

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту

*ДО 50-ЛІТТЯ ТЕРНОПІЛЬСЬКОГО
НАЦІОНАЛЬНОГО
ЕКОНОМІЧНОГО УНІВЕРСИТЕТУ*

*ДО 45-ЛІТТЯ ФАКУЛЬТЕТУ
ОБЛІКУ І АУДИТУ*

МАТЕРІАЛИ
IV МІЖНАРОДНОЇ
НАУКОВО-ПРАКТИЧНОЇ
КОНФЕРЕНЦІЇ

**«СТАН І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ
ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ
В УКРАЇНІ»**

Тернопіль
11 травня 2016 року

УДК 657:658
ББК 65.052(65050;65053)
С 76

**Рекомендовано до друку рішенням Вченої ради ТНЕУ,
протокол № 6 від 27 квітня 2016 року**

Редакційна колегія:

Гуцайлюк З.В., д.е.н., професор
Дерій В.А., д.е.н., професор
Журавель Г.П., к.е.н., професор
Задорожний З.В., д.е.н., професор
Крупка Я.Д., д.е.н., професор
Лучко М.Р., д.е.н., професор
Починок Н.В., к.е.н., доцент
Пушкар М.С., д.е.н., професор

Комп'ютерна верстка:

Богуцька Л.Т., к.е.н., ст. викладач
Друк Л.В., інженер I категорії
Муравський В.В., к.е.н., ст. викладач
Мужевич Н.В., к.е.н., ст. викладач

**Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні:
матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф., 11 травня 2016 р. - Тернопіль:ТНЕУ,
2016. – 432 с.**

Розглянуті сучасні тенденції розвитку обліку в Україні та за кордоном, відображені проблеми облікової інформації як засобу забезпечення захисту інтересів власника, обліково-аналітичної інформації в управлінні підприємницькою діяльністю, розкриті актуальні проблеми розвитку аудиту та його інформаційного забезпечення, визначені перспективи запровадження сучасних інформаційних технологій в обліку, аналізі та аудиті.

Для науковців, докторантів, аспірантів, студентів а також усіх осіб хто цікавиться проблемами обліку, аналізу, статистики і контролю в системі менеджменту.

Матеріали друкуються мовою оригіналу.

Відповідальність за зміст, достовірність фактів, власних імен, цитат, цифр та інших відомостей несуть автори публікацій

Відповідно до закону про авторські права при використанні наукових ідей та матеріалів цього випуску, посилання на авторів і видання є обов'язковим

© Тернопільський національний економічний
університет 2016
© ТАЙП, 2016

ISSN 978-966-654-417-2

ЗМІСТ
СЕКЦІЯ 1. СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ ТА
ПЕРСПЕКТИВИ ВПРОВАДЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ
ТЕХНОЛОГІЙ В ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНУ СИСТЕМУ
СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦТВА

| | |
|--|----|
| Andrew C. Godley BUDGETING AS A VALUABLE TOOL IN PREVENTING UNFAVORABLE BUSINESS DEVELOPMENTS | 19 |
| Jean-Michel Selle ACCOUNTING QUALITY AND INTERNATIONAL ACCOUNTING CONVERGENCE | 22 |
| Nicholas Znak, CPA, CA, Maria Derij, PROSPECTS FOR THE INTRODUCTION OF THE CANADIAN EXPERIENCE IN UKRAINIAN ACCOUNTING SYSTEM | 23 |
| Witold Zych BIZNESPLAN PRZEDSIĘBIORSTWA – CELE I STRUKTURA | 24 |
| Панков Д. А., Маханько Л. С. МОНЕТАРНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ОЦЕНКИ АКТИВОВ | 27 |
| Адамик О. В. ІНФОРМАЦІЙНА ТЕХНОЛОГІЯ АВТОМАТИЗОВАНОГО ВИРІШЕННЯ ЗАДАЧ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ | 29 |
| Артемчук Т. О. ТРАНСФОРМАЦІЯ ПІДПРИЄМСТВ ПРИРОДНИХ МОНОПОЛІЙ ЕЛЕКТРОЕНЕРГЕТИЧНОЇ ГАЛУЗІ | 31 |
| Архипенко С. В. ПОРЯДОК ВИЗНАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ АКТИВАМИ В УКРАЇНІ ТА ЗА КОРДОНОМ | 33 |
| Безверхий К. В. АКТУАЛІЗАЦІЯ ЗВІТУ ЩОДО СУМ НАРАХОВАНОГО ЄДИНОГО ВНЕСКУ В УМОВАХ ЗАКОНОДАВЧИХ ЗМІН | 35 |
| Бенько І. Д. ДО ПИТАННЯ ВПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ | 37 |
| Богуцька Л. Т. ПРОБЛЕМИ ВИЗНАННЯ АКТИВІВ ЯК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ | 39 |

