242 с.

278. Павлюковець М.П. Концепція побудови сучасної системи обліку на сільськогосподарському підприємстві в умовах інтернет-технологій. Облік і фінанси. 2014. №2 (64). С. 66-70

279. Павлюковець М.П. Теоретико-методологічні засади запровадження клауд-комп'ютерної форми обліку. Облік і фінанси АПК. 2012. № 1. С. 149–151

280. Павлюковець М.П. Вибір бухгалтерської програми: пріоритети і перспективи. Бухгалтерія у сільському господарстві. 2006. № 3. С. 45.

281. Павлюковець М.П. Ефективність впровадження комп'ютерних технологій в обліку. Запровадження МСФЗ в Україні: проблеми та перспективи для аграрного сектору: Збірник тез та виступів VII Міжнародної науково-практичної конференції 25 листопада 2011. К.: «Юр–Агро–Веста», 2011. С. 233-236.

282. Павлюковець М.П. Застосування сучасних інформаційних технологій при підготовці та поданні фінансової звітності. Збірник тез та виступів на Міжнародній науково-практичній конференції «Екологічне підприємництво в АПВ» 12–14 червня 2008. Мелітополь, ТДАТУ, 2008 № 2 С. 96-98.

283. Павлюковець М.П. Клауд-комп'ютерна форма обліку як засіб покращення інформаційного забезпечення управління аграрним сектором економіки України. Підвищення конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції на внутрішньому та зовнішньому ринках: матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції, 13-14 червня 2013 р., Одеський державний аграрний університет, м. Одеса. Одеса: «Лерадрук», 2013. С. 29-30.

284. Павлюковець М.П. Комп'ютеризація облікових процесів як напрямок адаптації національного обліку та звітності до міжнародних правил та вимог. Збірник тез та виступів II Міжнародної науково-практичної конференції «Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи» 19-20 жовтня 2006. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2006. С. 163-166.

285. Павлюковець М.П. Концептуальні засади організації мережевого бухгалтерського обліку на підприємствах аграрного сектору економіки. Облік і фінанси АПК. 2009. № 1. С.79-82.

286. Павлюковець М.П. Концепція побудови сучасної системи обліку на сільськогосподарському підприємстві в умовах інтернет-технологій. Облік і фінанси. 2014. №2. С. 66-70.

287. Павлюковець М.П. Місце комп'ютеризованої форми в обліковій теорії. Збірник наукових праць: випуск 17, том 2 / ред.: М.І. Бахмат, В.І. Овчарук. Кам'янець-Подільський державний аграрно-технічний університет, 2009. С. 362-364.

288. Павлюковець М.П. Місце комп'ютеризованої форми в обліковій теорії. Збірник тез та виступів V Міжнародної науково-практичної конференції «Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України» 24-25 квітня 2009. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2009. С. 51-55.

289. Павлюковець М.П. Особливості застосування облікових реєстрів в автоматизованій формі обліку. Збірник тез V наукової конференції, присвяченої пам'яті професора Бородіна О.С. «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: традиції, проблеми, перспективи». К.: Держ. академ. Статистики, обліку та аудиту Держкомстату України, 2007. С. 81-83.

290. Павлюковець М.П. Роль комп'ютеризації бухгалтерського обліку в умовах зміни його парадигми. Тези доповідей III Міжнародної науково-практичної конференції «Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи» 29-30 листопада 2007. К.: «Юр-Агро-Веста», 2007. С. 199-203.

291. Павлюковець М.П. Теоретико-методологічні засади запровадження клоуд-комп'ютерної форми обліку. Облік і фінанси АПК. 2012. № 1. С.79-82

292. Павлюковець М.П. Теоретичне обґрунтування Концепції побудови сучасної інформаційної системи обліку на сільськогосподарському підприємстві. Збірник тез та доповідей I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці» 21 лютого 2013. К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. С. 184-188.

293. Павлюковець М.П. Удосконалення організації та методи оцінки у клоуд-комп'ютерній формі обліку. Економіка. Управ-

ління. Інновації. 2014. № 1. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/eui_2014_1_81.pdf

294. Павлюковець М.П. Удосконалення системи документування сільськогосподарських підприємств з використанням сучасних інформаційних технологій. Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету. Економічні науки Серія «Облік і фінанси». Луцьк: Луцький національний технічний університет. 2009. Вип. 6. С. 156-160

295. Павлюковець М.П. Щодо місця і задач обліку в системі управління. Збірник тез та виступів IV Міжнародної науково-практичної конференції «Наукове та професійне забезпечення розвитку обліку та фінансів аграрного сектору економіки в умовах глобалізації» 18-19 вересня 2008. К.: «Юр-Агро-Веста», 2008. С. 234-238.

296. Павлюковець М.П., Кадієвський В.А. 1:С Підприємство, як інформаційне середовище податкового менеджменту. Облік і фінанси АПК. 2006. № 6. С. 97-101.

297. Палий В. Ф., Соколов Я. В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. Москва : Финансы и статистика, 1981. 224 с.

298. Палий В. Ф. Учет сельскохозяйственной деятельности по МСФО. Бухгалтерский учет. 2004. № 13. С. 51–56.

299. Палий В. Ф., Соколов Я. В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. [2-е изд., перераб. и доп.]. М.: Финансы и статистика, 1988. 279 с.

300. Палий В.Ф. Бухгалтерский учёт в системе экономической информации. М.: Финансы, 1975. 160 с.

301. Палий В.Ф., Соколов Я. В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1981. 224 с.

302. Пархоменко В. Бухгалтерський облік операцій з податку на додану вартість. Бухгалтерський облік і аудит. 2005. № 2. С. 19-22.

303. Пашніна А.О. Трансформація елементів організації обліку в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних технологій. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка». 2016. Випуск 2 (30). С. 122-126

304. Пелиньо Л. М. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення в сфері охорони довкілля. Науковий вісник національного лісотехнічного

університету України: зб. наук.-техн. пр. Львів : НЛТУУ, 2008. Вип. 18.2. С. 70–75.

305. Перелет Р. А. Обеспечение устойчивости природной среды: количественная оценка. Механізм регулювання економіки. 2008. №1. С. 22–29.

306. Петров В. Новинки книжных развалов: Назад в будущее. Ведомости. 2003. № 978. URL: <http://www.vedomosti.ru/newspaper/articles/2003/10/01/novinki-knizhnyh-razvalov-nazad-v-buduschee>.

307. Петрук О.М. Нова парадигма бухгалтерського обліку. Полтава: Регіональні перспективи: Науково-практичний журнал. 2003 № 1 (26). С. 70-72.

308. Петрук О.М. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2006. 152 с.

309. Пизенгольц М.З. Таблично-автоматизированная форма учета в сельскохозяйственных предприятиях. М.: Финансы и статистика, 1984. 206 с.

310. Пизенгольц М.З., Варава А.П. Таблично-перфокарточная форма учета в колхозах и совхозах. М.: Статистика, 1978. 304 с.

311. Пиріг Володимир. В Національній академії аграрних наук України виявили фінансових порушень на 421 млн. грн. / Новини Zaxid.net, 15.09.2016 р. URL: http://zaxid.net/news/showNews.do?v_natsionalniy_akademiyi_agrarnih_nauk_ukrayini_viyavili_finansovih_porushen_na_421 mln&objectId=1403762

312. Підведено результати ревізій в системі Української академії аграрних наук. / Державна аудиторська служба України: офіційний сайт, 09.12. 2008 р. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/50954;jsessionid=3B6142E854764E8E139A32D6321CEC54.app1>

313. Погосова А.В. Інформаційне забезпечення управління витратами на виробництво продукції скотарства: автореф. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спец. 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. К.: Національний аграрний університет, 2006. 20 с.

314. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 07.12.2017 р. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.01.2018).

315. Подольский В.И. Таблично-автоматизированная форма учета. М.: Финансы, 1979. 160 с.

316. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. URL: <http://www.minfin.gov.ua>.

317. Полозов А. Б. XBRL – электронный язык МСФО-отчетности. Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. 2010. № 4(42). С. 82–96.

318. Пономаренко Т.І., Савчук В.К. Управління відтворенням лісових біологічних активів: обліково-аналітичне забезпечення: монографія. К.: Аграр Медіа Груп, 2010. 218 с.

319. Попадюха Н. Особливості комп'ютеризації бухгалтерського обліку та вибору програмного забезпечення. Міжнародний збірник наукових праць: Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2009. Випуск 2(14). С. 148-159.

320. Порядок подання фінансової звітності: затв. постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-p>.

321. Правдюк Н. Л. Інформаційна роль фінансового обліку для сільськогосподарських підприємств. Облік і фінанси АПК. 2007. № 11–12. С. 185–188.

322. Правдюк Н. Л. Огляд шляхів розвитку теорії бухгалтерського обліку України у контексті міжнародного досвіду. Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Вінниця: Вінницький національний аграрний університет, 2014. С. 103–114.

323. Правдюк Н.Л. Фінансовий облік в агропромисловому виробництві: теорія, методологія, практика: дис. ... д-ра екон. наук за спец. 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит; Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки». К., 2006. 403 с.

324. Правдюк Н.Л. Формування облікової політики в управлінні сільськогосподарськими підприємствами. Економіка АПК. 2005. № 8. С. 79-85.

325. Практична методологія ІТ-аудиту / Гаврилова Л.В., Ян ван Тайнен, Шкуропат О.Г., Манфред ван Кестерен, Герард ван ден Берг, Рудніцька Р.М. та ін. URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=134082> (дата звернення: 23.05.2017).

326. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996- XIV (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

327. Про внесення змін до «Порядку подання фінансової звітності»: Постанова Кабінету Міністрів України від 30.11.2011 р. № 1223 / Урядовий кур'єр. 2011. № 227 від 06.12.2011 р.

328. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: Закон України від 12.05.2011 р. № 3332-VI / Урядовий кур'єр. 2011. № 109 від 17.06.2011 р.

329. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень: Закон України від 05.10.2017 р. № 2164-VIII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2164-viii>.

330. Про внесення змін до наказу Державної податкової адміністрації України від 30.05.1997 р. № 165: Наказ Державної податкової адміністрації України від 30.06.2005 р. № 244. URL: <http://www.dku.com.ua/document.php?id=559>.

331. Про електронний цифровий підпис: Закон України від 22.05.2003 р. № 852-IV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/852-15>

332. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 р. № 851-IV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/851-15>

333. Про електронну комерцію: Закон України від 03.09.2015. № 675- VIII. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/675-19>

334. Про засади запобігання та протидії дискримінації в Україні: Закон України від 06.09.2012 р. № 5207-VI. Дата оновлення: 13.05.2014. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5207-17> (дата звернення: 15.11.2017 р.).

335. Про затвердження Порядку відрахування до державного бюджету України частини чистого прибутку (доходу) державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями: Постанова Кабінету Міністрів України від 23.02.2011 р. №138. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/138-2011-%D0%BF>

336. Про затвердження Порядку нарахування, виплат і використання коштів, спрямованих для виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за продані ними переробним підприємст-

вам молоко та м'ясо в живій вазі: Постанова Кабінету Міністрів України від 12.05.1999 р. № 805. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/805-99-%D0%BF>.

337. Про захист інформації в автоматизованих системах: Закон України від 31.05.2005 р. № 2594-IV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2594-15>

338. Про інформацію: Закон України від 02.10.1992 р. № 2657-XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>

339. Про консолідовану звітність, що ґрунтується на пункті (g) частини 3 статті 54 Договору: Сьома Директива Ради від 13.06.1983 р. № 83/349/СЕС. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45877>.

340. Про Методичні рекомендації по застосуванню форм документів первинного обліку в сільськогосподарських підприємствах: Лист Міністерства аграрної політики України від 19.01.2004 р. № 37-27-12/455. URL: <http://www.uazakon.com/document/fpart79/idx79999.htm>.

341. Про Національну програму інформатизації: Закон України від 4.02.1998 р. № 74/98-ВР. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/74/98-вр>

342. Про Основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007–2015 роки: Закон України від 09.01.2007р. №537-V / Відомості Верховної Ради України. 2007. № 12. С. 102.

343. Про Основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007-2015 роки: Закон України від 9.01.2007 р. № 537-V. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/537-16>

344. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: Закон України від 12.07.2001 р. № 2658 – III. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>

345. Про пріоритетність соціального розвитку села та агропромислового комплексу в сільському господарстві: Закон України від 17.10.1990 р. №400-XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/400-12>

346. Пучинскас К.К. Централизация и автоматизация обработки информации в сельскохозяйственных предприятиях: автореф. дис. ... д-ра экон. наук. по спец. 08.00.12 – Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности. М., 1984. 41 с.

347. Пучинскас К.К. Централизация и механизация учета в сельскохозяйственных предприятиях. М.: Статистика, 1977. 171 с.

348. Пушкар М. С. Філософія обліку: монографія. Тернопіль: Карт- бланш, 2002. 156 с.

349. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2007. 359 с.

350. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): монографія. Тернопіль: Економічна думка, 1999. 423 с.

351. Пушкар М.С. Філософія обліку. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 157 с.

352. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Фінансовий облік у системі управління: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2006. 178 с.

353. Пушкар М.С. Бухгалтерский учет в системе управления. М.: Финансы и статистика, 1991. 176 с.

354. Пчелянська Г. Б., Маркова Т.Д., Дойчева К.С. Особливості аудиту в комп'ютерному середовищі. Економіка харчової промисловості. 2016. Т. 8. Вип. 3. С. 46–51.

355. Пятов М. Л. Бухгалтерский учет и компьютерная бухгалтерия / Центр развития бизнеса. URL: <http://crb-prof.ru/review/item/buhgalterskii-uchet-i-kompyuternaya-buhgalteriya.html>.

356. Радченко О.Д. Бухгалтерський облік як інформаційних ресурс для управління. Актуальні питання організації обліково-аналітичного процесу на підприємствах агропромислового комплексу України: [колективна монографія] / ред. Н.Л. Правдюк. Вінниця: ПП Балюк, 2010. 680 с.

357. Рамазанов С. К. Проблема сталого розвитку й інтегральна модель еколого-економічного управління в умовах глобальних криз. Економіка розвитку. 2016. № 2(78). С. 63–72.

358. Редченко К.І. До питання розвитку сучасних інформаційних систем обліку і контролю. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2014. Вип. 3 (30). С. 339-349

359. Риддерстрале, Й. Караоке-капіталізм: Менеджмент для людства. / Йонас Риддерстрале, Кьелл Нордстрем; пер. с англ. [В. Мишучкова]; Стокгольмська школа економіки. 3-є изд. М: Манн, Иванов и Фербер, 2009. – 336 с.

360. Ріппа С.П. Прийняття рішень в економіці на основі комп'ютерних баз знань. Львів: Каменяр, 1997. 268 с.

361. Рубанова Н. Н. Экологический учет на предприятиях промышленности строительных материалов : автореферат дис. канд. экон. наук: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика. Ставрополь, 2005. 17 с.

362. Рудановский А.П. Теория балансового учета: оценка как цель баланса. М.: Макиз, 1925. 164 с.

363. Руководство по национальным счетам. Счёт Производства: источники и методы. ООН. Департамент по международным экономическим и социальным вопросам. Статистическое бюро. Методологические исследования. Серия F. № 39. Нью-Йорк, 1986. 222 с.

364. Русіна Н. В. Використання програмного забезпечення в аудиті. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2011. Вип. 20. Ч. I. С. 372–376.

365. Рыбьянцева М. С. Формирование информационной базы показателей финансовой отчетности с позиции пользователей учетных данных. Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. 2011. № 06(070). С. 667–684.

366. Саблук П.Т., Білорус О.Г., Власов В.І. Глобалізація і продовольство: монографія. К.: ННЦ ІАЕ, 2008. 632 с.

367. Савченко Г.І. Нормативно-правове закріплення пріоритетності розвитку сільського господарства України. Форум права. 2011. № 4. С. 622-627.

368. Савченко О. Ф., Дацій О. І., Байда А. О., Зима Г. І. Екологічні витрати: проблеми права, обліку та оподаткування. Економіка і держава. 2015. № 5. С. 11–19.

369. Савченко О. Ф., Дацій О. І., Байда А. О., Зима Г. І. Екологічні витрати: проблеми права, обліку та оподаткування. Економіка і держава. 2015. № 5. С. 11–19.

370. Садовский В.Н. Методологические проблемы исследования объектов, представляющих собой системы. Социология в СССР. Т. 1. М., 1966. 173 с.

371. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік: [навчальний посібник]. Луцьк: Навчально-видавничий відділ ЛНТУ, 2009. 632 с.

372. Садовська І.Б., Сардачук І.І. Формування ефективної податкової політики в системі аграрного бізнесу – запорука розвит-

ку і економічного росту сільськогосподарських підприємств. Облік і фінанси АПК. 2005. № 12. С. 135-141.

373. Санникова И. Н., Шавкунова Н. А. На пути к бухгалтерскому экологическому учету и отчетности. Международный бухгалтерский учет. 2009. № 3. URL : <http://www.lawmix.ru/bux/32193>.

374. Саприкіна Л. М. Формування парадигми екологічно відповідального споживання. Проблеми економіки. 2013. № 2. С. 312–317.

375. Сахно Л. А. Екологічний облік і аудит в реформуванні традиційної системи обліку на підприємстві. Облік і фінанси АПК. 2009. № 1. С. 89–92.

376. Саченко С. І. Комп'ютеризований внутрішній аудит: оцінка вихідної бази та алгоритмізація. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. Вип. 7. С. 884–887. URL: <http://global-national.in.ua/archive/7-2015/185.pdf> (дата звернення: 23.05.2017).

377. Серве О. Діяльність з XBRL у РМСБО та Фонді МСФЗ. Виступ на Круглому столі «Таксономія XBRL: перспективи запровадження», 4 жовтня 2012 року. URL: <http://msfz.minfin.gov.ua/uk/News/Pages/kruglstilltaxonomXBRL.aspx>.

378. Серов Г. П. Экологический аудит : учеб.-практ. пособие. Москва: Экзамен, 1999. 448 с.

