

Городянська Л.В.,

кандидат економічних наук,
докторант кафедри обліку
підприємницької діяльності
ДВНЗ “Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана”

ОСОБЛИВОСТІ ПОБУДОВИ ІНФОРМАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВІДТВОРЮВАНИХ ЕКОНОМІЧНИХ РЕСУРСІВ

Визначено й розкрито особливості, які необхідно врахувати при створенні інформаційної системи обліку відтворюваних економічних ресурсів та розробці моделі їх аналізу.

The article determines and exposes features which must be taken into account when creating an informative system of reproduced economic resources and developing the model of their analysis.

Ключові слова: відтворювані економічні ресурси, інформаційна система обліку, інтелектуальний потенціал, аналіз, вартісні дані, якісні дані.

Із прийняттям Податкового кодексу відбулися зміни в економіко-правовому середовищі України та подальший розвиток традиційних систем обліку — бухгалтерського й податкового. Відтепер система бухгалтерського обліку, як і податкова, потребує певного вдосконалення методології відповідно до вимог чинного законодавства. За нових умов господарювання постала нагальна потреба в дослідженні економічної сутності відтворюваних економічних ресурсів у оновлених системах бухгалтерського обліку й податковій. Особливо гостро стоїть проблема адекватного формування та всебічного розкриття даних у інформаційній системі відтворюваних економічних ресурсів на мікро- й макрорівні та комплексного розв’язання питань аналізу цих видів ресурсів.

Інформаційні системи розрізняються за сферою застосування, способами розподілу й доставки інформації, видами даних, які передаються, тощо. При цьому суттєва економічна інформація, зафіксована на первинних документах, збирається, обробляється, узагальнюється саме в системі бухгалтерського обліку. Серед вітчизняних науковців систематизацією теорій і формуванням методології обліку займалися Ф.Ф. Бутинець, Л.М. Кіндрацька, М.В. Кужельний, Ю.А. Кузьмінський, С.О. Левицька, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, П.Я. Хомин, Л.В. Чижевська та ін.

Узагальнимо основні погляди зарубіжних і вітчизняних економістів¹, котрі вважають бухгалтерський облік інформаційною системою, метою створення якої

¹ Беа Ф.К. Экономика предприятия: Пер. с нем. / Под ред. Ф.К. Беа, Э. Дихтла, М. Швайтцера. — М.: ИНФРА-М, 1999. — С. 399; Друкер П. Задачи менеджмента в XXI веке: Учеб. пособ. Пер. с англ. — М.: ИД “Вильямс”, 2000. — С. 150; Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. — 2-е изд., стереотип. — М.: Финансы и статистика, 1997. — С. 13: ил. — (Сер. по бухгалтерскому учету и аудиту); Кузьмінський Ю.А.

є забезпечення даними всіх користувачів. Так, П. Друкер підкреслює можливість радикальних змін традиційної системи бухгалтерського обліку, яка досить легко піддається їм порівняно з іншими інформаційними системами². П. Хомин узагальнив і поділив економістів на дві протилежні течії — прихильників теорії балансу, або подвійного запису, та прибічників теорії балансового узагальнення, або мінової теорії подвійного запису³. Пріоритетною в сучасних умовах автор вважає теорію балансу як одного з елементів методу бухгалтерського обліку.

Оновлення економічного простору після прийняття Податкового кодексу потребує негайного реагування науковців і практиків на об'єктивне й усебічне відображення даних у обліку і звітності. Це стосується й обліку відтворюваних економічних ресурсів, результативні дані якого широко використовуються при проведенні економічного аналізу. До речі, для аналізу використовуються переважно дані, отримані із традиційної системи бухгалтерського обліку і звітності. Поглиблення аналітики та розширення меж інформації потребує визначення й розкриття нових особливостей, які неодмінно мають бути враховані під час побудови інформаційної системи обліку відтворюваних економічних ресурсів та проведенні їх аналізу. При цьому поряд із явною інформацією, що її утворюють вихідні звітні дані традиційної системи бухгалтерського обліку й податкової системи, треба використати неявну (приховану) зовнішню інформацію, яка характеризує глибинні процеси.

У зв'язку з цим метою дослідження є визначення особливостей, котрі потрібно врахувати при побудові інформаційної системи обліку відтворюваних економічних ресурсів та забезпеченні даними проведення аналізу таких видів ресурсів.