379. Сидоренко Р. В. Вимоги до фінансової звітності в сучасних умовах господарювання. Наукові записки Національного університету «Острозька академія», серія «Економіка». 2013. Вип. 23. С. 128–131.

380. Сиригуттананпонул Пичай Разработка корпоративных систем с использованием технологии XML: Инновация Е-бизнеса: диссертация ... кандидата физико-математических наук: спец. 05.13.11. Москва, 2003. 122 с.

381. Система. Симметрия. Гармония / Под ред. В.С. Тюхтина, В.С. Урманцева. М.: Мысль, 1988. 315 с.

382. Ситник В.Ф. Системи підтримки прийняття рішень: Навч. посіб. К.: КНЕУ, 2004. 614 с.

383. Сметов Б., Козлов В. Роль и место ИКС в системе АПК региона. АПК: экономика, управление. 1998. № 11. С. 14-17.

384. Смірнова О. М., Стадник М. В. Теоретичні та методичні основи складання фінансової звітності в Україні: науково-аналітична доповідь. Ірпінь: НДІ фінансового права, 2014. 60 с.

385. Сокіл О. Г. Концептуальні основи методології трансформації традиційної системи обліку у бухгалтерський облік сталого розвитку. Проблеми економіки. 2017. №1. С. 398–403.

386. Сокіл О. Г. Методологія бухгалтерського обліку сталого розвитку. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2017. № 1 (36). С. 247-259.

387. Сокіл О. Г. Система обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. 2017. № 2(19). С. 103-116

388. Сокіл О.Г. Еволюція бухгалтерського обліку сталого розвитку. Сталий розвиток економіки. 2017. № 1(34). С. 67-75.

389. Сокіл. О. Г. Концепція бухгалтерського обліку сталого розвитку. Облік і фінанси. 2017. № 1. С. 85-92.

390. Сокіл. О. Г. Методологія обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку підприємства. Економіка розвитку. 2017. № 2 (82). С. 67-76.

391. Соколов В. Я., Бычков С. М. Двойная бухгалтерия во Франции. Бухгалтерский учет. 1994. №5. С. 36–38.

392. Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учета: учебник. Москва : Финансы и статистика, 2004. 272 с.

393. Соколов Я. В., Соколов В. Я. Международные стандарты бухгалтерского учета и мы. URL: <http://www.buh.ru/document.jsp?ID=89&print=Y>.

394. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебн. пособ. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.

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

396. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. К.:КНЕУ, 2000. 578 с.

397. Сорока Л. С. Розвиток екологічного обліку в контексті економічної безпеки. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). №4(28). 2014. С. 287–293.

398. Стейкхолдер / Discovered. URL: <http://discovered.com.ua/glossary/stejkholder>.

399. Стефанішена І. М., Іщенко Я. П. Формування системи фінансової звітності підприємств. Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. 2013. Вип. 10(4). С. 261–265.

400. Стоун Д., Хитчинг К. Бухгалтерский учёт и финансовый анализ: подготовительный курс. / пер. с англ. Ю. А. Огибина и др. / под общ. ред. Б. С. Лисовика и М. Б. Ярцева. Санкт-Петербург: АОЗТ «Литера плюс», 1994. 272с.

401. Стратегічні напрями інформаційно-аналітичного забезпечення розвитку сільського господарства України на період до 2020 року / [Жук В.М., Мельничук Б.В., Метелиця В.М. та ін.]; за ред. Ю.О. Лупенка, В.М. Жука, Б.В. Мельничука. К.: ННЦ ІАЕ, 2012. 66 с.

402. Стуков С.А. И все-таки производственный, а не «управленческий» учет. Бухгалтерский учет. 1997. № 2. С. 64-66.

403. Сумісність / ДСТУ 3230-95 «Управління якістю та забезпечення якості. Терміни та визначення». URL: http://ukrndnc.org.ua/index.php?option=com_terminus&Itemid=194&task=view&id=30502.

404. Супрунова Е. А., Рудских И. А. Развитие экологического учета в условиях экологизации производства URL: imek-kmm.ru/.../aa209252449c93744325e79f0c446971.doc.html.

405. Суха О.Р. Методика і організація бухгалтерського обліку і аудиту на малих підприємствах: дис. ... канд. екон. наук за спец. 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит; Український держ. ун-т водного господарства та природокористування. Рівне, 2002. 241 с.

406. Таксономія звітності згідно МСФЗ / Stakeholder. URL: <http://stakeholder.com.ua/new/taksonomiya-zvitnosti-zgidno-msfz-2.html>.

407. Тараничева О. В. Экологические затраты промышленных предприятий. Инновационное развитие экономики России: новый этап. 2012. № 4. URL: http://nauch/sc_article/2012/04/Taranicheva.shtml.

408. Теория активных систем и совершенствование хозяйственного механизма / В.Н. Бурков, В.В. Кондратьев, В.В. Цыганов, А.М. Черкашин. М.: Наука, 1984. 272 с.

409. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие для с.-х. вузов. 2-е изд., доп. и перераб / Галкин А.Ф. [и др.]. М.: Статистика, 1976. 335 с.

410. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: підручник. 5-те вид., доп. й перероб. К.: А.С.К., 2000. 784 с.

411. Трачова Д. М. Оптимізація методики нарахування амортизації аграрних підприємств. Фінанси, облік, банки. 2016. № 1(21). С. 196-206.

412. Трачова Д.М. Розвиток амортизаційної політики: обліково-інформаційний аспект. Монографія. Мелітополь: Типографія "Люкс", 2018. 291 с.

413. Трифионов Т. Счетоводна оптимизация на активы и пассивы (Управленски счетоводен анализ). Первая часть. София: Издательство Тракия М, 2003. 456 с.

414. Україна в 2014 р. збільшила експорт сільгосптоварів до 30,9 % / РБК Україна. URL: <http://www.rbc.ua/ukr/news/ukraine-v-2014-g-uvelichila-eksport-selhzotvarov-na-4-p-p--20012015110200>.

415. Файл формата CSV – что это за формат и основные программы? / FilesReview.com – Обзоры, программы, советы и решения проблем по всем форматам файлов. URL: <http://filesreview.com/ru/info/csv>.

416. Фастолович Н. А., Спориш О.І. Оцінювання аудиторських ризиків в середовищі комп'ютерних інформаційних систем відповідно до міжнародної практики. Збірник наукових праць ВНАУ. Серія : економічні науки. 2012. № 2(64). С. 200–205.

417. Филатова Е. В. Публичная отчетность экономических объектов – инструмент реализации экономического механизма защиты собственности (информационный товар). Материалы научно-практической конференции «Татуровские чтения-2000» на тему: «Реформирование бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами» (Москва, МГУ, 28-29 июнь 2000). М.: Макс Пресс, 2000. С. 134–138.

418. Философский энциклопедический словарь / Редкол. С.С. Аверинцев, Э.А. Араб-Оглы, Л.Ф. Ильичев [и др.]. – 2-е изд. – М.: Сов. энциклопедия, 1989. 815 с.

419. Финансовая отчетность: Как вы ее составляете? / Deloitte. URL:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ru/Documents/energy-resources/Russian/financial-reporting-survey-2016-ru.pdf>.

420. Фингар П. Dot.Cloud: облачные вычисления – бизнес-платформа XXI века. М.: Аквармариновая Книга, 2011. 256 с.

421. Формат CSV / IBM Knowledge Center – офіційний сайт. URL: https://www.ibm.com/support/knowledgecenter/ru/SSEP7J_10.2.1/com.ibm.swg.ba.cognos.ug_cc.10.2.1.doc/c_csvformat.html#CSVFormat.

422. Формат CSV-файла / OpenCartLabs – офіційний сайт. URL: <http://www.opencartlabs.ru/csv-price-pro-importexport-3/csvprice3-doc-csv/>.

423. Фролов В. Впровадження «хмарних» технологій в практику бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік і аудит. 2013. №12. С. 45-49

424. Халевицька Т.Г. Форми бухгалтерського обліку та їх застосування в аграрних підприємствах. Аграрний вісник Причорномор'я. Серія: Економічні науки. 2010. Випуск 53. С. 366-371.

425. Хомин П. Бухгалтерський облік: сакральні ритуали, чи інформація а'жур?. Бухгалтерський облік і аудит. 2015. № 4. С. 2–9.

426. Хомин П. Я. Формування звітності в підсистемах управління ліського, фінансового й податкового обліку: монографія. Тернопіль: Економічна думка, 2004. 350 с.

427. Хомин П.Я. Формування системи звітності сільськогосподарських підприємств та їх облікового забезпечення в ринкових умовах: дис. ... на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук за спец. 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Тернопіль: Тернопільська академія народного господарства, 2004. – 402 с.

428. Хоружий Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве. М.: Финансы и статистика, 2004. 496 с.

429. Цимбалюк В.С. Інформація як об'єкт культурного усвідомлення та пізнання в суспільних відносинах. Правова інформатика. 2004. № 2. С. 22-27.

430. Чабан В. Складова інноваційної інфраструктури: венчурний капітал. Фінанси України. 2005. № 4. С. 35–40.

431. Чалая Г. О. Проблема походження звітності. Наука і правоохорона. 2013. № 3(21). С. 223–229.

432. Частка сільського господарства у загальному експорті України складає 42 %, 21.02.2017 / Німецько-український агрополітичний діалог. URL: <https://www.apd-ukraine.de/ua/702-chastka-sil'skogo-gospodarstva-u-zagalnomu-eksporti-ukrajini-skladae-42-21-02-2017>.

433. Человечество ежегодно производит информации объёмом в 500 тыс. библиотек Конгресса США / Независимая газета, 11.11.2015 г. URL: http://www.ng.ru/nauka/2015-11-11/13_ostatok.html.

434. Чепракова Т. Н. Бухгалтерский экологический учет в системе управления организациями АПК (на примере отраслей растениеводства Ставропольского края) : автореферат. дис. канд. экон. наук: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика. Ставрополь, 2006. 17 с.

435. Черняк Л. Интеграция – основа облака. URL: <http://www.osp.ru/os/2011/07/13010473/>.

436. Четверта Директива № 78/660/ЄЕС Ради Європейських Співтовариств, що ґрунтується на статті 54 (3) «Г» Договору, про річну звітність деяких типів господарських товариств. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_908.

437. Четвертаков И.М. Организация интенсивного скотоводства в условиях различных форм хозяйствования: дис. ... д-ра. экон. наук. по спец. 08.00.28 – организация производства. М.: Московская сельскохозяйственная академия им. К.А. Тимирязева, 1992. 425 с.

438. Чистов Д.В. Основы компьютерной бухгалтерии: Учебный практикум по ведению бухгалтерского учета в «1С: Бухгалтерии-Проф 6.0» для Windows. - 2-е изд., перераб. и доп. М.: Компьютер-Пресс, 1998. 351 с.

439. Чорний Г.М. Управління: концептуальні засади національного менеджменту: монографія. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2005. 102 с.

440. Что такое краудсорсинг? / Crowdsourcing.ru – портал крауд-сервисов. URL: http://crowdsourcing.ru/article/what_is_the_crowdsourcing.

441. Чумак А. Н. Теоретичні основи екологічного аудиту. Вісник Харківського державного економічного університету. 2007. URL: <http://docs.google.com>.

442. Чумаченко М.Г. Управлінський облік – важлива ланка реформування бухгалтерського обліку. Регіональні перспективи. 2001. № 2-3. С.115-117.

443. Шатковська Л.С., Герасимук І.В., Павлюковець М.П. Особливості організації обліку розрахунків з податку на додану вартість у сільському господарстві. Облік і фінанси АПК. 2006. № 1. С. 87-97.

444. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. К.: Знання – Прес, 2003. 444 с.

445. Шевчук В.О. Активи як об'єкти обліку, контролю та аналізу: проблеми еколого-економічної ідентифікації та інтерпретації. Облік і фінанси. 2013. № 1(59). С. 66-73.

446. Шептулин А.П. Принцип системности. Философские науки. 1985. № 5. С. 56-63.

447. Шерстюк О. Л. Теорія та методологія аудиту фінансової інформації: автореф. дис. ... доктора. екон. наук: 08.00.09 / Нац. наук. центр "Ін-т аграр. екон.". К., 2018. 39 с.

448. Шигун М. М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2009. 632 с.

449. Шпак В.А. Організаційно-технічне та методичне забезпечення бухгалтерського обліку. Часопис економічних реформ. 2011. № 3. С. 135-138.

450. Шуремов Е.Л., Умнова З.А., Воропаева Т.В. Автоматизированные информационные системы бухгалтерского учета, анализа, аудита. М.: Перспектива, 2005. 363 с.

451. Экологический учет. Англо-русский экономический словарь. URL: http://economy_en_ru.academic.ru/22562.

452. Экономическая эффективность систем электронного документооборота. URL: <http://www.its.dn.ua/web/its3.nsf/0/Economic-efficiency>.

453. Электронное взаимодействие контрагентов / Директор информационной службы. 2003. № 10. URL: <https://www.osp.ru/cio/2003/10/172935/>.

454. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / пер. с англ. с предисл. под ред. А.М. Петрачкова. М.: Финансы и статистика, 1993. 560 с.

455. 39-й ежегодный конгресс Европейской ассоциации бухгалтеров / Uteka. URL: <https://community.uteka.ua/publication/39-j-ezhagodnyj-kongress-Evropejskoj-associacii-buxgalterov>

456. Anthony, Robert Newton, Welsch, Glenn A., Reece, James S. Fundamentals of management accounting. R.D. Irwin, 1985 – 793 p.

457. Are you prepared for corporate reporting's perfect storm? Why trusted relationships, innovative technology and world-class talent matter. URL: <http://www.ey.com/gl/en/services/assurance/ey-are-you-prepared-for-corporate-reportings-perfect-storm>.

458. Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). Industry as a partner for sustainable development. 2002. URL: http://www2.accaglobal.com/pubs/general/activities/library/sustainability/sus_archive/tech-unep-001.pdf.

459. Bebbington J. Sustainable Development: a review of the international development, business and accounting literature. Aberdeen Papers in Accountancy, Finance & Management. 2002. Vol. 4. pp. 25–39.

460. Bennett M., James P. The Green Bottom Line. Environmental Accounting for Management. Current Practice and Future Trends. Sheffield: Greenleaf Publishing, 1998. pp. 30–60.

461. Blake D., Frederick W., Myers M. Abt Associates Annual Report and Social Audit 1974. Social Auditing, New York: Praeger Publishers, 1976. 157 p.

462. Blake, Oliver. The future of automation and accounting / O. Blake, 15.12.2016. // Available at: <http://www.accountingtoday.com/opinion/the-future-of-automation-and-accounting>

463. Burritt R., Hahn T., Schaltegger S. Towards a Comprehensive Framework for Environmental Management Accounting. Links Between Business Actors and Environmental Management Accounting Tools Australian Accounting Review. 2002. Vol. 12. No. 2. pp. 39–50.

464. Castells M. The Informational City: Information Technology, Economic Restructuring, and the Urban Regional Process / Manuel Castells. – Oxford, UK: Cambridge, MA, 1989. – (Blackwell).

465. Cloud Computing Group: Who invented the term Cloud Computing? URL: <http://blogs.idc.com/ie/?p=543>.

466. Costanza, R. Cutler J. C. Natural capital. : Encyclopedia of Earth. Eds. Cutler J. Cleveland (Washington, D.C.: Environmental

Information Coalition, National Council for Science and the Environment). First published in the Encyclopedia of Earth February 26, 2007; Last revised July 31, 2008.

467. CSV. Матеріал з Вікіпедії – вільної енциклопедії. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/CSV>.

468. Debreceeny Roger, Gray Glen L. The production and use of semantically rich accounting reports on the Internet: XML and XBRL / Roger Debreceeny, Glen L Gray // International Journal of Accounting Information systems. – vol. 2 (2001). / – pp. 47-74.

469. Defelice, Alexandra. Cloud computing: what accountants need to know / Alexandra Defelice, 1 October, 2010. // Available at: <http://www.journalofaccountancy.com/issues/2010/oct/20102519.html>

470. Dimitriy, Otilia. A new paradigm for accounting through cloud computing. / Otilia Dimitriy, Marian Matei. // Procedia economics and finance. – 2014. – Vol. 15. – pp. 840-846

471. DiPiazza Jr., Samuel A., Eccles, Robert G. Building public trust: the future of corporate reporting. New York: John Wiley&Sons, inc., 2002. – 187 p.

472. Econnexions. Pour Her l'environnement et Pficonomie. Concepts, sources et methodes du Systeme des comptes de l'environnement et des ressources du Canada. Canada. Statistique, 1997.

473. EDI стандарт. Технический обзор / Хабрахбр. URL: <https://habrahabr.ru/post/276925/>.

474. Environmental Management in Organizations. The Role of Management Accounting, Financial and Management Accounting Committee, International Federation of Accountants, 1998, Study #6, New York: March.

475. European Accounting Association. 36th Annual Congress 6-8 May, 2013. Paris, France. Programme and Collected Papers. 192 p.

476. European Accounting Association. 37th Annual Congress. 21-23 May, 2014. Tallinn, Estonia. Programme and Collected Papers. 2014. 219 p.

477. European Accounting Association. 38th Annual Congress. 28-30 April, 2015. Glasgow, Scotland. Programme and Collected Papers. 192 p.

478. Falkenhagen, D., Talley, J. Technology Spotlight: Accounting for Costs Associated With Cloud Computing. DeloitteDevelopment LLC. – October 2012. – Issue 3. – 9 p

479. FASB. Business reporting research project: electronic distribution of business information. – Norwalk, CT: Financial Accounting Standards Board, 2000.

480. FpML Response to ESMA / Consultation Paper on Technical Standards for the Regulation on OTC Derivatives, CCPs and Trade Repositories dated June 25th, 2012. August 3 2012. 42 p. URL: <https://www.esma.europa.eu/file/10680/download?token=fCewb96C>.

481. Gray R. A re-evaluation of social, environmental and sustainability accounting: An exploration of an emerging trans-disciplinary field? Sustainability Accounting and Management Policy Journal. 2010, vol. 1(1). P. 11–32.

482. Gray R. Current Developments and Trends in Social and Environmental Auditing, Reporting & Attestation: A Personal Perspective. (E-Journal) Radical Organisation Theory Special Issue on "Theoretical Perspectives on Sustainability". 2005. Draft 2B, April. URL: <http://www.st-andrews.ac.uk/~csearweb/researchresources/dps-socenv-curdev.html>.

483. Helfert Erich A. Techniques of financial analysis: a modern approach / Erich A. Helfert – 9-th ed. – Irwin Mc Graw_Hill, United States of America, 1997. – 457 p.

484. Hellerstein Joseph M. Proceedings of the 1st ACM Symposium on Cloud Computing / Joseph M. Hellerstein, Surajit Chaudhuri, Mendel Rosenblum. – SoCC 2010, Indianapolis, Indiana, USA, June 10-11, 2010.

485. Improving business reporting: insights into enhancing voluntary disclosures / Steering Committee Report, Business Reporting Research Project // Financial Accounting Standards Board (U.S.). Business Reporting Research Project. Steering Committee. Financial Accounting Standards Board, 2001. 80 p. URL: <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175819611134&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs>.

486. Integrated Environmental and Economic Accounting An Operational Manual. United Nations Department of Economic and Social Affairs Statistics Division. Series F, No. 78, New York, 2000, 260 p.

487. International Federation of Accountants. Вікіпедія — Вільна енциклопедія. URL: https://en.wikipedia.org/wiki/International_Federation_of_Accountants.

488. Introducing UN/EDIFACT // United Nations Economic Commission for Europe. URL: <https://www.unece.org/cefact/edifact/welcome.html>.

489. Kee P., de Haan M. Accounting for Sustainable Development. Statistical Commission of the Netherlands. <http://www.cbs.nl/nr/ronlyres/7e93afcb-b0c3-497f-be70-661a59d168bc/0/accountingforsustainabledevelopment.pdf>.

490. Lamberton G. Sustainability accounting – a brief history and conceptual framework. Accounting Forum. 2005, vol. 29 (1). pp. 7–26.

491. LBG the global standard for measuring corporate community investment. URL: <http://www.lbg-online.net/#>.

492. Lim, Francis Pol C. Impact of Information Technology on Accounting Systems. Asia-Pacific Journal of Multimedia Services Convergent with Art, Humanities, and Sociology. – December 2013. – Vol 3, No. 2. – pp. 93-106

493. LinkedIn. Матеріал з Вікіпедії – вільної енциклопедії. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/LinkedIn>.

494. LinkedIn: да и нет для бизнеса [инфографика] / SeoSolution. URL: <https://seosolution.ua/blog/infographics/linkedin-for-business-infographics.html>.

495. Lymer A. Business reporting on the Internet London / A. Lymer, R. Debreceeny, G. Gray, A. Rahman. – International Accounting Standards Committee, 1999.

496. Maizlish Bryan IT Portfolio Management: Unlocking the Business Value of Technology / Bryan Maizlish, Robert Handler. – Wiley, 2005. – 400 p.

497. Mathews M. R. Twenty-five years of social and environmental accounting research. Is there a silver jubilee to celebrate? Accounting, Auditing & Accountability Journal. 1997. Vol. 10 (4). pp. 481–531.

498. Microsoft купив LinkedIn за \$ 26,2 млрд / Marketer. URL: <https://marketer.ua/ua/microsoft-pokupaet-linkedin-za-26-2-mlrd>.

499. Mohammadi, Shaban. Effect of cloud computing in accounting and comparison with the traditional model. Research Journal for Finance and Accounting. – 2014. – Vol. 5, no. 23. – pp. 104-114

500. Molnar, D. & Schechter, S.. Self Hosting vs. Cloud Hosting: Accounting for the security impact of hosting in the cloud / D. Molnar,

S. Schechter, 2011. // Available at: http://weis2010.econinfosec.org/papers/session5/weis2010_schechter.pdf

501. Nagarajah, Eva. What does automation mean for the accounting profession? Accountants today. – 2016. – Vol. July/Aug. – pp. 34-37.

502. Odzemir, Serkan. The risks of cloud computing in accounting field and the solution offers: the case of Turkey. Journal of business research Turk. – 2015. – vol. 7/1. – pp. 43-59

503. O'Kelly C. In a nutshell. XBRL developments. Accountancy Ireland. – August 2005. – Vol. 37, No. 4. – pp. 74-75

504. Price, Daniel. Surprising facts and stats about the big data industry / Daniel Price, March 17, 2015.// Available at: <http://cloudtweaks.com/2015/03/surprising-facts-and-stats-about-the-big-data-industry/>

505. Saudagaran Shahroch M. International Accounting: a User Perspective / Shahroch M. Saudagaran. – Thompson: South-Western, 2004. – 236 p.

506. Schaltegger S, Burritt R. L. Corporate Sustainability in Folmer H and Tietenberg T. The International Yearbook of Environmental and Resource Economics 2005/2006. A Survey of Current Issues Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2005. P. 185–222.

507. Schaltegger S. Stinson C. Issues and Research Opportunities in Environmental Accounting. Discussion paper 9124; Basel : Wirtschaftswissenschaftliches Zentrum, 1994. 361 p.

508. Schaltegger S., Burritt R. Contemporary Environmental Accounting: Issues, Concepts and Practice. 2000. URL: <http://books.google.co.in/books>.

509. Schaltegger S., Burritt R. Environmental Management Accounting - Overview and Main Approaches. Center for Sustainability Management (CSM) Lueneburg and Canberra. 2000. 23 p.

510. Schaltegger S.; Burritt R. L. Sustainability accounting for companies: Catchphrase or decision support for business leaders? Journal of World Business. 2010. Vol. 45 (4). P. 375–384.

511. Schmidt Eric. Web 2.0 vs. Web 3.0 URL: <http://www.youtube.com/watch?v=T0QJmmdw3b0>.

512. SDMX – Statistical Data and Metadata eXchange / The official site for the SDMX community. URL: <https://sdmx.org>.

513. Social accounting. Вікіпедія — Вільна енциклопедія. URL: https://en.wikipedia.org/wiki/Social_accounting.

514. Standard Business Reporting: Open Data to Cut Compliance Costs, March 13, 2017. URL: <https://static1.squarespace.com/static/56534df0e4b0c2babdb6644d/t/58bf2da11b10e382363988f1/1488924067876/SBR+Report+2017.pdf>.

515. Statement of Financial Accounting Concepts № 1. Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises / Financial Accounting Standards Board (FASB). URL: http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220132541&acceptedDisclaimer=true.

516. Strauss, Erik, Kristandl, Gerhard, Quinn, Martin. The effects of cloud technology on management accounting and decision making. Research executive summary service of CIMA. – 2013. – Volume 10, Issue 6. – 12 p.

517. The Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements. URL: http://www.ade-solutions.com/sites/default/files/framework_version03.pdf.

518. The Prince's Accounting for Sustainability Project. URL: <https://www.accountingforsustainability.org/en/index.html>.

519. The road ahead. Responsibility Reporting 2017. URL: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/10/kpmg-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2017.pdf>.

520. The Value of Extra-Financial Disclosure. What Investors and Analysts Said, July 2012. URL: <https://www.globalreporting.org/resource/library/The-value-of-extra-financialdisclosure.pdf>.

521. Thought leadership and tools / EY. URL: <http://www.ey.com/gl/en/industries/government---public-sector/ipsas-our-tools-and-thought-leadership>.

522. Trites G. The impact of technology on financial and business reporting / G. Trites. – Toronto: Canadian Institute of Chartered Accountants, 1999.

523. Walker, Ben. Every day big data statistics – 2,5 quintillion bytes of data created daily / Ben Walker, V&C, April 5, 2015. Available at: <http://www.vcloudnews.com/every-day-big-data-statistics-2-5-quintillion-bytes-of-data-created-daily>

524. World trade and the environment. International graduate school of management. Barcelona-Madrid, 1994. 98 p.

525. Wyslocka, Elzibeta, Jelonek, Dorota. Accounting in the cloud computing. / Elzibeta Wyslocka, Dorota Jelonek. // The online journal of science and technology. – October 2015. – Vol.5, Issue 4. – 11 p

526. Welford R. Environmental Strategy and sustainable Development. The corporate challenge for 21st century. London : New York, 1995. 356 p.

527. XBRL в России: вчера, сегодня, завтра... URL: <http://www.pwc.ru/ru/assets/xbrl-eps-forum-may-2017.pdf>.

Додаток А **Узагальнення наукових досліджень форм бухгалтерського обліку**

Автор	Наукова позиція
Льченко Л.Б. [126]	Розвиток форм бухгалтерського обліку — це тривалий історичний процес. Він відбувався у двох напрямках: удосконалення змісту облікових записів та вдосконалення форм облікових реєстрів. Відомо, що самою ранньою була стара італійська форма, описана італійським вченим-математиком Лукою Пачолі в його роботі "Трактат про рахунки і записи", виданий в 1494 р. у Венеції. В ній він писав, що для зручності і легкості потрібні три книги: Меморіал (Пам'ятна книга). Журнал і Головна книга. Операції записувались із слів власника або з його Пам'ятної книги (вона замінювала собою документи) в хронологічний реєстр-Журнал (де зазначались кореспондуючі рахунки), а потім в систематичний реєстр - Головну книгу. Рахунки в Головній книзі велись як індивідуальні, їх відкривали на кожний об'єкт обліку (наприклад, рахунок Коштів, рахунок Зерна, рахунок купця Мозиря тощо). За даними Головної книги складався баланс.
Мельник Т.Г. [226]	Для відображення операцій про виконання кошторисів передбачені такі форми бухгалтерського обліку: Журнал-Головна, яка використовується в установах з невеликим обсягом облікової роботи, котрі ведуть облік самостійно; журнальна, яка використовується в установах з великим обсягом облікової роботи, котрі ведуть облік самостійно; меморіально-ордерна, що використовується в установах з великим обсягом роботи, облік яких централізований; автоматизована
	<i>Меморіально- ордерна</i>
Огійчук М.Ф. [265]	Меморіально-ордерна форма найдавніша із сучасних форм обліку, адже бере свій початок ще з 1928-1930 р.р. і ґрунтується на меморіальних ордерах. Меморіальні ордери – це нагромаджені відомості, де інформація формується в хронологічному порядку і за певним напрямом господарських операцій. Меморіально – ордерну форму обліку застосовує нині незначна частина підприємств. Незважаючи на це, дана форма обліку розвинулась, навіть, в автоматизованій власній версії.
Лобода Н.О. [200]	Меморіально-ордерна форма характеризується простотою побудови облікових реєстрів. Поєднання синтетичного обліку в книгах з аналітичним обліком на картках дає змогу використати їх переваги, зокрема на малих підприємствах з невеликим обсягом облікової роботи. Використання меморіальних ордерів сприяє упорядкуванню систематичного обліку, а перевірка дебетових і кредитових оборотів за рахунками головної книги з оборотом реєстраційного журналу дає можливість встановити повноту і правильність записів та усунути помилки.
	<i>Журнал-головна</i>
Голуб Н.О. [69]	Форма обліку «журнал-головна» є найпростішою формою бухгалтерського обліку. Переваги цієї форми в тому, що в одному реєстрі використовуються синтетичні та хронологічні записи це звільняє від необхідності складання оборотної відомості на синтетичних рахунках. Звірка синтетичного обліку з аналітичним виконуються безпосередньо за даними журналу-головної. Недоліки: ця форма втрачає наочність записів, крім цього, ведення обліку у книжкових реєстрах утруднюються використання обчислювальної техніки при опрацюванні облікової інформації.

Продовження додатку А

Боримська К.П. [22]	Форма бухгалтерського обліку “Журнал-головна” застосовувалася рідко, але мала місце в колгоспах, радгоспах, житлово-експлуатаційних конторах, бюджетних установах та інших організаціях, в яких була незначна номенклатура рахунків бухгалтерського обліку. За великої кількості рахунків ця форма ставала громіздкою та практично не можливою для застосування
	<i>Журнальна (журнально-ордерна)</i>
Німчинов П.П. [259]	Журнально-ордерна форма обліку започаткована, як стверджував професор П.П. Німчинов, у 1946 р., а у промисловості використовується з 1950 р., а в інших галузях економіки з 1 січня 1960 р. як журнально-ордерна форма, що ґрунтується на журналах – ордерах
Балаш І.В. [69]	Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку ґрунтується на використанні журналів-ордерів. Для кожного рахунку у відповідному журналі відображаються всі господарські операції, а також номери рахунків, дебет яких змінюються в результаті цієї операції, записи в журналі-ордері ведуться за кредитовою ознакою, може бути передбачено типову кореспонденцію кредиту рахунка. В цій формі поєднано хронологічний і систематичний облік, що відповідає самій назві реєстрів: вони одночасно служать журналами (оскільки записи в них здійснюються в хронологічному порядку) і ордерами (оскільки місячні підсумки журналів за кореспондуючими рахунками замінюють собою меморіальні ордери).
	<i>Комп’ютерна форма</i>
Голуб Н.О. [69]	На сьогоднішній день важко уявити бухгалтерський облік без комп’ютерних програм. Кожна із перерахованих вище форм має автоматизований варіант, який забезпечують такі програми як «1С: Бухгалтерія», «Парус», «Головбух» та інші. Використання автоматизованого обліку дає змогу повністю уникнути помилок, оскільки при автоматизованому обліку ведеться тільки один обліковий реєстр, а всі інші формуються автоматично. Головними перевагами цієї форми перед механізованою є те, що послідовно виконуються операції і збереження даних, перенесення даних з одного первинного документа до іншого відбувається без помилок. При автоматизованій формі процес введення вхідної інформації проводиться тільки один раз і частково контролюється програмним забезпеченням – підвищується достовірність та оперативність інформації.
Палій В.Ф. Соколов Я.В. [297]	дослідження питань формування комп’ютеризованої форми обліку, пов’язане з рядом проблем. Основною з них є позиції авторів щодо виникнення із застосуванням комп’ютерних технологій нової електронної форми рахівництва. Відповідно робиться висновок, що за ручної обробки даних виникає безліч форм, а за використання комп’ютерних технологій – тільки одна форма – комп’ютеризована, відповідно питання про форми обліку з використанням комп’ютерних технологій знімається як таке. Проте, як зауважують вчені, такий підхід не є правильним. За комп’ютеризованої форми організація обліку передбачає застосування різних підходів до побудови форм документів, табуляграм, використання даних, взаємозв’язку між постійною та змінною інформацією тощо.
Медведєв М.Ю. [224]	Комп’ютеризований облік повинен реалізовуватися на рівні методології

Продовження додатку А

Кірюнова З.В. [230]	Автоматизована форма бухгалтерського обліку зберігає метод подвійного запису, дозволяє розукрупнити об'єкти обліку, диференціює обсяги облікової інформації, дозволяє формувати усі види звітності, забезпечує органічну ув'язку усіх видів обліку (бухгалтерського, оперативно-технічного, статистичного)
Р. Ентоні та Дж. Ріс [454]	До недоліків комп'ютерної форми зараховують, по-перше ускладнення процесу контролю за записами, адже зберігання даних й арифметичні дії сховані від споглядання; по-друге, керівництво і менеджери підприємств вимагають від працівників обліку велику кількість різних звітів, що, на нашу думку, призводить збільшення до непродуктивних витрат часу працівників, зростання витрат на папір і електроенергію, прискорення зношеності персональних комп'ютерів та копіювальної техніки

Додаток Б

Таблиця Б.1

Трактування категорії «соціальний облік»

№ п/п	Автор	Визначення категорії «соціальний облік»
1	Левицька С.О. [189, с. 257]	Відображення фактів господарської діяльності в рамках економічних та організаційних заходів використання, збереження, розвитку трудових ресурсів підприємства з урахуванням еколого-економічного забезпечення їх реалізації
2	Дерій В.А. [82, с. 98]	Перманентний процес формування і надання користувачам інформації про економічний, екологічний, соціальний стан підприємства з метою залучення нових інвесторів та покращення внутрішнього клімату
3	Амеліна А.О., Секіріна Н.В. [6]	Інструмент обліку, який дозволяє комплексно представляти громадськості економічні, екологічні та соціальні результати діяльності компанії; виробляти самооцінку за цими трьома напрямками; вести діалог з усіма зацікавленими сторонами, виявляти їх оцінки та очікування; запобігати можливим звинуваченням; отримувати додаткові конкурентні переваги; зміцнювати довіру співробітників, акціонерів, партнерів, клієнтів, місцевих співтовариств, органів влади, засобів масової інформації; створювати основу для розробки стратегії розвитку компанії.
4	Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. [243, с. 614]	Передбачає надання інформації про кадри, продукцію та послуги і орієнтований на недопущення або скорочення масштабів забруднення навколишнього середовища
5	Соколов Я.В. [392, с. 230]	Не якийсь самостійний вид рахівництва, а, швидше, розширення меж традиційного бухгалтерського обліку. Він представлений двома напрямками. Перший і найважливіший пов'язаний з необхідністю збільшення складу показників бухгалтерської звітності на користь дедалі зростаючих вимог користувачів. Другий напрям концентрує увагу на обліку соціальних витрат
6	Гейсц Е.С. [53, с.345]	Облік витрат, яких суспільство зазнає у зв'язку з діяльністю організацій приватного сектору
7	Алігаджієва Е.М. [5, с. 18.]	Дотримання вимог якості звітності має на увазі безперервне удосконалення методів відображення соціальної діяльності
8	Герасименко О. [55, с. 41]	На макrorівні органічно входить до системи статистичного обліку, який узагальнює явища та процеси в межах системи національних рахунків. Зміст та періодичність соціального обліку і соціальної звітності визначаються стратегією соціального розвитку підприємства і не відповідають вимогам бухгалтерської звітності
9	Захарова Т.В. [110, с. 91]	Формування повної і достовірної інформації про результати соціальної політики компанії
10	Богданова Ж.А. [20, с. 296]	Новий напрям в обліку, що розширює межі традиційного обліку, сприяє регулюванню економіки, та є інформаційною системою для ухвалення управлінських рішень відносно впливу діяльності підприємства на суспільство