Серед розмаїття тлумачень категорії “система бухгалтерського обліку” привертають увагу трактування зарубіжними й вітчизняними науковцями сутності традиційної системи бухгалтерського обліку як інформаційної системи⁴. Таке трактування є характерним і для вітчизняної облікової системи, головне призначення якої полягає в наданні облікової інформації користувачам для проведення ними аналізу та підготовки управлінських рішень, що дало змогу уточнити поняття “система бухгалтерського обліку”. Отже, *система бухгалтерського обліку* є видом складної штучної інформаційної системи, належна організація якої забезпечує своєчасну реєстрацію первинних даних про господарську діяльність підприємства, їх накопичення, обробку, зберігання, узагальнення та передачу користувачам для прийняття ними виважених управлінських рішень. Можливість системи зберігати свою ідентичність навіть у несприятливих умовах підтримується за наявності в неї ознак складності й досконалості. До слова, такі ознаки притаманні й системі обліку, між елементами котрої може виникати синергетичний ефект.

Законодавче визначення термінології бухгалтерського обліку в СНД // *Фінанси, облік і аудит*. — 2003. — Вип. 1. — С. 219; *Пушкар М.С.* Система обліку як генератор інформаційних ресурсів // *Фінанси, облік і аудит*. — 2006. — Спец. вип. — С. 357.

² *Друкер П.* Зазнач. праця. — С. 150.

³ *Хомин П.* Адитивний і процедурний підходи та еkleктика їх тлумачення за теорією бухгалтерського обліку // *Бухгалтерський облік і аудит*. — 2006. — № 7. — С. 22.

⁴ *Беа Ф.К.* Зазнач. праця; *Друкер П.* Зазнач. праця; *Кузьмінський Ю.А.* Зазнач. праця; *Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д.* Зазнач. праця; *Пушкар М.С.* Зазнач. праця.

Синергія, або синергетичний ефект, є особливістю складних систем, у яких сума складових елементів, властивості й можливості цілого перевищують властивості й можливості їх частин⁵. Як відомо, бухгалтерський облік виконує три функції: інформаційну, контрольну й оцінну (по суті, аналітичну). Для реалізації аналітичної функції щодо відтворюваних економічних ресурсів потрібно створити і впровадити на вітчизняних підприємствах діагностичний інструмент. Він допоможе оцінити вартість і якість цих видів ресурсів у системі бухгалтерського обліку та поза нею з урахуванням звітних даних традиційних облікової й податкової систем, а також неявної (прихованої) інформації. Така інформація може бути надана в комплексному (якісному, описовому й кількісному) вигляді та істотно вплинути на прийняття управлінських рішень.

Наявність, повнота, оперативність і якість інформації — необхідні умови проведення поглибленого аналізу відтворюваних економічних ресурсів. Тому створенню діагностичного інструменту мають передувати основні теоретичні напрями дослідження відтворюваних економічних ресурсів, визначення особливостей яких сприятиме всебічному формуванню повних і достовірних даних.

Перший напрям: визначити економічну сутність категорії “відтворювані економічні ресурси” на законодавчому рівні, забезпечити формування й надання підприємствами звітних даних щодо вартості цих видів ресурсів. Огляд п. 3.2 П(С)БО 7 “Основні засоби”, де визначено поняття “невідтворювані економічні ресурси”, особливості обліку яких регулюються іншими положеннями бухгалтерського обліку та Податкового кодексу, зокрема ст. 146 “Визначення вартості об’єктів амортизації” і ст. 147 “Облік операцій із землею та її капітальним поліпшенням”, зайвий раз підтверджує наявність гострої потреби в запровадженні на мікро- й макрорівні терміна “відтворювані економічні ресурси” та виокремленні груп ресурсів, що не є об’єктами амортизації. Тому пропонується ввести на мікрорівні в П(С)БО 7 “Основні засоби” новий термін “відтворювані економічні ресурси” та визначити його економічний зміст у такій редакції: *відтворювані економічні ресурси* є сукупністю засобів праці за видами матеріальних і нематеріальних ресурсів, які функціонують у виробничому процесі понад рік та є об’єктами амортизації, здатними до відтворення. Особливості обліку й методологічні засади формування даних щодо відтворюваних економічних ресурсів, до складу яких увійдуть групи основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, здатних до відтворення, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначаються положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” та 8 “Нематеріальні активи”.

Другий напрям: ідентифікувати та визнати в обліку категорію “відтворювані економічні ресурси”, використати критерії кількісного оцінювання для оцінки й відображення в обліку вартості їх об’єктів. На жаль, традиційна система бухгалтерського обліку надає лише розрізнені економічні дані щодо вартості окремих видів і груп матеріальних та нематеріальних активів, які практично являють собою

⁵ *Осовська Г.В., Юшкевич О.О., Завадський Й.С.* Економічний словник. — К.: Кондор, 2009. — С. 281.