Таблиця Б2

Визначення обліку, які характеризують процес накопичення інформації про навколишнє середовище

№п/р	Автор	Категорія	Визначення категорії
1	2	3	4
1	Шальтегер С., Бюрріт Р. [509, с. 11]	Екологічний облік	Система, що включає монетарні аспекти екологічної складової бухгалтерського обліку, які допомагають менеджерам приймати рішення
2	Пелиньо Л.М. [304, с. 74]	Екологічний облік на підприємстві	Система виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання, оброблення та підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень
3	Лень В.С., Колівешко О.М. [395, с. 228]	Екологічний облік	Процес розпізнавання, оцінювання та передачі екологічної інформації, що дає можливість її користувачам компетентно приймати рішення і формувати судження. Ця категорія охоплює формування облікової (бухгалтерської) та необлікової інформації про стан, динаміку зовнішнього природного середовища, вплив на нього природних факторів та всієї діяльності людини на глобальному, національному і регіональному рівнях
4	Вороновська О.В. [46, с. 199]	Екологічний облік	Облік, що відноситься до фізичних запасів природних ресурсів, вартісного оцінювання деградації навколишнього середовища і відповідних витрат на природоохоронні заходи, а також до розрахунку дійсного (чи «зеленого») ВВП
5	Парламентська асамблея [88]	Екологічний облік	Система, яка може використовуватися для виявлення, організації, регулювання та подання даних і інформації про стан навколишнього середовища в натуральних і вартісних показниках
6	Супрунова Є.О., Рудських І.А., Балашова О.В. [404]	Екологічний облік	Один з інформаційних методів і одночасно функцію екологічного управління, що зазвичай асоціюється з урахуванням природних ресурсів, який у свою чергу визначається як збір та аналітичне підсумовування відомостей про кількість і якість наявних природних ресурсів з метою організації їх раціонального використання, планування господарської та природоохоронної діяльності, прогнозування тенденцій розвитку галузей природокористування та змін навколишнього середовища в поточний період і в перспективі

Продовження додатку Б2

7	Таранічева О.В. [407]	Екологічний облік	Система, яка повинна використовуватися для виявлення, організації, регулювання та подання даних і інформації про стан навколишнього середовища в натуральних і вартісних показниках
8	Лень В.С. [194]	Екологічний облік	Процес розпізнавання, оцінки і передачі екологічної інформації, що дає можливість користувачам такої інформації компетентно приймати рішення і формувати судження
9	Англо-російський економічний словник [451]	Екологічний облік	Система виявлення, оцінки і розподілу екологічних витрат, пов'язаних із здійсненням якоюсь організацією своєї економічної діяльності; передбачає оцінку та аналіз впливу навколишнього середовища на господарську діяльність організації, напр., рівень екологічних витрат тощо, а також організації на навколишнє середовище (рівень шкоди, заподіяної фірмою навколишнього середовища у процесі своєї діяльності) і складання відповідної звітності
10	Кожухова О.С. [155]	Екологічний облік	Самостійний напрямок бухгалтерського обліку, широке впровадження якого дозволить на рівні підприємств-природокористувачів активізувати практичну природоохоронну діяльність і здійснити інформаційний супровід екологічного контролінгу
11	Лізогуб Р.П.[199]	Екологічний облік у підприємстві	Система виявлення, виміру, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання, обробки і підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень
12	Сахно Л.А. [375, с. 91]	Екологічний облік у підприємстві	Система виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання, обробки й підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в сфері природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для ухвалення оптимальних рішень
13	Кірсанова Т.О., Кірсанова Є.В., Лук'янихін В.О. [143, с. 75]	Екологічний облік у підприємстві	Система виявлення, виміру, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання, обробки й підготовки релевантної інформації щодо діяльності підприємства у сфері природокористування й охорони навколишнього середовища з метою обґрунтування управлінських рішень
14	Львічова О.В. [115, с. 28]	Бухгалтерський екологічний облік	Система збору, реєстрації й узагальнення інформації, яка забезпечить можливість виявлення, оцінки, планування та прогнозування, контролю й аналізу екологічних витрат та екологічних зобов'язань

Продовження додатку Б2

15	Рубанова Н.М. [361, с. 10]	Бухгалтерський екологічний облік	Процес збору, реєстрації узагальнення і відображення в системі природоохоронних витрат, природних активів, екологічних фондів резервів і зобов'язань, а також результатів діяльності господарюючих суб'єктів з метою управління та визначення екологічного потенціалу підприємства
16	Чепракова Т.М. [434, с. 11]	Бухгалтерський екологічний облік	Це процес збору, реєстрації, узагальнення й відображення інформації про природоохоронні витрати, природні активи й результати діяльності господарюючих суб'єктів з метою керування й визначення їхнього сукупного потенціалу
17	Саннікова І.Н., Шавкунова Н.А. [373]	Бухгалтерський екологічний облік	Систематичний і документально оформлений процес одержання й обробки даних екологічного характеру з метою керування та дотримання законодавства

Додаток В

Світовий досвід запровадження цифрового формату звітності XBRL

Країна	Рік	Подія
1. Північна і Південна Америка		
США	2008	У 2008 році Комісія з цінних паперів і бірж США озвучила деякі запропоновані положення про обов'язкове використання XBRL компаніями, в тому числі пайовими фондами, рейтинговими агентствами, американськими і зарубіжними відкритими акціонерними товариствами (застосовують ЗПБО США) та іноземними емітентами, які не є відкритими акціонерними товариствами (використовують МСФЗ). Крім того, XBRL став застосовуватися іншими регулюючими органами США. Наприклад, у 2005 році Федеральна корпорація страхування депозитів США ввела вимогу для банків про використання XBRL для підготовки фінансової звітності, що подається в порядку нагляду.
Канада	2007	Канадська адміністративна служба з цінних паперів стала ініціатором програми добровільної підготовки звітності у форматі XBRL, яка почала діяти у травні 2007 року, одночасно з проектом Комісії з цінних паперів і бірж США.
Бразилія	2007	Таксономія ЗПБО розробляється університетом Сан-Паулу; опублікована для широкого обговорення в жовтні 2007 року. Федеральна податкова служба Міністерства економіки Бразилії координує розробку проекту системи цифрових бухгалтерських книг (SPED), який є основною складовою створення Центрального офісу збору і зберігання інформації, що міститься в бухгалтерських балансах.
Колумбія		Міністерство економіки перебуває в процесі застосування XBRL в рамках однієї з основних систем фінансової інформації.
2. Європа і Африка		
Європейський Союз / Європейська комісія	2008	У травні 2008 року переважна більшість членів Європейського парламенту проголосувала за те, щоб Європейська комісія підтримала впровадження і прийняття формату XBRL для складання звітності, що надається в порядку нагляду, і корпоративної фінансової звітності в Європейському Союзі. Прийняття такого рішення послідувало за звітом, підготовленим Комітетом з питань економіки і грошової політики, в якому пропагувалося використання XBRL в Європі.
Сполучене Королівство	2008	У грудні 2005 року Реєстраційна палата компаній (Companies House) почала приймати фінансову звітність від невеликих компаній у форматі XBRL. У червні 2006 року уряд Сполученого Королівства заявив про свої плани щодо обов'язкового використання XBRL для подання з березня 2010 року всіма компаніями податкових звітів, включаючи фінансові звіти. Цей термін пізніше був продовжений до 2011 року.

Продовження додатку В

Франція	2007	Починаючи з червня 2007 року Комісія по банках (Commission Bancaire) отримує звіти про платоспроможність (COREP (Basel II)) і стандартну версію консолідованої фінансової звітності (FINREP (IFRS)) у форматі XBRL. Разом з Банком Франції вона також почала роботу над проектом по створенню уніфікованої системи фінансової звітності (SURFI) для розробки таксономії XBRL і перегляду системи подання фінансової звітності для фінансових організацій (як пруденціальної, так і для цілей грошового регулювання).
Іспанія	2005	У липні 2005 року два іспанські регулюючі органи отримали перші фактичні дані у форматі XBRL. У даний час 3000 компаній, що котируються на Іспанській фондовій біржі, надають Комісії даної біржі звіти у форматі XBRL. Більшість банків надають Банку Іспанії свою індивідуальну та консолідовану публічну фінансову звітність також у форматі XBRL.
Нідерланди	2007	З січня 2007 року на виконання урядової Програми подання компаніями стандартизованої бізнес-звітності (SBR) голландські корпорації мають можливість представляти свої дані у форматі XBRL в Податкову службу Нідерландів, торгові палати і Центральне бюро статистики.
Польща		Основна увага в Польщі приділяється проекту, який здійснюється кількома агентствами і спрямований на стандартизацію обміну інформацією завдяки розробці загальних таксономій XBRL для використання Регістром компаній, рством фінансів і Управлінням з фінансового регулювання і нагляду.
Швеція		Шведське бюро реєстрації компаній Bolagsverket ввело в дію систему подання річної звітності у форматі XBRL малими та середніми підприємствами.
Ірландія		Центральне бюро статистики успішно реалізувало пілотний проект з використання XBRL при підготовці одного зі своїх щоквартальних галузевих досліджень.
Норвегія		Був створений єдиний урядовий портал для звітності у форматі XBRL (AllIn at government), який в даний час здійснює збір звітностей приватних компаній. Крім того, ним було надіслано запит на отримання урядових коштів на розробку аналітичної платформи для поширення інформації. Уряд доручив норвезькій фондовій біржі (Oslo Borse) виступати в ролі депозитарію фінансової звітності, після чого НФБ приступила до розробки платформи для підготовки звітності на добровільній основі.
Бельгія	2008	Національний банк Бельгії опублікував таксономію, яку використовували 29000 комерційних і промислових компаній для подання звітності, починаючи з квітня 2007 року. В даний час Бельгійська федеральна громадська служба розробляє таксономію для подання податкових звітів компаній. Випуск остаточного варіанту таксономії був запланований на грудень 2008 року.
Німеччина	2007	Німецький Державний реєстр інформації про компанії Bundesanzeiger, що виконує також функції депозитарію їх річної фінансової звітності, почав приймати звітність у форматі XBRL в січні 2007 року.

Продовження додатку В

Італія	2008	Італія стала використовувати XBRL для подання річної фінансової звітності в березні 2008 року. Більше 850000 італійських компаній повинні надавати свою затверджену річну фінансову звітність в Італійський реєстр компаній через мережу Торгових палат.
Португалія		В даний час Банк Португалії використовує розроблену ним XML-схему в якості стандарту підготовки звітності фінансовими корпораціями. Для нефінансових корпорацій XBRL є кращим технічним рішенням.
Данія	2005	З 2005 року стало можливим представлення річної фінансової звітності в форматі XBRL в Датське агентство з комерції. З початку 2008 року повномасштабне XBRL-рішення застосовується щодо річної фінансової звітності, що відноситься до класу «В», відповідно до класифікації, прийнятої в Данії. Таксономія XBRL розроблялася агентством спільно з представниками різних галузей і експертами.
Південна Африка		Південна Африка створила свою XBRL-юрисдикцію в липні 2006 року. Місцева таксономія знаходиться в процесі розробки. Податкова служба Південної Африки планує приймати звітність за цим стандартом
3. Азіатсько-Тихоокеанський регіон і Близький Схід		
Японія	2003	Банк Японії впровадив систему XBRL для отримання даних від 500 фінансових організацій. Токійська фондова біржа приймає інформацію про компанії у форматі XBRL з початку 2003 року. У липні 2008 року була офіційно випущена Мережева система своєчасного розкриття інформації (TDnet), що використовує XBRL. У серпні 2008 року близько 8000 компаній та фондів, що використовують японські правила бухгалтерського обліку, почали представляти Японському державному агентству з фінансового нагляду основні компоненти своєї фінансової звітності у форматі XBRL. Крім того, з 2004 року національне агентство з податків Японії отримує від компаній електронні податкові декларації разом з фінансовою звітністю, підготовленою у форматі XBRL.
Корея	2007	З жовтня 2007 року всі відкриті акціонерні товариства Кореї зобов'язані надавати фінансову звітність у форматі XBRL з використанням електронної системи Корейської комісії з фінансового нагляду. Подібне рішення послідувало за успішно проведеним проектом з добровільної підготовки звітності у форматі XBRL в 2006 році.
Китай		Комісія з регулювання ринку цінних паперів Китаю здійснює управління Шанхайською і Шеньчженьською фондовими біржами, ввівши вимогу про обов'язкове використання XBRL, фактично зробила китайський фондовий ринок першим ринком капіталу в світі, де підготовка звітності у форматі XBRL стала обов'язковою.
Сінгапур	2007	Адміністрація з регулювання бухгалтерського обліку та корпорацій Сінгапуру стала використовувати XBRL в якості стандарту подання фінансової звітності в режимі онлайн. Починаючи з 2007 року, подібний спосіб подання звітності став обов'язковим. Відомство тісно співпрацює з Інститутом сертифікованих приєднаних бухгалтерів Сінгапуру.

Продовження додатку В

Таїланд		20 компаній, зареєстрованих на Фондовій біржі Таїланду, беруть участь у її пілотному проєкті, пов'язаному з підготовкою фінансової звітності згідно з МСФЗ з використанням формату XBRL.
Тайвань	2008	Тайванська фондова біржа активно займається створенням демонстраційної платформи XBRL, робота над якою повинна була завершитися до кінця 2008 року.
Індія	2008	У жовтні 2008 року Резервний банк Індії першим з центральних банків країн, що розвиваються, заявив про майбутнє запровадження системи підготовки звітності Basel II з використанням XBRL разом з існуючою системою надання податкових звітів у режимі онлайн. Комісія з цінних паперів і бірж Індії (індійський аналог Комісії з цінних паперів і бірж США) постановила, що з січня 2008 року 100 провідних компаній повинні надавати свою звітність з використанням системи підготовки та поширення звітності, яка заснована на XBRL і була запропонована Бомбейській фондовій та Національній фондовій біржам.
Об'єднані Арабські Емірати	2006	У травні 2006 року Ринок цінних паперів Абу-Дабі став першою фондовою біржею на Близькому Сході, яка сприяла прийняттю XBRL, рекомендувавши всім компаніям, які котируються в Арабських Еміратах, використовувати даний формат. Під егідою Ринку цінних паперів Абу-Дабі та за підтримки Центрального банку, Агентства з цінних паперів і біржових товарів, Асоціації бухгалтерського обліку та аудиторів і у багатьох бухгалтерських фірмах була створена попередня юрисдикція XBRL, яка стала першою такою юрисдикцією, створеною на Близькому Сході.
Ізраїль	2008	У січні 2008 року ізраїльське Агентство з цінних паперів зажадало від відкритих акціонерних товариств Ізраїлю подавати звітність з використанням ізраїльської таксономії XBRL, яка є розширенням таксономії МСФЗ і включає в себе переклад всіх відповідних термінів МСФЗ на іврит.
Австралія	2005	У 2005 році австралійський уряд і Австралійська фондова біржа створили місцеве розширення таксономії МСФЗ. У 2006 році уряд рекомендував використання нідерландської моделі стандартизованого бізнес-звітності (БПР). Цей проєкт вартістю 208 млн. австралійських доларів почався в 2007 році, розрахований на три роки і повинен стандартизувати звітність, надану п'яти урядовим органам.
Нова Зеландія	2008	У червні 2008 року уряд Нової Зеландії заявив про те, що він вивчить практичну можливість використання стандартизованої бізнес-звітності – БВК (У тому вигляді, в якому вона застосовується в Нідерландах та Австралії) для подання компаніями інформації в численні урядові органи за принципом «одного вікна», що скоротить період часу і обсяг витрат, пов'язаних з підготовкою та поданням звітності уряду.

Додаток Г

УКРАЇНА



ДЕРЖАВНА СЛУЖБА ВЛАСНОСТІ УКРАЇНИ
ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ

СВІДОЦТВО
про реєстрацію авторського права на твір

№ 55694

Комп'ютерна програма "Оцінка справедливої вартості біологічних активів"
(вид, назва твору)

Автор(и) Павлоковець Микола Павлович
(повне ім'я, прізвище (за наявності))

Дата реєстрації 21.07.2014



Голова Державної служби
інтелектуальної
власності України
М.В. Ковіня

М.В. Ковіня

Додаток Д

Комп'ютерна програма «Оцінка справедливої вартості біологічних активів»

НАСТАНОВА КОРИСТУВАЧА

Розробник:

Павлюковець Микола Павлович

Київ – 2014

ЗМІСТ

- 1. Вихідні дані про програму.**
- 2. Вхід в систему та формування вихідних даних про підприємство.**
- 3. Організація та послідовність оцінки справедливої вартості біологічних активів в програмі «Оцінка справедливої вартості біологічних активів»**
 - 3.1. Підготовчий етап**

Формування переліку працівників.

Обрання членів Комісії з оцінки біологічних активів та генерація Наказу про створення комісії з оцінки біологічних активів

Створення звітної дати
 - 3.2. Описовий етап**

Формування вихідних даних про об'єкти біологічних активів
 - 3.3. Аналітично-оціночний**

Оцінка справедливої вартості біологічних активів

Аналіз ринку
 - 3.4. Формування бухгалтерської справи**

Завантаження акту оцінки справедливої вартості, протоколу засідання комісії.

1. Вихідні дані про програму

Параметр	Характеристика
Назва	Оцінка справедливої вартості біологічних активів
Призначення	Оцінка справедливої вартості біологічних активів на кожну звітну дату у відповідності до ПСБО 30 «Біологічні активи»
Мета розробки	Удосконалення організаційного, методичного та документального забезпечення процесу оцінки справедливої вартості біологічних активів
Відповідність законодавству з бухгалтерського обліку	Розроблена з дотриманням вимог ПСБО 30 «Біологічні активи» щодо обліку та оцінки основних засобів та біологічних активів
Необхідне програмне забезпечення	Інтернет-платформа з застосуванням бізнес-моделей Saas, Daas
Основні користувачі	Сільськогосподарські підприємства, зокрема з розгалуженою територіальною структурою, наявністю територіально відокремлених структурних підрозділів, агрохолдинги
Форма бухгалтерського обліку	Клауд-комп'ютерна
Застосовувані методи бухгалтерського обліку	Документування та оцінка
Послідовність облікових процедур	Формування Наказу про створення Комісії з оцінки Формування електронного реєстру-переліку Формування електронного реєстру-розрахунку справедливої вартості Формування бухгалтерської справи з оцінки справедливої вартості
Новизна для бухгалтерського обліку	Система електронних документів та організаційний механізм розрахунку справедливої вартості біологічних активів для цілей бухгалтерського обліку на базі клауд-комп'ютерних технологій
Корисність в обліковій роботі	Одночасний доступ до інформації та участь в оцінці членів комісії з територіально віддалених структурних підрозділів Використання результатів оцінки з будь-якого місця планети

Послідовність виконання операцій у програмі та відповідальні виконавці.

№ п/п	Послідовність облікових операцій в АРМ	Член комісії, відповідальний за заповнення документу в АРМ	Бухгалтерський документ, що автоматично генерується в АРМ
Етап 1. Установчий			
1	Формування даних про підприємство	Бухгалтер з обліку б.а. і с.г. продукції	
Етап 2. Підготовчий			
2	Вибір з переліку працівників осіб – членів комісії	Головний бухгалтер	Наказ про створення Комісії з оцінки біологічних активів
3	Визначення дати оцінки (кінець звітного періоду)	Бухгалтер з обліку б.а. і с.г. продукції	
4	Формування переліку біологічних активів для цілей оцінки їх справедливої вартості	Бухгалтер з обліку б.а. і с.г. продукції	
Етап 3. Описовий			
5	Занесення в програму даних щодо характеристики об'єктів біологічних активів (порода, вік, вага, інше)	Спеціаліст галузі (зоотехнік, агроном)	Електронний реєстр-перелік біологічних активів що підлягають оцінці
Етап 4. Аналітично-оціночний			
6	Обрання методу оцінки (аналізу контрактів, аналогів продажу)	Економіст	
7	Аналіз ринку та формування інформаційної бази щодо ринкової вартості аналогічних об'єктів. Узагальнення джерел використаної інформації	Економіст	
8	Здійснення коригувань до обраних аналогів	Економіст	
9	Визначення справедливої вартості біологічних активів на дату оцінки	Економіст	Електронний реєстр-розрахунок справедливої вартості біологічних активів
Етап 5. Формування бухгалтерської справи			
10	Формування протоколу засідання комісії з оцінки справедливої вартості в автоматичному режимі	Бухгалтер з обліку б.а. і с.г. продукції	Протокол засідання комісії з оцінки справедливої вартості б.а.
11	Формування Акту оцінки справедливої вартості основних засобів в автоматичному режимі	Бухгалтер з обліку б.а. і с.г. продукції	Акт оцінки справедливої вартості б.а.

2. Вхід в систему та формування вихідних даних про підприємство.

На початку роботи з програмою необхідно увійти в систему. Інтерфейс для входу наступний

Панель Управління

Е-mail:

Пароль:

ВХОД

логін для входу – admin

пароль – admin

Зайшовши у програму, бухгалтер з обліку біологічних активів перед початком роботи в програмі повинен сформувати вихідні дані про підприємство.

Про підприємство

Працівники

Наказ про комісію

Об'єкти

Оцінка

Бух. справа (протокол, акт)

Інформація про підприємство

Скорочена назва:

ТОВ "Рибгосп"

Повна назва:

Товариство з обмеженою відповідальністю "Рибгосп"

Код ЄДРПОУ:

123456

Адреса:

м. Київ, вул. М.Китаївська, буд. 3

Телефон:

044 123-45-67

Для цього слід обрати пункт «Редагувати інформацію про підприємство» в правому верхньому куті.

Про підприємство	Працівники	Наказ про комісію	Об'єкти	Оцінка	Бух. справа (протокол, акт)
------------------	------------	-------------------	---------	--------	-----------------------------

Редагування інформації про підприємство

Скорочена назва:	ТОВ "Рибгосп"
Повна назва:	Товариство з обмеженою відповідальністю "Рибгосп"
Код ЄДРПОУ:	123456
Адреса:	м. Київ, вул. М.Китаївська, буд. 3
Телефон:	044 123-45-67

ЗБЕРЕГТИ

У віконці, що з'явилося, внести інформацію про повну та скорочену назву підприємства, ідентифікаційний номер, адресу та телефон. Занісши ці дані, можна приступати до процесу формування даних для оцінки та безпосередньої оцінки справедливої вартості біологічних активів.

3. Організація та послідовність оцінки справедливої вартості біологічних активів в програмі «Оцінка справедливої вартості біологічних активів»

3.1. Підготовчий етап

На першому етапі – підготовчому, передбачено наступні процедури:

Формування переліку працівників.

Обрання членів Комісії з оцінки біологічних активів та генерація Наказу про створення комісії з оцінки біологічних активів

Створення звітної дати

Формування переліку працівників.

За допомогою сервісу «Працівники» слід обрати працівників, які будуть включені до Комісії з оцінки біологічних активів. Вне-

сення змін до даних про працівників здійснюється за допомогою сервісу «Редагувати» в вікні «Працівники».

Про підприємство

Працівники

Наказ про комісію

Об'єкти

Оцінка

Бух. справа (протокол, акт)

Користувачі

Вийти

Список співробітників

Додати співробітника

Відображається: 1 – 7 з 7

На сторінці: 50

Прізвище	Ім'я	По батькові	Посада	Дії
Авраменко	Надя	Олександрівна	Зоотехнік	редагувати видалити
Бездушна	Юлія	Сергіївна	Директор	редагувати видалити
Жук	Валерій	Миколайович	Власник	редагувати видалити
Морозова	Анна	Михайлівна	Головний бухгалтер	редагувати видалити
Павлоковець	Микола	Павлович	Оцінювач	редагувати видалити
Студеников	Валерій	Дмитрович	Бухгалтер	редагувати видалити
Троян	Зоя	Володимирівна	Економіст	редагувати видалити

Для додання нового працівника слід скористатись пунктом «Додати співробітника» у верхньому правому куті. У віконці, що з'явилось, занести прізвище, ім'я по-батькові, посаду співробітника.

Про підприємство

Працівники

Наказ про комісію

Об'єкти

Оцінка

Бух. справа (протокол, акт)

Користувачі

Вийти

Додати нового співробітника

Повернутись

Зберегти

☐ Директор

☐ Головний бухгалтер

Прізвище:

Ім'я:

По батькові:

Посада:

ЗБЕРЕГТИ

Обрання членів Комісії з оцінки біологічних активів та генерація Наказу про створення комісії з оцінки біологічних активів

Для формування Комісії з оцінки з подальшим генеруванням Наказу про створення комісії з оцінки біологічних активів обираємо пункт меню «Наказ про Комісію».

Про підприємство
Працівники
Наказ про комісію
Об'єкти
Оцінка
Бух. справа (протокол, акт)
Користувачі
Вийти

Додати наказ про створення комісії

Відображається 1 – 3 з 3

На сторінці 50

Дата наказу про створення комісії	Номер наказу про створення комісії	Склад комісії	Дії
31.03.2012	1	Павлюковець М.П. Троян З.В. Морозова А.М. Авраменко Н.О.	завантажити наказ редагувати видалити
01.06.2013	2	Павлюковець М.П. Троян З.В. Морозова А.М.	завантажити наказ редагувати видалити
30.04.2014	3	Бездушна Ю.С. Троян З.В. Студенников В.Д. Авраменко Н.О.	завантажити наказ редагувати видалити

Для додання нового наказу слід скористатись пунктом «Додати Наказ про створення Комісії». Для формування Наказу слід заповнити поля «Дата наказу», «Номер наказу» та обрати голову і членів Комісії. По закінченню нажати пункт «Зберегти» у верхньому правому куті.

Про підприємство
Працівники
Наказ про комісію
Об'єкти
Оцінка
Бух. справа (протокол, акт)
Користувачі
Вийти

Повернутись
Зберегти

Створення наказу про створення комісії

Дата наказу:

15

травня

2014

року

Номер наказу:

Склад комісії:

Виберіть елемент

Голова комісії:

Виберіть елемент

ЗБЕРЕГТИ

Створення звітної дати

Оцінка біологічних активів проводиться на кожну звітну дату. Тому першочергово створення переліку об'єктів оцінки починається з створення нової звітної дати. Для цього необхідно обрати пункт меню «Об'єкти» та обрати сервіс «Створити нову звітну дату»

Про підприємство

Працівники

Наказ про комісію

Об'єкти

Оцінка

Бух. справа (протокол, акт)

Користувачі

Вийти

Створення звітної дати

Вернутися

Зберегти

Звітна дата:

15

травня

2014

року

Номер акту/протоколу:

Наказ про склад комісії:

Наказ №1 від 31.03.2012

Копіювати перелік БА з вибраного переліку

Перелік БА:

Перелік на дату 31.12.2012

ЗБЕРЕГТИ

У вікні, що з'явилося, обрати звітну дату, занести номер протоколу/акту, обрати відповідний наказ про створення Комісії. Для зручності при формуванні переліку біологічних активів можна обрати сервіс «Копіювати перелік БА з вибраного переліку». Це дозволяє взяти за основу перелік з попередньої звітної дати та відкоригувати його на дату оцінки.

3.2. Описовий етап

Формування вихідних даних про об'єкти біологічних активів

Далі слід повернутися в пункт меню «Об'єкти» і обравши відповідну звітну дату перейти до формування вихідних характеристик об'єктів оцінки.

Про підприємство

Працівники

Наказ про комісію

Об'єкти

Оцінка

Бух. справа (протокол, акт)

Користувачі

Вийти

Перелік біологічних активів на 30.06.2014

Рах. 212

Рах. 211

Рах. 162

Рах. 161

Усі рах.

Повернутися

Додати Об'єкт

Відображається: 1 – 12 з 12

На сторінці: 50

Номер рахунку	Інвент. номер	Найменування	Характеристика	Вік, років	Одиниці виміру	К-ть одиниць	Дії
162	1004556	Бичок, кличка «Мейсон»	Порода сіментацьська	3 роки	гол.	1,00	редагувати видалити
162	1002378	Корова, кличка «Красуня»	Порода черно-ряба	4 лактації	гол.	1,00	редагувати видалити
162	1002569	Корова, кличка «Зоря»	Порода черно-ряба	8 лактацій	гол.	1,00	редагувати видалити
162	1002596	Бичок, кличка «Мустанг»	Порода Українська червона	3 роки	гол.	1,00	редагувати видалити
162	1006598	Корова, кличка «Монтана»	Порода Голштинська	6 лактацій	гол.	1,00	редагувати видалити
162	1002585	Бичок, кличка «Зной»	Порода Голштинська	6 років	гол.	1,00	редагувати видалити
212	1002689	Телячки 2012 року		10-18 місяців	ц.	139,50	редагувати видалити
212	1002567	Нетелі		18-36 місяців	ц.	135,30	редагувати видалити
212	1002378	Бички 2013 року		12 місяців	ц.	67,90	редагувати видалити
212	1003497	Бички 2014 року		6 місяців	ц.	35,10	редагувати видалити
212	1002387	Доросла худоба на відгодівлі			ц.	418,40	редагувати видалити
212	1002398	Телячки 2013 року		12 місяців	ц.	4,00	редагувати видалити

Зокрема, щодо кожного об’єкта оцінки, відповідальний член комісії, яким є спеціаліст галузі, що володіє даною інформацією (зоотехнік, інженер, агроном тощо), заповнює інформацію натиснувши кнопку «редагувати» праворуч від об’єкта.

Про підприємство

Працівники

Наказ про комісію

Об’єкти

Оцінка

Бух. справа (протокол, акт)

Користувачі

Вийти

Редагувати об’єкт БА

ПовернутисьЗберегти

Рахунок:

162

Інв. номер:

1004556

Найменування:

Бичок, кличка «Мейсон»

Характеристика:

Порода симентальська

Вік:

3 роки

Одиниці виміру:

гол.

К-ть одиниць:

1.00

ЗБЕРЕГТИ

3.3. Аналітично-оціночний

Оцінка справедливої вартості біологічних активів
Далі переходимо безпосередньо до оцінки, для чого слід обрати пункт меню «Оцінка».

Про підприємство

Працівники

Наказ про комісію

Об’єкти

Оцінка

Бух. справа (протокол, акт)

Користувачі

Вийти

Перелік звітних дат

Відображається: 1 – 6 з 6

На сторінці: 50

Звітна дата	Номер акту, протоколу	Номер і дата наказу про створення комісії	Склад комісії	Дії
31.12.2012	1/12	№ 1 від 31.03.2012	Авраменко Н.О. Морозова А.М. Павлюковець М.П. Троян З.В.	оцінити БА
30.06.2013	12/13	№ 2 від 01.06.2013	Морозова А.М. Павлюковець М.П. Троян З.В.	оцінити БА
30.09.2013	22/13	№ 2 від 01.06.2013	Морозова А.М. Павлюковець М.П. Троян З.В.	оцінити БА
31.12.2013	31/13	№ 2 від 01.06.2013	Морозова А.М. Павлюковець М.П. Троян З.В.	оцінити БА
31.03.2014	1/14	№ 3 від 30.01.2014	Авраменко Н.О. Бездучина Ю.С. Студанков В.Д. Троян З.В.	оцінити БА
30.06.2014	2/14	№ 1 від 31.03.2012	Авраменко Н.О. Морозова А.М. Павлюковець М.П. Троян З.В.	оцінити БА

Для проведення оцінки член Комісії користується сервісом «Оцінити БА» праворуч відповідної звітної дати.

Аналіз ринку
Щодо кожного об’єкта біологічних активів член комісії повинен проаналізувати ринок відповідних активів і здійснити оцінку, скориставшись відповідним сервісом «редагувати» праворуч відповідної звітної дати.

Про підприємство Працівники Наказ про комісію Об'єкти Оцінка Бух. справа (протокол, акт) Користувачі Вийти

Перелік біологічних активів на 30.06.2014

Пах. 212 Пах. 211 Пах. 162 Пах. 161 Усі пах. Повернутись

Вибір активів: 1 – 12 з 12

На сторінці: 50

Номер рахунку	Ідентифікатор	Найменування	Вік, років	Одиниця виміру	К.т.к. одиниць	Вартість за одиницю, грн	Сума, грн	Використаний метод	Джерело інформації	Дії
162	1004556	Бичок, кличка «Мейсон»	3 роки	гол.	1,00	7 990,00	7 990,00	Метод аналогів	http://belayatserkov.ko.slando.ua/obyavlenie/prodam-bychka-1-5-roki-silny-bly-na-zuchku-ID6bloz.html	редагувати видалити
162	1002378	Корова, кличка «Красна»	4 лактації	гол.	1,00	8 500,00	8 500,00	Метод аналогів	http://www.ss.ua/misgh/agriculture/animal-husbandry/agricultural-animals/large-homed-ivestock/kyiv.html	редагувати видалити
162	1002569	Корова, кличка «Зоря»	8 лактації	гол.	1,00	8 200,00	8 200,00	Метод аналогів	http://www.ss.ua/misgh/agriculture/animal-husbandry/agricultural-animals/large-homed-ivestock/kyiv.html	редагувати видалити
162	1002596	Бичок, кличка «Мугиш»	3 роки	гол.	1,00	7 990,00	7 990,00	Метод аналогів	http://belayatserkov.ko.slando.ua/obyavlenie/prodam-bychka-1-5-roki-silny-bly-na-zuchku-ID6bloz.html	редагувати видалити
162	1006598	Корова, кличка «Монтана»	6 лактації	гол.	1,00	12 000,00	12 000,00	Метод аналогів	http://www.ss.ua/misgh/agriculture/animal-husbandry/agricultural-animals/large-homed-ivestock/kyiv.html	редагувати видалити
162	1002585	Бичок, кличка «Зіс»	6 років	гол.	1,00	4 500,00	4 500,00	Метод аналогів	http://belayatserkov.ko.slando.ua/obyavlenie/prodam-bychka-1-5-roki-silny-bly-na-zuchku-ID6bloz.html	редагувати видалити
212	1002689	Теленки 2012 року	10-18 місяців	ц.	139,50	2 200,00	306 900,00	Метод аналогів	http://www.4sg.com.ua/ruboard.php?n=33546	редагувати видалити
212	1002567	Телені	18-36 місяців	ц.	135,30	2 200,00	297 660,00	Метод аналогів	http://www.4sg.com.ua/ruboard.php?n=33546	редагувати видалити
212	1002378	Бички 2013 року	12 місяців	ц.	67,90	2 200,00	149 380,00	Метод аналогів	http://www.4sg.com.ua/ruboard.php?n=33546	редагувати видалити
212	1003497	Бички 2014 року	6 місяців	ц.	35,10	2 200,00	77 220,00	Метод аналогів	http://www.4sg.com.ua/ruboard.php?n=33546	редагувати видалити
212	1002387	Доросла худоба на відгодівлі		ц.	418,40	2 200,00	920 480,00	Метод аналогів	http://www.4sg.com.ua/ruboard.php?n=33546	редагувати видалити
212	1002398	Теленки 2013 року	12 місяців	ц.	4,00	2 200,00	8 800,00	Метод аналогів	http://www.4sg.com.ua/ruboard.php?n=33546	редагувати видалити
Всього: 1 809 620,00 грн.										

Обравши об’єкт, заносяться дані щодо ринкової вартості, джерела інформації та застосованого методу оцінки.