неповну сукупність об'єктів відтворюваних економічних ресурсів. Це реально ускладнює процедуру формування та отримання користувачами повної й об'єктивної вихідної інформації для проведення економічного аналізу таких ресурсів. Традиційна вартісна оцінка, процедура якої здійснюється відповідно до вимог чинного законодавства, характеризує об'єкти відтворюваних економічних ресурсів лише частково.

Третій напрям: використати при побудові інформаційної системи різнобічну економічну інформацію з метою охоплення аналізом усієї сукупності різноманітних даних щодо відтворюваних економічних ресурсів. Це сприятиме успішному розв'язанню так званої інформаційної проблеми, що виникає не лише внаслідок браку інформації про ці ресурси, а й у зв'язку з обмеженнями кола її поширення та використання. Водночас немає сенсу приховувати інформацію щодо основних економічних показників підприємства, яке працює нормально. Саме тому потрібно розробити модель системи прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів, котра дасть змогу повноцінно оцінити вартість і визначити якість їх об'єктів, провести всебічний аналіз та повідомити керівництво підприємства про рівень відтворення таких ресурсів тощо. На практиці взагалі бракує економічної інформації щодо якості сукупного інтелектуального потенціалу працівників, незважаючи на широке використання результатів їхньої інтелектуальної діяльності. Шкода, але в податковій системі й системі бухгалтерського обліку такі відомості відсутні. Між тим можливість визначити та підтримати належний рівень потенціалу працівників забезпечує зростання внутрішньоствореного гудвілу й вартості підприємства.

Для комплексного оцінювання сукупного інтелектуального потенціалу персоналу та управління його якістю на підприємстві до складу інформаційної системи доцільно включити критерії якісного оцінювання відтворюваних економічних ресурсів. Що, у свою чергу, потребує запровадження механізму управління якістю інтелектуального потенціалу персоналу та спрямування дій керівництва на:

- визначення рівня відповідності інтелекту персоналу умовам і якості виробничого процесу на підприємстві;
- підтримання та забезпечення належної якості персоналу, що передбачає цілеспрямовану діяльність керівництва й відповідних підрозділів підприємства в напрямі поліпшення кадрової політики, підготовки і прийняття ними відповідних рішень. Оскільки якість персоналу як інтелектуальної складової відтворюваних економічних ресурсів залежить від рівня освіти, її забезпечення здійснюється шляхом поступового зростання професійної компетентності, ціннісної орієнтації, соціальної спрямованості і придатності кожної людини задовольняти потреби окремого підприємства й суспільства в цілому. Категорію “якість” можна трактувати як абсолютну оцінку; як властивість предмета, об'єкта, явища; як відповідність призначенню, вартості або стандартам. Наприклад, якість освіти передбачає відповідність її рівня освітнім стандартам.

До речі, інформацію, що використовується в аналізі, подано переважно у формі показників.

Четвертий напрям: узагальнити сукупність кількісних і якісних показників, використання яких дасть змогу об'єктивно й усебічно дослідити об'єкти відтворюваних економічних ресурсів та істотно збагатити результати їх аналізу. Поглиблені дані вкрай потрібні для інформаційного наповнення і складання різних форм внутрішньої (управлінської) й зовнішньої (фінансової, податкової, статистичної, спеціальної) звітності. Для цього доцільно враховувати не лише існуючий у бухгалтерському обліку поділ необоротних ресурсів за групами та аспекти традиційного (вартісного) проведення аналізу таких об'єктів. Пропонується спочатку визнати в обліку категорію “відтворювані економічні ресурси”, а потім урахувати аспекти комплексного (вартісного та якісного) аналізу цих ресурсів, обґрунтовані автором.

Поглиблена аналітична інформація щодо відтворюваних економічних ресурсів потрібна як підприємству, так і державі. Втім, нині система бухгалтерського обліку не повністю забезпечує користувачів вихідними даними, які просто необхідні для складання різних форм звітності та формування певних показників. Наприклад, якість інтелектуального потенціалу працівників є прихованою описовою інформацією, котру можна використати при проведенні поглибленого і змістовного аналізу. Але попередньо треба трансформувати таку інформацію з допомогою методів нечіткої логіки в числові значення, розташовані на відрізку від 0 до 1.