Про підприємство Працівники Наказ про комісію Об'єкти Оцінка Бух. справа (протокол, акт) Користувачі Вийти

Оцінка БА

Повернутись Зберегти

Рахунок:

162

Інв. номер:

1004556

Найменування:

Бичок, кличка «Мейсон»

Характеристики:

Порода симентальська

Вік:

3 роки

Вага:

1.00

Вартість:

7990.00

Джерело:

http://belayatserkov.ko.slando.ua/obyavlenie/prodam-bychka-1-5-roki-silny-bly-na-zuchku-ID6bloz.html

Використаний метод:

Метод аналогів

ЗБЕРЕГТИ

3.4. Формування бухгалтерської справи

Завантаження акту оцінки справедливої вартості, протоколу засідання комісії.

Здійснивши оцінку усіх об'єктів біологічних активів і зберігши всі дані Комісія має можливість отримати протокол і акт оцінки, які формуються програмою автоматично. Для цього потрібно зайти в пункт меню «Бух. справа (протокол, акт)» і завантажити ці документи обравши необхідну звітну дату.

Про підприємство

Працівники

Наказ про комісію

Об'єкти

Оцінка

Бух. справа (протокол, акт)

Користувачі

Вийти

Перелік звітних дат

Відображається 1 – 6 з 6

На сторінці: 50

Звітна дата	Номер акту, протоколу	Номер і дата наказу про створення комісії	Склад комісії	Дії
31.12.2012	1/12	№ 1 від 31.03.2012	Авраменко Н.О. Морозова А.М. Павлюковець М.П. Троян З.В.	завантажити акт завантажити протокол
30.06.2013	12/13	№ 2 від 01.06.2013	Морозова А.М. Павлюковець М.П. Троян З.В.	завантажити акт завантажити протокол
30.09.2013	22/13	№ 2 від 01.06.2013	Морозова А.М. Павлюковець М.П. Троян З.В.	завантажити акт завантажити протокол
31.12.2013	31/13	№ 2 від 01.06.2013	Морозова А.М. Павлюковець М.П. Троян З.В.	завантажити акт завантажити протокол
31.03.2014	1/14	№ 3 від 30.01.2014	Авраменко Н.О. Бездушна Ю.С. Студенников В.Д. Троян З.В.	завантажити акт завантажити протокол
30.06.2014	2/14	№ 1 від 31.03.2012	Авраменко Н.О. Морозова А.М. Павлюковець М.П. Троян З.В.	завантажити акт завантажити протокол

Додаток Е

УКРАЇНА



ДЕРЖАВНА СЛУЖБА ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ УКРАЇНИ

СВІДОЦТВО
про реєстрацію авторського права на твір

№ 55695

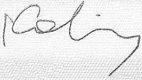
Комп'ютерна програма "Оцінка справедливої вартості основних засобів"
(вид, назва твору)

Автор(и) Павлюковець Микола Павлович
(підпис, ім'я, прізвище (за наявності))

Дата реєстрації 21.07.2014

Голова Державної служби інтелектуальної власності України
М.В. Ковіня





Додаток Ж

**Комп'ютерна програма
«Оцінка справедливої вартості основних засобів»**

НАСТАНОВА КОРИСТУВАЧА

Розробник:

Павлюковець Микола Павлович

Київ – 2014

ЗМІСТ

- 1. Вихідні дані про програму**
- 2. Вхід в систему та формування вихідних даних про підприємство.**
- 3. Організація та послідовність оцінки справедливої вартості основних засобів в програмі «Оцінка справедливої вартості основних засобів»**
 - 3.1. Підготовчий етап**
 - 3.1.1. Формування переліку працівників.
 - 3.1.2. Обрання членів Комісії з оцінки основних засобів та генерація Наказу про створення комісії з оцінки основних засобів
 - 3.1.3. Створення звітної дати
 - 3.2. Описовий етап**
 - 3.2.1. Формування вихідних даних про об'єкти основних засобів
 - 3.3. Аналітично-оціночний**
 - 3.3.1. Оцінка справедливої вартості основних засобів
 - 3.3.2. Аналіз ринку
 - 3.4. Формування бухгалтерської справи**
 - 3.4.1. Завантаження акту оцінки справедливої вартості, протоколу засідання комісії.

1. Вихідні дані про програму

Назва	Оцінка справедливої вартості основних засобів
Призначення	Оцінка справедливої вартості основних засобів на кожну звітну дату у відповідності до ПСБО 7 «Основні засоби»
Мета розробки	Удосконалення організаційного, методичного та документального забезпечення процесу оцінки справедливої вартості основних засобів
Відповідність законодавству з бухгалтерського обліку	Розроблені з дотриманням вимог ПСБО 7 «Основні засоби»
Необхідне програмне забезпечення	Інтернет-платформа з застосуванням бізнес-моделей Saas, Daas
Основні користувачі	Сільськогосподарські підприємства, зокрема з розгалуженою територіальною структурою, наявністю територіально відокремлених структурних підрозділів, агрохолдинги
Форма бухгалтерського обліку	Клауд-комп'ютерна
Застосовувані методи бухгалтерського обліку	Документування та оцінка
Послідовність облікових процедур	Формування Наказу про створення Комісії з оцінки Формування електронного реєстру-переліку Формування електронного реєстру-розрахунку справедливої вартості Формування бухгалтерської справи з оцінки справедливої вартості
Новизна для бухгалтерського обліку	Система електронних документів та організаційний механізм розрахунку справедливої вартості основних засобів для цілей бухгалтерського обліку на базі клауд-комп'ютерних технологій
Корисність в обліковій роботі	Одночасний доступ до інформації та участь в оцінці членів комісії з територіально віддалених структурних підрозділів Використання результатів оцінки з будь-якого місця планети

Програма побудована на базі клоуд-комп'ютерних технологій та призначена для оцінки справедливої вартості основних засобів бухгалтерією підприємства з метою відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Програма містить спосіб автоматизованої оцінки справедливої вартості основних засобів для цілей бухгалтерського обліку, який дозволяє бухгалтерії підприємства отримувати вихідні технічні та ринкові дані щодо об'єкта оцінки дистанційно за допомогою запропонованого програмою алгоритму. Розроблена програма є складовою облікової політики, що забезпечить взаємодію облікового апарату, інженерно-технічної та економічної служб підприємства щодо адекватного фіксування технічного стану основних засобів, аналізу активного ринку та визначення їх ринкової ціни та подальше відображення даної інформації на рахунках бухгалтерського обліку.

Порядок роботи в програмі «Оцінка справедливої вартості для цілей бухгалтерського обліку» передбачає дистанційну взаємодію трьох відповідальних підрозділів, представники яких входять в Комісію по оцінці та виконують на кожному з етапів певну функцію. Всю роботу по автоматизованій оцінці об'єднати в чотири етапи:

1. Підготовчий (бухгалтерія).
2. Описовий (інженерно-технічна служба).
3. Аналітично-оціночний (економічна служба).
4. Узагальнюючий (бухгалтерія).

Послідовність виконання операцій у програмі та відповідальні виконавці

Послідовність облікових операцій	Відповідальний за заповнення документа
Етап 1. Підготовчий	
Визначення дати оцінки	Бухгалтер з обліку основних засобів
Формування переліку основних засобів та інвестиційної нерухомості для цілей оцінки їх справедливої вартості	Бухгалтер з обліку основних засобів
Занесення даних щодо дати введення в експлуатацію	Бухгалтер з обліку основних засобів
Занесення даних щодо первісної та залишкової вартості на дату оцінки	Бухгалтер з обліку основних засобів
Етап 2. Описовий	
Занесення технічних параметрів об'єктів	Інженерно-технічна служба
Визначення комплектності, технічних характеристик, конструктивних елементів об'єктів основних засобів	Інженерно-технічна служба
Встановлення дійсного технічного стану об'єктів основних засобів	Інженерно-технічна служба
Визначення нормативного та залишкового строку корисного використання Об'єкту	Інженерно-технічна служба
Класифікація оцінюваних об'єктів за спеціалізацією (спеціалізовані, неспеціалізовані) та використанням (операційні, надлишкові)	Інженерно-технічна служба
Етап 3. Аналітично-оціночний	
Аналіз ринку та формування інформаційної бази щодо ринкової вартості аналогічних об'єктів. Узагальнення джерел використаної інформації	Економічна служба
Обґрунтування коригувань до обраних аналогів	Економічна служба
Визначення справедливої вартості основних засобів на дату оцінки	Економічна служба
Етап 4. Узагальнюючий	
Формування протоколу засідання комісії з оцінки справедливої вартості в автоматичному режимі	Бухгалтер з обліку основних засобів
Формування Акту оцінки справедливої вартості основних засобів в автоматичному режимі	Бухгалтер з обліку основних засобів

2.Вхід в систему та формування вихідних даних про підприємство.

На початку роботи з програмою необхідно увійти в систему. Інтерфейс для входу наступний

Панель Управління

Е-mail:

Пароль:

ВХОД

логін для входу – admin
пароль – admin

Зайшовши у програму, бухгалтер з обліку основних засобів перед початком роботи в програмі повинен сформувати вихідні дані про підприємство.

Про підприємствоПрацінянняНаказ про комісіюОб'єктиОцінкаБух. справа (протокол, акт)

Користувачі

Вийти

Інформація про підприємство

Редагувати інформацію про підприємство

Скорочена назва:

ТОВ "Рибгосп"

Повна назва:

Товариство з обмеженою відповідальністю "Рибгосп"

Код ЄДРПОУ:

123456

Адреса:

м. Київ, вул. М.Китайівська, буд. 3

Телефон:

044 123-45-67

Для цього слід обрати пункт «Редагувати інформацію про підприємство» в правому верхньому куті.

Про підприємствоПрацінянняНаказ про комісіюОб'єктиОцінкаБух. справа (протокол, акт)

Користувачі

Вийти

Редагування інформації про підприємство

ПовернутисьЗберегти

Скорочена назва:

ТОВ "Рибгосп"

Повна назва:

Товариство з обмеженою відповідальністю "Рибгосп"

Код ЄДРПОУ:

123456

Адреса:

м. Київ, вул. М.Китайівська, буд. 3

Телефон:

044 123-45-67

ЗБЕРЕГТИ

В віконці, що з’явилося, внести інформацію про повну та скорочену назву підприємства, ідентифікаційний номер, адресу та телефон. Занісши ці дані, можна приступати до процесу формування даних для оцінки та безпосередньої оцінки справедливої вартості основних засобів.

3. Організація та послідовність оцінки справедливої вартості основних засобів в програмі «Оцінка справедливої вартості основних засобів»

3.1. Підготовчий етап

Першим етапом є підготовча робота бухгалтерії, яка передбачає формування дати оцінки, переліку основних засобів їх первісної, залишкової вартості та дати введення в експлуатацію.

На першому етапі – підготовчому, передбачено наступні процедури:

Формування переліку працівників.

Обрання членів Комісії з оцінки основних засобів та генерація Наказу про створення комісії з оцінки основних засобів

Створення звітної дати

Формування переліку працівників.

За допомогою сервісу «Працівники» слід обрати працівників, які будуть включені до Комісії з оцінки основних засобів. Внесення змін до даних про працівників здійснюється за допомогою сервісу «Редагувати» в вікні «Працівники».

Про підприємство
Працівники
Наказ про комісію
Об'єкти
Оцінка
Бух. справа (протокол, акт)

Користувачі
Вийти

Список співробітників
Додати співробітника

Відображається: 1 – 7 з 7
< [1] >
На сторінці: 50

Прізвище	Ім'я	По батькові	Посада	Дії
Авраменко	Надія	Олександрівна	Зоотехнік	редагувати видалити
Бездушна	Юлія	Серпівна	Директор	редагувати видалити
Жук	Валерій	Миколайович	Власник	редагувати видалити
Морозова	Анна	Михайлівна	Головний бухгалтер	редагувати видалити
Павлюковець	Микола	Павлович	Оцінювач	редагувати видалити
Студеников	Валерій	Дмитрович	Бухгалтер	редагувати видалити
Троян	Зоя	Володимирівна	Економіст	редагувати видалити

Для додання нового працівника слід скористатись пунктом «Додати співробітника» у верхньому правому куті. У віконці, що з'явилося, занести прізвище, ім'я по-батькові, посаду співробітника.

Про підприємство

Працівники

Наказ про комісію

Об'єкти

Оцінка

Бух. справа (протокол, акт)

Користувачі

Вийти

Додати нового співробітника

Повернутись

Зберегти

☐

Директор

☐

Головний бухгалтер

Прізвище:

Ім'я:

По батькові:

Посада:

ЗБЕРЕГТИ

Обрання членів Комісії з оцінки основних засобів та генерація Наказу про створення комісії з оцінки основних засобів

Для формування Комісії з оцінки з подальшим генеруванням Наказу про створення комісії з оцінки основних засобів обираємо пункт меню «Наказ про Комісію».

Про підприємство

Працівники

Наказ про комісію

Об'єкти

Оцінка

Бух. справа (протокол, акт)

Користувачі

Вийти

Список наказів

Додати наказ про створення комісії

Відображається 1 – 3 з 3

На сторінці: 50

Дата наказу про створення комісії	Номер наказу про створення комісії	Склад комісії	Дії
31.03.2012	1	Павлюковець М.П. Троля З.В. Морозова А.М. Авраменко Н.О.	завантажити наказ редагувати видалити
01.06.2013	2	Павлюковець М.П. Троля З.В. Морозова А.М.	завантажити наказ редагувати видалити
30.04.2014	3	Бездудина Ю.С. Троля З.В. Студенников В.Д. Авраменко Н.О.	завантажити наказ редагувати видалити

Для додання нового наказу слід скористатись пунктом «Додати Наказ створення Комісії». Для формування Наказу слід заповнити поля «Дата наказу», «Номер наказу» та обрати голову і членів Комісії. По закінченню нажати пункт «Зберегти» у верхньому правому куті.

Про підприємство
Працівники
Наказ про комісію
Об'єкти
Оцінка
Бух. справа (протокол, акт)
Користувачі
Вийти

Створення наказу про створення комісії
Повернутись
Зберегти

Дата наказу:
15
травня
2014
року

Номер наказу:

Склад комісії:
Виберіть елемент

Голова комісії:
Виберіть елемент

ЗБЕРЕГТИ

Створення нової дати оцінки

Датою оцінки є дата балансу, на яку здійснюється оцінка. Тому першочергово створення переліку об'єктів оцінки починається з створення дати оцінки. Для цього необхідно обрати пункт меню «Об'єкти» та обрати сервіс «Створити нову звітну дату»

Про підприємство
Працівники
Наказ про комісію
Об'єкти
Оцінка
Бух. справа (протокол, акт)
Користувачі
Вийти

Створення звітної дати
Вернутись
Зберегти

Звітна дата:
15
травня
2014
року

Номер акту/протоколу:

Наказ про склад комісії:
Наказ №1 від 31.03.2012

Копіювати перелік БА з вибраного переліку

Перелік БА:
Перелік на дату 31.12.2012

ЗБЕРЕГТИ

У вікні, що з'явилося, обрати звітну дату, занести номер протоколу/акту, обрати відповідний наказ про створення Комісії. Для зручності при формування переліку основних засобів можна обрати сервіс «Копіювати перелік БА з вибраного переліку». Це дозволяє взяти за основу перелік з попередньої звітної дати та відкоригувати його на дату оцінки.

3.2. Описовий етап

Формування переліку основних засобів для цілей оцінки їх справедливої вартості.

Керуючись принципом суттєвості оцінці, справедливої вартості мають підлягати усі основні засоби, що обліковуються на ра-

хунках 103, 104,105,106. Інші об'єкти не мають суттєвих відмінностей від їх поточної ціни. Навіть за їх наявності процес оцінки буде дуже трудомістким, а отже, вступас в силу обмеження МСФЗ щодо витрат і вигод від інформації. Витрати на отримання інформації не повинні перевищувати вигоди від такої інформації.

Формування вихідних даних про об'єкти основних засобів

Далі слід повернутися в пункт меню «Об'єкти» і, обравши відповідну звітну дату, перейти до формування вихідних характеристик об'єктів оцінки. Функція занесення даних щодо дати введення в експлуатацію покладається на бухгалтера та забезпечує адекватне визначення очікуваного терміну корисного використання об'єкта.

Про підприємство	Працівники	Наказ про комісію	Об'єкти	Оцінка	Бух. справа (протокол, акт)	Користувачі	Вийти
------------------	------------	-------------------	---------	--------	-----------------------------	-------------	-------

Перелік біологічних активів на 30.06.2014		Рах. 212	Рах. 211	Рах. 162	Рах. 161	Усі рах.	Повернутись	Додати Об'єкт
Відображає: 1 – 12 з 12						На сторінці: 50		
Номер рахунку	Інвент. номер	Найменування	Характеристика	Вік, років	Одиниці виміру	К-ть одиниць	Дії	
162	1004556	Бичок, кличка «Мейсон»	Порода симентальська	3 роки	гол.	1,00		
162	1002378	Корова, кличка «Красуня»	Порода черно-ряба	4 лактації	гол.	1,00		
162	1002569	Корова, кличка «Зоря»	Порода черно-ряба	8 лактації	гол.	1,00		
162	1002596	Бичок, кличка «Мустанг»	Порода Українська червона	3 роки	гол.	1,00		
162	1006598	Корова, кличка «Монтана»	Порода Голштинська	6 лактацій	гол.	1,00		
162	1002585	Бичок, кличка «Зной»	Порода Голштинська	6 років	гол.	1,00		
212	1002689	Телячки 2012 року		10-18 місяців	ц.	139,50		
212	1002567	Нетелі		18-36 місяців	ц.	135,30		
212	1002378	Бички 2013 року		12 місяців	ц.	67,90		
212	1003497	Бички 2014 року		6 місяців	ц.	35,10		
212	1002387	Доросла худоба на відгодівлі			ц.	418,40		
212	1002398	Телячки 2013 року		12 місяців	ц.	4,00		

Зокрема, щодо кожного об'єкта оцінки, відповідальний член комісії, яким є спеціаліст галузі, що володіє даною інформацією (інженер), заповнює інформацію, натиснувши кнопку «редагувати» праворуч від об'єкта.

Про підприємство

Працівники

Наказ про комісію

Об'єкти

Оцінка

Бух. справа (протокол, акт)

Користувачі

Вийти

Редагувати об'єкт БА

Повернутись

Зберегти

Рахунок:

162

Інв. номер:

1004556

Найменування:

Бичок, кличка «Мейсон»

Характеристики:

Порода симентальська

Вік:

3 роки

Одиниці виміру:

гол.

К-ть одиниць:

1.00

ЗБЕРЕГТИ

Даний етап включає занесення технічних параметрів об'єктів: щодо будівель, споруд (рахунок 103) – площі основи, загальної площі, об'єму та поверховості, характеристики їх конструктивних елементів та інженерного оснащення;

щодо машин, обладнання, приладів (рахунки 104, 106) – технічні характеристики згідно паспорту;

щодо транспортних засобів – дані технічного паспорту, пробіг, укомплектованість.

Наступною важливою складовою етапу є інспектування та занесення до програми даних про технічний стан основних засобів.

Не менш важливими функціями на цьому етапі є визначення нормативного та залишкового строку корисного використання об'єкта, що необхідно для подальшого встановлення норм та методів нарахування амортизації, а також класифікація всіх оцінюваних об'єктів за рівнем використання у виробничій (операційній) діяльності та спеціалізацією та використанням.

Згідно вимог МСФЗ та МСО, у разі оцінки для фінансової звітності актив має бути класифікований за:

1. Рівнем використання у виробничій (операційній) діяльності підприємства:

- Операційні активи – активи, необхідні для діяльності підприємства,

- Надлишкові активи – активи, що знаходяться у власності підприємства, але вважаються зайвими для її операцій (зайвий ак-

тив не вважається необхідним для виробництва товару або послуг, що надаються підприємством). До надлишкових також можна віднести активи, які вичерпали свій термін корисного використання.

2. Спеціалізацією:

- Неспеціалізовані – активи, які характеризуються наявністю розвинутого ринку, наявністю цінової інформації щодо здійснюваних трансакцій, відсутністю специфічних обмежень щодо використання поза бізнесом підприємства,

- Спеціалізовані – майно, яке в силу своєї специфіки володіє корисністю лише в обмеженій сфері його використання або для обмеженого кола конкретних користувачів і яке рідко продається (якщо продається взагалі) на відкритому ринку інакше як у складі бізнесу або підприємства у володінні.

В запропонованому АРМ передбачено, що всі об'єкти основних засобів підлягають подальшому використанню, тому **надлишкового майна як категорії не визнано**.

Обліковою політикою, що визначає порядок використання АРМ, **до спеціалізованого майна** віднесено Об'єкти оцінки:

1. Будівлі і споруди, спеціального призначення, що не мають ринку продажу

2. В частині машини та обладнання: спеціальні пристрої, прилади, засоби, знаряддя. До даного переліку віднесене також обладнання, що не має ринку продажів у зв'язку з його незадовільним фізичним станом, у якому такі об'єкти не мають попиту

3. В частині інструментів, приладів, інвентарю: спеціальні пристрої, прилади, засоби, знаряддя, а також інструменти, прилади, інвентар, що не мають ринку продажів у зв'язку з їх незадовільним фізичним станом, у якому такі об'єкти не мають попиту

4. У частині транспортних засобів: спеціальні транспортні засоби. До даного переліку віднесено також транспорт, що не має ринку продажів у зв'язку з його незадовільним технічним станом, у якому такі об'єкти не мають попиту.

До неспеціалізованого майна відносяться:

1. Будівлі і споруди, загального призначення

2. В частині машини та обладнання: обладнання загального виробничого призначення, що має ринок продажу

3. В частині інструментів, приладів, інвентарю: об'єкти загального виробничого призначення, що мають ринок продажу

4. У частині транспортних засобів: транспортні засоби загального призначення, що мають ринок продажу.

3.3. Аналітично-оціночний етап

По завершенню підготовки вхідних даних до роботи в АРМ долучається член Комісії з економічної служби, який відповідає ний за **третій**, аналітично-оціночний етап роботи.

Даний етап має важливе значення, оскільки саме на цьому етапі формується інформація про справедливу вартість основних засобів. У зв'язку з тим, що МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» встановлює пріоритет у застосуванні ринкового (порівняльного) підходу, запропонована методологія автоматизованої оцінки передбачає застосування саме цього підходу. З цим пов'язані і обмеження програми – вона призначена для оцінки лише неспеціалізованих основних засобів. Порівняльний підхід базується на урахуванні принципів заміщення та попиту і пропозиції. Порівняльний підхід передбачає аналіз цін продажу та поточних цін пропозиції до продажу об'єктів, що подібні до об'єкта оцінки, з відповідним коригуванням на відмінності між об'єктами порівняння та об'єктом оцінки. Методи оцінки в межах порівняльного підходу передбачають застосування порівняльного аналізу об'єкта оцінки та відібраних найбільш подібних до нього об'єктів порівняння, використання поправок до об'єктів порівняння з метою їх наближення до характеристик об'єкта оцінки, а також можуть передбачати порівняння певних співвідношень різних характеристик об'єктів порівняння та об'єкта оцінки (метод мультиплікаторів).

Оцінка справедливої вартості основних засобів

Далі переходимо безпосередньо до оцінки, для чого слід обрати пункт меню «Оцінка».

Перелік звітних дат				
Відображається 1 – 6 з 6		- 3 -		На сторінці: 50
Звітна дата	Номер акту, протоколу	Номер і дата наказу про створення комісії	Склад комісії	Дії
31.12.2012	1/12	№ 1 від 31.03.2012	Авраменко Н.О. Морозова А.М. Павлюковець М.П. Троян З.В.	оцінити БА
30.06.2013	12/13	№ 2 від 01.06.2013	Морозова А.М. Павлюковець М.П. Троян З.В.	оцінити БА
30.09.2013	22/13	№ 2 від 01.06.2013	Морозова А.М. Павлюковець М.П. Троян З.В.	оцінити БА
31.12.2013	31/13	№ 2 від 01.06.2013	Морозова А.М. Павлюковець М.П. Троян З.В.	оцінити БА
31.03.2014	1/14	№ 3 від 30.01.2014	Авраменко Н.О. Безлюдна Ю.С. Студенюк Б.Д. Троян З.В.	оцінити БА
30.06.2014	2/14	№ 1 від 31.03.2012	Авраменко Н.О. Морозова А.М. Павлюковець М.П. Троян З.В.	оцінити БА

Для проведення оцінки член Комісії користується сервісом «Оцінити ОЗ» праворуч відповідної звітної дати.

Аналіз ринку

Щодо кожного об'єкта основних засобів член комісії повинен проаналізувати ринок відповідних активів і здійснити оцінку скориставшись відповідним сервісом «редагувати» праворуч від відповідної звітної дати.

Перелік біологічних активів на 30.06.2014										Ран. 212	Ран. 211	Ран. 162	Ран. 161	Усі рах.	Повторитись
Відображається 1 – 12 з 12		- 3 -				На сторінці				80					
Номер рахунку	Внутр. номер	Найменування	Вік, років	Одиниця виміру	К-ть одиниць	Вартість за однією од., грн	Сума, грн	Використаний метод	Джерело інформації	Дії					
162	1004556	Бичок, класика «Мейсон»	3 роки	гол.	1,00	7 990,00	7 990,00	Метод аналогів	http://belayatsberkov.co.stando.ua/obzryadzenie/prodam-bychka-1-5-roki-silny-bily-na-zuchku-ID6b0z.html						
162	1002378	Корова, класика «Красня»	4 лактації	гол.	1,00	8 500,00	8 500,00	Метод аналогів	http://www.s3.ua/m3gh/agriculture/animal-nuband/agricultural-animals/large-homed-livestock/b0z.html						
162	1002569	Корова, класика «Зорь»	8 лактацій	гол.	1,00	8 200,00	8 200,00	Метод аналогів	http://www.s3.ua/m3gh/agriculture/animal-nuband/agricultural-animals/large-homed-livestock/b0z.html						
162	1002596	Бичок, класика «Мейсон»	3 роки	гол.	1,00	7 990,00	7 990,00	Метод аналогів	http://belayatsberkov.co.stando.ua/obzryadzenie/prodam-bychka-1-5-roki-silny-bily-na-zuchku-ID6b0z.html						
162	1006598	Корова, класика «Монтана»	6 лактацій	гол.	1,00	12 000,00	12 000,00	Метод аналогів	http://www.s3.ua/m3gh/agriculture/animal-nuband/agricultural-animals/large-homed-livestock/b0z.html						
162	1002595	Бичок, класика «Зорь»	6 років	гол.	1,00	4 500,00	4 500,00	Метод аналогів	http://belayatsberkov.co.stando.ua/obzryadzenie/prodam-bychka-1-5-roki-silny-bily-na-zuchku-ID6b0z.html						
212	1002689	Теленки 2012 року	10-18 місяців	ц.	139,50	2 200,00	306 900,00	Метод аналогів	http://www.4sg.com.ua/rubboard.php?n=33546						
212	1002567	Ненеті	18-36 місяців	ц.	135,30	2 200,00	297 660,00	Метод аналогів	http://www.4sg.com.ua/rubboard.php?n=33546						
212	1002378	Бички 2013 року	12 місяців	ц.	67,90	2 200,00	149 380,00	Метод аналогів	http://www.4sg.com.ua/rubboard.php?n=33546						
212	1003497	Бички 2014 року	6 місяців	ц.	35,10	2 200,00	77 220,00	Метод аналогів	http://www.4sg.com.ua/rubboard.php?n=33546						
212	1002387	Доросла худоба на відгодівлі		ц.	418,40	2 200,00	920 480,00	Метод аналогів	http://www.4sg.com.ua/rubboard.php?n=33546						
212	1002398	Теленки 2013 року	12 місяців	ц.	4,00	2 200,00	8 800,00	Метод аналогів	http://www.4sg.com.ua/rubboard.php?n=33546						
Всього: 1 809 620,00 грн.															

Відповідальний Член комісії проводить пошук аналогів, що по технічних параметрах та фізичному стану відповідають оцінюваним основним засобам, та заносить інформацію до програми у розрізі інвентарних одиниць. Робота по підборі аналогів також передбачає формування джерел інформації, що стали підставою для оцінки. Такими джерелами інформації, як правило, є: прайси, рекламні проспекти; інформаційні бюлетені, сайти, періодичні видання.

З метою врахування при визначенні справедливої вартості різниці між оцінюваними об'єктами та обраними аналогами програмою передбачена можливість внесення відповідних коригувань, зокрема на різницю в технічному стані. Коригування в АРМ вноситься наступним розрахунком:

– щодо нових аналогів – множенням ціни аналогу на коефіцієнт придатності (табл.).

Таблиця

Прийнята шкала для визначення коефіцієнта придатності в оцінці справедливої вартості (при порівнянні з новими аналогами)

Технічний стан основного засобу, що оцінюється		Фізичний знос, %	Прийнятий коефіцієнт придатності
Цифрове значення	Стан, що відповідає цифровому значенню		
		0 – 20	0,8
2	Задовільний	21 – 40	0,6
3	Незадовільний	41 – 60	0,4
4	Ветхий	61 – 80	0,2
5	Непридатний	81 – 100	0,1

– щодо аналогів, які були у користуванні – на коефіцієнт відмінностей у технічному стані між оцінюваним об'єктом та обраним аналогом (табл.).

Таблиця

Застосована шкала коригувань на різницю у технічному стані в оцінці справедливої вартості (при порівнянні з аналогами, які були у користуванні)

Технічний стан основного засобу, що оцінюється		Коефіцієнт коригування
Цифрове значення	Стан, що відповідає цифровому значенню	
1	Добрий	1
2	Задовільний	0,9
3	Незадовільний	0,8
4	Ветхий	-
5	Непридатний	-

Далі програмою передбачається автоматичний розрахунок справедливої вартості основного засобу як середньої арифметичної скоригованих вартостей аналогів. Обов'язковим є занесення даних щодо джерела інформації та застосованого методу оцінки.

Про підприємство Працівники Наказ про комісію Об'єкти Оцінка Бух. справа (протокол, акт) Користувачі Зберегти

Оцінка БА Повернутись Зберегти

Рахунок:	162
Інв. номер:	1004556
Найменування:	Бичок, кличка «Мейсон»
Характеристики:	Порода симентальська
Вік:	3 роки
Вага:	1.00
Вартість:	7990.00
Джерело:	http://belayatserkov.ko.slando.ua/obyavlenie/prodam-bychka-1-5-roki-silni
Використаний метод:	Метод аналогів

ЗБЕРЕГТИ

3.4. Формування бухгалтерської справи

Наступний етап розрахунку – узагальнюючий. На даному етапі бухгалтер відповідальний за ведення обліку основних засобів має можливість «завантажити» згенеровані в програмі протокол засідання комісії з оцінки справедливої вартості та Акт оцінки справедливої вартості основних засобів. Задля виконання даної функції в АРМ передбачені електронні форми даних документів.

Завантаження акту оцінки справедливої вартості, протоколу засідання комісії.

Здійснивши оцінку усіх об'єктів основних засобів і зберігши всі дані Комісія має можливість отримати протокол і акт оцінки, які формуються програмою автоматично. Для цього потрібно зайти в пункт меню «Бух. справа (протокол, акт)» і завантажити ці документи, обравши необхідну звітну дату.

Перелік звітних дат

Відображається 1 – 6 з 6

1

5

На сторінці: 50

Звітна дата	Номер акту, протоколу	Номер і дата наказу про створення комісії	Склад комісії	Дії
31.12.2012	1/12	№ 1 від 31.03.2012	Авраменко Н.О. Морозова А.М. Павлюковець М.П. Троян З.В.	завантажити акт завантажити протокол
30.06.2013	12/13	№ 2 від 01.06.2013	Морозова А.М. Павлюковець М.П. Троян З.В.	завантажити акт завантажити протокол
30.09.2013	22/13	№ 2 від 01.06.2013	Морозова А.М. Павлюковець М.П. Троян З.В.	завантажити акт завантажити протокол
31.12.2013	31/13	№ 2 від 01.06.2013	Морозова А.М. Павлюковець М.П. Троян З.В.	завантажити акт завантажити протокол
31.03.2014	1/14	№ 3 від 30.01.2014	Авраменко Н.О. Бездушна Ю.С. Студеняков В.Д. Троян З.В.	завантажити акт завантажити протокол
30.06.2014	2/14	№ 1 від 31.03.2012	Авраменко Н.О. Морозова А.М. Павлюковець М.П. Троян З.В.	завантажити акт завантажити протокол

Додаток 3

Анкета опитування інвесторів, кредиторів та власників сільськогосподарських підприємств щодо фінансової звітності

АНКЕТА

1. Чи користуєтесь Ви фінансовою звітністю в своїй роботі при прийнятті рішень?

- а) завжди;
- б) інколи;
- в) ніколи.

2. Наскільки повно фінансова звітність задовольняє Ваші інформаційні потреби?

- А) 100 %;
- б) 60 % – 99 %;
- в) 40 % – 59 %;
- г) 1 % – 39 %.

3. Наскільки Ви довіряєте інформації, наведеній у фінансовій звітності?

- А) безумовно;
- б) дуже;
- в) нормально;
- г) не вважаєте її дуже надійною;
- д) зовсім недовіряєте їй.

4. Наскільки корисною Ви вважаєте інформацію, додатково розкриту у фінансовій звітності?

- а) дуже корисною;
- б) швидше корисною;
- в) швидше некорисною;
- г) повністю некорисною.

Як Ви оцінюєте загальну ефективність від використання даних фінансової звітності при прийнятті рішення?

- А) високо;
- б) вище середнього рівня;
- в) середньо;
- г) нижче середнього рівня.

6. Наскільки ключовим фактором для Вас є динамічність фінансової звітності?

- а) дуже важливим;
- б) швидше важливим;
- в) швидше неважливим;
- г) немає значення.

7. Якби сільськогосподарське підприємство розмістило свою фінансову звітність у відкритому доступі, яка ймовірність того, що воно стане потенційним суб'єктом Вашого інтересу?

- А) 100 %;
- б) 60 % – 99 %;
- в) 40 % – 59 %;
- г) 1 % – 39 %.

8. Які зміни сприяли б покращенню фінансової звітності сільськогосподарських підприємств?

- а) оперативність розміщення;
- б) скорочення показників;
- в) підвищення доступності;
- г) додаткове розкриття інформації нефінансового характеру.

Додаток І

Перелік документів, які подаються сільськогосподарськими підприємствами в ПАТ «Кредобанк»,
ПАТ «Креді Агріколь Банк» та ПАТ «Укрсоцбанк»
для розгляду запиту на кредитування*

Таблиця І.1

Перелік документів, який необхідно подати в ПАТ «Кредобанк» для розгляду запиту на кредитування

№ п/п	Найменування документа
1	Заява на отримання кредиту
2	Статут / установчий договір (із змінами та доповненнями в разі наявності таких)
3	Виписка з Державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців
4	Свідоцтво платника єдиного податку
5	Витяг з Державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців (на момент підписання кредитного договору)
6	Рішення Зборів учасників про призначення/обрання керівника, контракт з керівником
7	Рішення Зборів учасників про погодження отримання кредиту та передавання майна в заставу, визначення уповноваженої особи на підписання договорів
8	Копії актуального паспорту директорів і засновників (що володіють часткою 10% статутного капіталу і більше) / поручителів
9	Рішення Зборів учасників про виступлення майновим поручителем та надання майна в заставу, визначення уповноваженої особи на підписання договорів
10	Звітність (Баланс і Звіт про фінансові результати) за останні 5 кварталів та за останній звітний рік – з відміткою Статистики (у випадку подання тільки річної звітності – відмітка тільки на річній звітності)
11	Розшифрування даних форми 2 «Звіт про фінансові результати» (графа 035)/форми 2-м (2-мс)/р.2000 ф.2(НП(С)БО 1) «Звіт про фінансові результати» (графа 030) річної фінансової звітності боржника-юридичної особи за останній звітний рік щодо структури доходів
12	Розшифровки до статей Балансу, що перевищують 10% валюти Балансу (на актуальну дату) (для статей: фінансові інвестиції, довгострокові зобов'язання, інші поточні зобов'язання, інший додатковий капітал) (крім кредит під депозит) – для кредитів сумою від 1 млн грн
13	Розшифровка дебіторської заборгованості на актуальну дату (із зазначенням термінів виникнення і погашення заборгованості та предмет заборгованості) у випадку наявності простроченої дебіторської заборгованості
14	Розшифровка кредиторської заборгованості на актуальну дату (з вказанням термінів виникнення і погашення заборгованості та предмет заборгованості), якщо стаття перевищує 10% валюти балансу (крім кредитів під депозит, тендерних гарантій, автокредитів), від 1 млн, або у випадку наявності простроченої дебіторської заборгованості
15	Розшифровка основних засобів на актуальну дату (крім кредитів під депозит), якщо стаття перевищує 10% валюти балансу та не менше 10 тис. грн.