При розробці моделі системи прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів доцільно використати показник економічної доданої вартості (*Economic Value Added* — EVA), з допомогою якого можна опосередковано оцінювати результати діяльності як загалом по підприємству, так і по кожному окремому працівникові. На популярність застосування в економічному аналізі показника доданої вартості підприємства вказує й П. Друкер. Він наголосив на необхідності створення інструменту, що наочно характеризуватиме сукупну продуктивність факторів виробництва⁶. Позитивне значення показника доданої вартості формується за умов перевищення величини економічного прибутку, отриманого підприємством, над собівартістю його боргу й капіталу разом узятих⁷. Для забезпечення керівництва адекватною інформацією щодо продуктивності праці персоналу необхідно використати дані про прибуток від операційної діяльності, отриманий підприємством. Розподіл прибутку між усіма учасниками, задіяними у виробничому процесі, з урахуванням критеріїв якісного оцінювання дасть змогу визначити частку внеску кожного працівника.

П'ятий напрям: перевірити повноту й правильність нарахування податків за критеріями оцінювання вартості відтворюваних економічних ресурсів, визначеними в податковій системі згідно з вимогами Податкового кодексу, та відповідність цим вимогам бази оподаткування, сформованої підприємством; створити систему контролю таких ресурсів, засобами якої буде перевірятись якість облікових даних та підтверджуватися:

⁶ Друкер П. Зазнач. праця. — С. 159, 160.

⁷ Костюченко В. Метод економічної доданої вартості як інструмент оцінки та аналізу діяльності холдингу // Бухгалтерський облік і аудит. — 2007. — № 4. — С. 20.

— відповідність вартості відтворюваних ресурсів, що амортизується, встановленим критеріям оцінки та правильність ведення їх обліку;

— достовірність нарахування сум амортизації на об'єкти відтворюваних економічних ресурсів за видами матеріальних основних засобів і нематеріальних активів та своєчасність списання амортизації на витрати.

Як об'єкт наукового пізнання інформаційна система обліку відтворюваних економічних ресурсів буде представлена у вигляді динамічної, відкритої, керованої системи. Перевагами такої системи є синергетичний ефект, який може виникати між пов'язаними елементами внаслідок їх поєднання, інтеграції, тісної взаємодії, функціонального впорядкування й узгодження.

Важливою ознакою структури (внутрішньої організації) системи є зв'язки між її елементами, які характеризують відношення між ними та можуть відрізнятися за напрямом, силою й характером дії⁸. При їх дослідженні враховують взаємодію, значимість і різноманітність типів зв'язків. Узагалі при проведенні аналітичних досліджень широко застосовують сучасні економіко-математичні методи в поєднанні з комп'ютерною технікою й обчислювальними процедурами, а також статистичну інформацію⁹.

Інтелектуальні можливості (мислення) людини як найвища форма прояву її рефлекторної, аналітико-синтетичної діяльності є основними засобами праці в постіндустріальному суспільстві. Завдяки мисленню із вхідної сировини (отриманої із зовнішнього світу інформації) створюється нова оригінальна інтелектуальна продукція. Дослідження показало, що до об'єктів інтелектуальної власності зараховують права на об'єкти промислової власності, об'єкти авторського права й суміжних із ним прав, права на комерційні позначення¹⁰. Серед перелічених статистичними даними частково забезпечена лише група права на об'єкти промислової власності, до якої, згідно з п. 5 П(С)БО 8 "Нематеріальні активи", включають право на винаходи, на корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографію) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у т. ч. ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо.

Огляд статистичних щорічників України за 2006 і 2008 рр. допоміг визначити пріоритетні види економічної діяльності, за якими розподіляються такі об'єкти промислової власності, як винаходи й корисні моделі (табл.)¹¹.

З таблиці видно, що у пріоритетних видах економічної діяльності винаходи використані майже рівномірно (в середньому по 33 %). Водночас провідну позицію за використанням корисних моделей займає освіта (понад 43 %). На рисунку

⁸ *Івахненко В.М.* Теорія економічного аналізу: Навч. посіб. — К.: ВД "Слово", 2010. — С. 17.

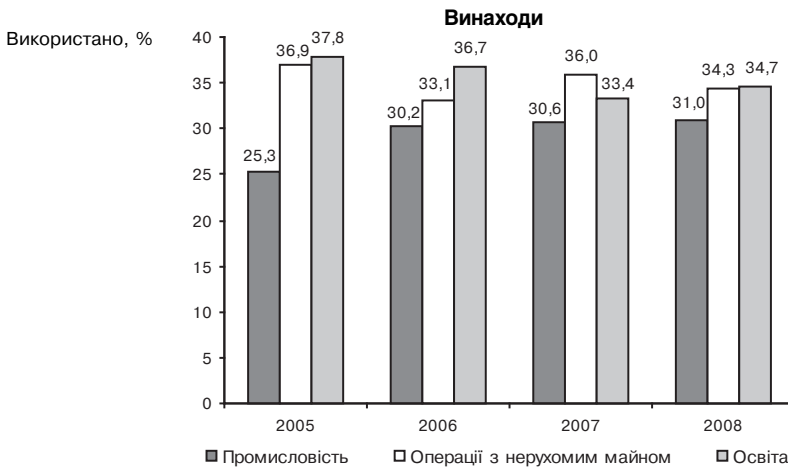
⁹ *Там само.* — С. 30.