Продовження Додатку І
Продовження таблиці І.1

16	Довідка щодо пояснень причин збиткової діяльності (у випадках наявності збитків сукупно за останні 4 квартали)
17	Довідка з обслуговуючих банків про рух коштів по поточних рахунках, по яких був кредитовий оборот за останні 6 міс. помісячно (12 міс. помісячно – для підприємств з сезонним характером виробництва)
18	Довідка клієнта про наявність та стан обслуговування кредитної заборгованості в інших банківських установах (при наявності)
19	Кредитні договори (з графіком погашення) /договори застави/договори іпотеки / інші (до 200 тис. грн сукупної заборгованості в Банку на поповнення обігових коштів не вимагається, крім інвестиційних кредитів)
20	Договори з постачальниками діючі (на вимогу банку)
21	Договори з покупцями (на реалізацію) діючі (на вимогу Банку)
22	Ліцензії (у випадку здійснення підліцензійних видів діяльності) / Патенти
23	Договори/рахунки-фактури, що підтверджують об'єкт інвестиції (для інвестиційних кредитів)
24	Бізнес-план (для інвестиційних кредитів)
25	Тендерна документація (для операцій, що полягають у видачі гарантійних листів)
26	Документи, що підтверджують право власності на майно, що пропонується в заставу
27	Інші документи на вимогу Банк

Таблиця І.2

**Перелік документів, який необхідно подати в
ПАТ «Креді Агріколь Банк» для розгляду запиту
на кредитування**

№ п/п	Найменування документа
<i>Документи для прийняття попереднього рішення</i>	
1	Анкета-заявка Позичальника на кредит (за формою ПАТ "КРЕДІ АГРІКОЛЬ БАНК")*
2	Документ, що підтверджує спрощену систему оподаткування (у разі наявності)
3	Фінансова звітність за 2 останніх роки та за останній звітний період: форма №1/№1м (Баланс) та форма №2/№2м (Звіт про фінансові результати) (з відміткою статистичних органів про отримання або, якщо клієнтом подається звітність до органів статистики в електронному вигляді, з роздрукованою копією квитанції, що підтверджує факт її подання)
4	Розшифровки статей за формою Банку форми №1/1м (Баланс) та статей за формою Банку форми №2/2м (Звіт про фінансові результати) (за період, аналогічний тому за який подається фінансова звітність)*
5	Документ, що підтверджує право власності на запропоноване в заставу/ іпотеку майно/майнові права
<i>Документи для розгляду кредитної заявки</i>	
1	Установчі документи (статут) зі всіма змінами та доповненнями до них*
2	Спеціальні документи, що необхідні для ведення діяльності (ліцензії, дозволи, патенти тощо)

Продовження Додатка І
Продовження таблиці І.2

3	Усі кредитні договори (із графіками погашення) та договори забезпечення до них
4	Довідки з усіх обслуговуючих банків про наявність/відсутність заборгованості по кредитах і нарахованих доходів за ними, із зазначенням строків виникнення та погашення, за останні 6 міс.*
5	Довідка клієнта про надходження на поточний (-і) рахунок (-ки) в усіх обслуговуючих Банках за останні 6 місяців (за формою Банку)*
6	Звіт про оцінку майна / експертна грошова оцінка земельної ділянки, що надається в заставу/ іпотеку Банку, підготовлений акредитованим Банком суб'єктом оціночної діяльності (не вимагається у випадках, передбачених внутрішніми процедурами Банку та якщо оцінка проводиться співробітником Банку) (не вимагається стосовно нового майна)*
7	Техніко-економічне обґрунтування проекту та кошторис, якщо цільове призначення кредиту: реконструкція нерухомості, яка використовується у здійсненні господарської діяльності; інші інвестиційні потреби бізнесу, що направлені на його розвиток та розширення (в т.ч. будівництво), крім фінансування придбання основних засобів (За формою Банку або формою Клієнта)*
8	Документи, що підтверджують цільове використання кредиту: контракти (іх проекти), з постачальником товарів, сировини, готової продукції, обладнання тощо
9	Договори, за якими передбачається отримання доходів
Документи для укладання договорів	
1	Для кредитів з цільовим призначенням реконструкція нерухомості, яка використовується у здійсненні господарської діяльності, інші інвестиційні потреби бізнесу, що направлені на його розвиток та розширення (в т.ч. будівництво), крім фінансування придбання основних засобів: затверджений проект з резолюціями відповідних органів (проектна документація, довідки, дозвіл архітектора, органів місцевого самоврядування і т.д.), проектно-кошторисна документація, тощо.
2	Довідка про установчі документи, органи управління (за формою Банку)*
3	Довідка про наявність/відсутність частки держави у статутному капіталі юридичної особи-акціонерного товариства*
4	Внутрішні регулятивні документи, що регулюють повноваження та/або порядок прийняття рішення органами управління юридичної особи, наприклад: Положення про вищий орган управління (загальні збори); Положення про наглядову (спостережну) раду; Положення про виконавчий орган (правління, дирекцію, директора)
5	Документи (протокол, рішення, тощо) про обрання/призначення членів органів управління юридичної особи (наглядову/спостережну раду, правління/дирекцію, директора, тощо)
6	Контракт з керівником юридичної особи або витяг з нього щодо строку такого контракту та повноважень керівника
7	Довіреність або інший документ, що підтверджує повноваження представника контрагента, якщо підписує не керівник або такі повноваження ґрунтуються не на установчих документах*

Продовження Додатка І
Продовження таблиці І.2

8	Документи для перевірки предмету забезпечення
9	Документи, що підтверджують власний внесок Клієнта в об'єкт кредитування
<i>Документи позначені «*» подаються в оригіналі або нотаріально завірених копій. Якщо до Банку подаються документи, зміст яких викладений більше ніж на одній сторінці, такі документи мають бути прошиті, підписані уповноваженою особою та скріплені печаткою (за наявності) контрагента із зазначенням прізвища та посади уповноваженої особи, що завіряє, на останній сторінці або підписані уповноваженою особою та скріплені печаткою (за наявності) контрагента із зазначенням прізвища та посади уповноваженої особи, що завіряє, на кожній сторінці.</i>	

Таблиця І.3

**Перелік документів, який необхідно подати в
ПАТ «Укрсоцбанк» для розгляду запиту на кредитування**

№ п/п	Найменування документа
1	Анкета-запит на отримання кредиту за підписом уповноваженої особи клієнта.
2	Згоди на обробку персональних даних в Бюро кредитних історій: позичальника/фінансового поручителя, засновника юридичної компанії, яка виступає в ролі позичальника/фінансового поручителя з часткою в статутному фонді 20% та більше.
3	Баланс (форма № 1, 1м, 1мс) на останню звітну дату за попередній рік (річний баланс) та на останню звітну дату поточного року з та аналогічну відміткою органів статистики про його подання (чи наявна копія квитанції, що підтверджує факт його подання у електронному вигляді).
4	Звіт про фінансові результати (форма № 2, 2м, 2мс) на останню звітну дату за попередній рік (річний баланс) та на останню звітну дату поточного року з відміткою органів статистики про його подання (чи наявна копія квитанції, що підтверджує факт його подання у електронному вигляді).
5	Розшифровка надходжень грошових коштів за останні 12 місяців на поточні рахунки та в касу підприємства за формою банку
6	Розшифровки дебіторів та кредиторів (в розрізі основних контрагентів, сума по кожному з яких складає 10% і більше від суми відповідної заборгованості) із зазначенням назви дебітора (кредитора), суми заборгованості, дати її виникнення та погашення за формою банку
7	Розшифровка основних засобів за формою банку
8	Розшифровка позабалансових зобов'язань
9	Розшифровка наступних статей Звіту про фінансові результати: - Витрати на оплату праці та відрахування до фондів соціального захисту - Амортизація - Фінансові витрати - Надзвичайні доходи - Надзвичайні витрати - Забезпечення наступних витрат і цільове фінансування
10	Розшифровка інших статей Балансу, які складають більше 10% від валюти Балансу (на останню звітну дату).
11	Довідки з інших банків про надходження на поточні рахунки Позичальника за останні 6 (або 12 у разі сезонної діяльності) календарних місяців

Продовження Додатка І
Продовження таблиці І.З

12	Виписка про рух коштів по поточному рахунку клієнта (Позичальника) в іншому банку за останні 6 (шість) календарних місяців, завірені підписом та печаткою (штампом) цього Банку.
13	Довідки з інших банків/лізингових компаній про розміри заборгованості за кредитом та процентами із зазначенням: характеру заборгованості (строкова, пролонгована, прострочена), строки погашення за кредитним договором, вид забезпечення, при можливості – копії кредитного договору та договору забезпечення).
14	Копія договорів/контрактів на поставку з основними контрагентами/постачальниками
15	Інші документи на запит банку

Додаток К

Визначення, закріплені в Директиві 2013/34/ЄС про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані звіти деяких видів підприємств від 26 червня 2013 року

Законодавча норма	Визначення	Трактування
1	2	3
Пункт (2) статті 2	Частка	<i>Права в капіталі інших підприємств, незалежно від того, чи представлені вони сертифікатами, які, створюючи тривалий зв'язок із цими підприємствами, призначені для сприяння діяльності підприємства, що володіє цими правами. Вважається, що володіння частиною капіталу іншого підприємства є володінням часткою, якщо вона перевищує граничне значення у відсотках, встановлене державами-членами, що є меншим за або дорівнює 20 %.</i>
Пункт (4) статті 2	Основні засоби	Активи, призначені для безперервного використання в діяльності підприємства.
Пункт (5) статті 2	Чистий оборот	Суми, отримані від продажу товарів та надання послуг за вирахуванням торгових знижок, податку на додану вартість та інших податків, безпосередньо пов'язаних з оборотом.
Пункт (6) статті 2	Ціна придбання	Ціну, що підлягає сплаті разом із будь-якими супутніми витратами за вирахуванням будь-яких супутніх зменшень витрат на придбання.
Пункт (7) статті 2	Собівартість	Ціну придбання сировини, витратних матеріалів та інші витрати, безпосередньо пов'язані з об'єктом, що розглядається. Держави-члени повинні надати дозвіл на включення або вимагати включення розумної частки постійних чи змінних накладних витрат, опосередковано пов'язаних з об'єктом, що розглядається, в тій частині, в якій вони стосуються періоду виробництва. Витрати на розподіл не включаються.
Пункт (8) статті 2	Коригування вартості	Коригування, призначене для врахування змін в вартості окремих статей активів, створених станом на дату балансу, незалежно від того, чи є такі зміни остаточними.
Пункт (9) статті 2	Материнське підприємство	Підприємство, що контролює одне або декілька дочірніх підприємств.
Пункт (10) статті 2	Дочірнє підприємство	Підприємство, що контролюється материнським підприємством, включаючи будь-яке дочірнє підприємство кінцевого материнського підприємства.
Пункт (11) статті 2	Група	Материнське підприємство та всі його дочірні підприємства.
Пункт (12) статті 2	Афілійовані підприємства	Будь-які два або більше підприємств в межах групи.

Продовження Додатка К

1	2	3
Пункт (13) статті 2	Асоційоване підприємство	Підприємство, в якому інше підприємство володіє часткою і на операційну та фінансову політику якого таке інше підприємство здійснює значний вплив. Вважається, що підприємство здійснює значний вплив на інше підприємство, якщо воно володіє 20 або більше відсотками прав голосу акціонерів або учасників в такому іншому підприємстві.
Пункт (14) статті 2	Інвестиційні підприємства	<i>(а) підприємства, виключним завданням яких є інвестування власних фондів в різні цінні папери, нерухомість та інші активи з єдиною метою розподілу інвестиційних ризиків та забезпечення їхніх акціонерів вигодами від результатів управління їхніми активами,</i> <i>(б) підприємства, пов'язані з інвестиційними підприємствами з основним капіталом, якщо виключним завданням цих пов'язаних підприємств є придбання повністю оплачених акцій, випущених цими інвестиційними підприємствами, без шкоди для підпункту (h) пункту 1 статті 22 Директиви 2012/30/ЄС.</i>
Пункт (15) статті 2	Фінансові холдингові підприємства	Підприємства, виключним завданням яких є придбання пакетів акцій інших підприємств і управління цими пакетами акцій та отримання прибутку від них, без прямого чи опосередкованого залучення до управління цими підприємствами, без шкоди для їхніх прав як акціонерів.
Пункт (16) статті 2	Суттєва	Статус інформації, якщо її відсутність або перекручення, як обгрунтовано очікується, може вплинути на рішення, що приймаються користувачами на підставі даних фінансової звітності підприємства.

Додаток Л

Визначення термінів, закріплених у Законі України
«Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський
облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення
деяких положень» від 05.10.2017 р. № 2164-VIII

Законодавча норма	Визначення	Трактування
1	2	3
Стаття 1	Консолідована фінансова звітність	Фінансова звітність підприємства, яке здійснює контроль, та підприємств, які ним контролюються, як єдиної економічної одиниці.
Стаття 1	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку	Нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємствами (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі), розроблений на основі міжнародних стандартів фінансової звітності і законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку та затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.
Стаття 1	Облікова політика	Сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.
Стаття 1	Фінансова звітність	Звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.
Стаття 1	Витрати	Зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).
Стаття 1	Доходи	Збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).
Стаття 1	Власний капітал	Різниця між активами і зобов'язаннями підприємства.
Стаття 1	Таксономія фінансової звітності	Склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю. Таксономія фінансової звітності затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.

Продовження Додатка Л

1	2	3
Стаття 1	Звіт про платежі на користь держави	<i>Документ, що містить деталізовану інформацію про податки, збори та інші платежі підприємств, належні до сплати на користь держави відповідно до закону, який подається підприємствами, що здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення або заготівлю деревини і при цьому становлять суспільний інтерес. До підприємств, що здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, належать підприємства, які здійснюють діяльність з геологічного вивчення, у тому числі дослідно-промислової розробки, родовищ корисних копалин загальнодержавного значення та/або видобування корисних копалин загальнодержавного значення, та/або виконання робіт (здійснення діяльності), передбачених угодою про розподіл продукції щодо корисних копалин загальнодержавного значення, та/або транспортування трубопроводами (у тому числі з метою транзиту) вуглеводнів та хімічних продуктів.</i>
Стаття 1	Звіт про управління	<i>Документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності.</i>
Стаття 1	Підприємства, що становлять суспільний інтерес	<i>Підприємства-емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств.</i>
Стаття 1	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	<i>Дохід, що визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у тому числі платежів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.</i>

Додаток М

Вплив законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку на розвиток фінансової звітності в Україні

Критерій порівняння	Директива ЄС № 2013/34/ЄС	Закон України ¹	
		редакція чинна до 31.12.17 р.	редакція ² чинна з 01.01.18 р.
Класифікація підприємств	Великі, середні, малі, мікропідприємства	–	Великі, середні, малі, мікропідприємства
Критерії класифікації підприємств	Валюта балансу, чистий оборот, середня чисельність працівників, зайнятих протягом фінансового року	–	Балансова вартість активів, чистий дохід від реалізації продукції, середня кількість працівників
Принципи фінансової звітності	Обачності, безперервності, послідовності, відповідність сальдо на початок періоду і на кінець попереднього періоду, компоненти статей активів і зобов'язань оцінюються окремо, статті активів і зобов'язань, доходів і витрат не підлягають взаємозаліку, превалювання сутності над формою, оцінка за цінами придбання чи собівартістю, суттєвість	Обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність	Повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування, перевалювання сутності над формою, єдиний грошовий вимірник + інші принципи, визначені НП(С)БО, МСФЗ, НП(С)БО в держаному секторі
Склад фінансової звітності	Баланс, звіт про прибутки та збитки, примітки – мінімальний склад. Визначено статі перших двох звітів та інформацію, яку слід розкривати у примітках	Баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до звітів	Для малих і мікропідприємств: скорочені баланс та звіт про фінансові результати. Для інших – склад не конкретизований
Вимога оприлюднення звітності	Обов'язкова для всіх підприємств, окрім мікро. Для інших – є уточнюючі моменти	Обов'язкова для окремих категорій (ПАТ, банки, страховики та ін.)	Обов'язкова для всіх підприємств, крім малих та мікро

¹ Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV

² Редакція з урахуванням змін, внесених Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» від 05.10.2017 р. № 2164-VIII

Наукове видання

**Жук Валерій Миколайович
Бездушна Юлія Сергіївна
Павлюковець Микола Павлович та ін.**

Розвиток бухгалтерського обліку на основі новітніх ІТ-технологій

Колективна монографія

За редакцією авторів

Технічний редактор *А.М. Артеменко*
Комп'ютерна верстка *Д.С. Сушко*

Підписано до друку 18.12.2017. Формат 70х100¹/16. Папір офсетний.
Ум. друк арк. 20,55. Обл.-вид. арк 22,9. Наклад 300 пр. Зам. 73.

Видання та друк – Національний науковий центр “Інститут аграрної економіки”
03127, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10.

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 2065 від 18.01. 2005 р.