¹⁰ *Городянська Л.* Інтелектуальна власність як нематеріальний об'єкт обліку на підприємстві // Бухгалтерський облік і аудит. — 2007. — № 4. — С. 42, 43.

¹¹ Статистичний щорічник України за 2006 рік / Держкомстат України; за ред. О.Г. Осауленка. — К.: ТОВ "Вид-во "Консультант", 2007. — С. 323, 324; Статистичний щорічник України за 2008 рік / Держкомстат України; за ред. О.Г. Осауленка. — К.: ДП "Інформаційно-аналітичне агентство", 2009. — С. 334.

Таблиця. Використання результатів інтелектуальної діяльності персоналу за пріоритетними видами економічної діяльності в 2005–2008 рр.

Види економічної діяльності	Кількість використаних пропозицій, %							
	винаходів				корисних моделей			
	2005	2006	2007	2008	2005	2006	2007	2008
Промисловість	25,3	30,2	30,6	31,0	26,6	24,5	23,9	21,7
Операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємцям	36,9	33,1	36,0	34,3	27,8	32,5	29,4	28,9
Освіта	37,8	36,7	33,4	34,7	45,6	43,0	46,7	49,4



Джерело: Статистичний щорічник України за 2006 рік / Держкомстат України; за ред. О.Г. Осауленка. — К.: ТОВ “Вид-во “Консультант”, 2007. — 552 с.; Статистичний щорічник України за 2008 рік / Держкомстат України; за ред. О.Г. Осауленка. — К.: ДП “Інформаційно-аналітичне агентство”, 2009. — 566 с.

Рис. Динаміка використання винаходів і корисних моделей у 2005–2008 рр. за пріоритетними видами економічної діяльності

показано динаміку використання винаходів і корисних моделей як результату інтелектуальної діяльності персоналу за пріоритетними видами економічної діяльності.

Слід зазначити: винахід і корисна модель як результати інтелектуальної діяльності людини є об'єктами правової охорони, що регламентується Законом України “Про охорону прав на винаходи і корисні моделі” від 15.12.1993 № 3687-ХІІ. Винахід, згідно з п. 2 наказу Міністерства освіти і науки України від 22.01.2001 № 22, відповідає умовам патентоздатності, якщо він є новим, має винахідницький рівень та є промислово придатним. Для того щоб корисна модель відповідала умовам патентоздатності, їй досить бути новою і промислово придатною. Інвестування інноваційних об'єктів промислової власності забезпечує впровадження сучасних наукових досягнень у практику діяльності підприємств, а статистичні дані надають можливість проводити аналіз і забезпечувати користувачів інформацією для контролю й управління якістю відтворення інтелектуального потенціалу персоналу.

Отже, в результаті проведеного дослідження, по-перше, визначено економічний зміст нового терміна “відтворювані економічні ресурси”, який доцільно визнати законодавчо у двох системах — податковій і бухгалтерського обліку. Зокрема, у статті запропоновано редакцію, якою, на думку автора, варто доповнити зміст П(С)БО 7 “Основні засоби”. По-друге, обґрунтовано та розкрито п'ять узагальнюючих напрямів дослідження відтворюваних економічних ресурсів, теоретичний опис яких може стати передумовою побудови інформаційної системи обліку й аналізу таких ресурсів. По-третє, представлено інформаційну систему обліку відтворюваних економічних ресурсів як об'єкт наукового пізнання у вигляді динамічної, відкритої, керованої системи. Перевагами такої системи є синергетичний ефект, який може виникати між пов'язаними елементами внаслідок їх тісної взаємодії, функціонального впорядкування й узгодження.

Надалі вважаємо за доцільне створити алгоритм побудови інформаційної системи обліку відтворюваних економічних ресурсів і модель їх аналізу з урахуванням особливостей формування інформації за п'ятьма напрямками. У зв'язку з цим бажано модернізувати систему контролю якості традиційної облікової та суттєвої економічної інформації. Оцінювання ресурсів у новій системі дасть змогу отримати про них достовірні й поглиблені аналітичні дані.