| | |
|---|----|
| Бойко Ю. І. ФІСКАЛЬНА РОЛЬ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ | 42 |
| Бондар М. І. БУХГАЛТЕРСЬКА ТА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ | 43 |
| Боровик О. М. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОЩУВАННЯ ТА ВІДТВОРЕННЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ У РИБНИЦЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ | 44 |
| Бразілій Н. М., Гавриленко В. О. ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ЗВІТНОСТІ | 46 |
| Букало Н. А., Ковальчук Б. А. ВІДОБРАЖЕННЯ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ | 48 |
| Бурко К. В. ІНТЕГРАЦІЙНІ ПРОЦЕСИ ТА СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ | 50 |
| Бурчєня О. П. СТРАТЕГІЧНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ ПІДПРИЄМСТВА | 52 |
| Бучко Н. В. ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВАМИ З ПРОКАТУ МАЙНА | 54 |
| Василішин С. І., Нежид Ю. С. УТРИМАННЯ ІЗ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ-2016. АНАЛІЗ РЕЗУЛЬТАТІВ ПОДАТКОВОЇ РЕФОРМИ В УКРАЇНІ | 56 |
| Вінярська М. Р. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ТЕХНОЛОГІЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ЛОГІСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇХНІЙ ВПЛИВ НА ОРГАНІЗАЦІЮ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ | 59 |
| Воляк Л. Р. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСУВАННЯ НАРОЩЕННЯ АСИМІЛЯЦІЙНИХ МОЖЛИВОСТЕЙ ПРИРОДНО-РЕСУРСНОГО ПОТЕНЦІАЛУ | 60 |

| | |
|--|----|
| Воськало Н. М., Воськало В. І. ВИКОРИСТАННЯ ПРИНЦИПУ СУТТЄВОСТІ ДЛЯ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ | 62 |
| Гандзюк О. В. АСИМЕТРИЧНІСТЬ ЗВІТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ТА ЇЇ ВПЛИВ НА ДІЯЛЬНІСТЬ ФІРМИ | 64 |
| Герега О. В. ПОТЕНЦІАЛ СТІЙКОГО ФУНКЦІОНУВАННЯ ТОРГОВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА МЕРЕЖЕВОГО ТИПУ | 66 |
| Глух Н.В. ОБЛКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯК ДЖЕРЕЛО ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ПОТРЕБ УПРАВЛІННЯ | 68 |
| Головай Н. М., Гордополова Н. В., Волинець В. І. АНАЛІЗ СУЧАСНОГО СТАНУ ВПРОВАДЖЕННЯ ПРОФЕСІЙНОЇ СЕРТИФІКАЦІЇ БУХГАЛТЕРІВ В УКРАЇНІ | 70 |
| Головачко В. М. ПОНЯТТЯ І ВИЗНАЧЕННЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ | 72 |
| Гончаренко О. О., Рогова Н. В. КРИТЕРІЇ ВИЗНАННЯ АКТИВІВ: КОНТРОЛЬ ЧИ ПРАВО ВЛАСНОСТІ | 75 |
| Гречаник В. П. РОЛЬ ТА ВПЛИВ ГОЛОВНИХ БУХГАЛТЕРІВ ПІДПРИЄМСТВ НА ДОСТОВІРНІСТЬ ПОКАЗНИКІВ ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ УКРАЇНИ | 77 |
| Григор'єва Я. В. ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ТА ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ТУРИСТИЧНИХ ПІДПРИЄМСТВ | 79 |
| Гудзь Н. В. ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ: ОСОБЛИВОСТІ СТРУКТУРИ І МЕТОДИКИ ФОРМУВАННЯ | 81 |
| Гуменюк А. Ф. ТЕХНОЛОГІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ ТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ | 84 |
| Гуцайлюк З. В. ОБ'ЄКТИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ І ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ | 86 |

| | |
|---|------------|
| Демків Х. С. | 89 |
| АВТОМАТИЗАЦІЯ ТЕХНОЛОГІЇ АНАЛІТИЧНОГО ПРОЦЕСУ ПІДПРИЄМСТВ НА РИНКУ АНТИКВАРІАТУ | |
| Денчук П. Н. | 90 |
| ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ | |
| Дубовая В. В. | 92 |
| РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ІНВЕСТИЦІЙНУ НЕРУХОМІСТЬ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ | |
| Дунаєва М. В. | 94 |
| ІНФОРМАЦІЙНІ СИСТЕМИ І ТЕХНОЛОГІЇ В ОБЛІКУ ЗАПАСІВ | |
| Єршова Н. Ю. | 96 |
| РОЗВИТОК ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ СТІЙКИМ РОЗВИТКОМ ПІДПРИЄМСТВ | |
| Жиглей І. В. | 98 |
| ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ІНТЕГРОВАНОГО ЗВІТУВАННЯ В УКРАЇНІ ТА СВІТІ | |
| Жук В. М. | 100 |
| ІНСТИТУЦІОНАЛЬНА ТЕОРІЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ УЗГОДЖЕННЯ РОЗВИТКУ ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ | |
| Журавель Г. П. | 102 |
| ПРО МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ | |
| Загородна О. М. | 104 |
| УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ НА ОСНОВІ ПРОЦЕСНОГО ПІДХОДУ | |
| Задорожний З. В. | 106 |
| ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ВІТЧИЗНЯНОЇ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ | |
| Зарудна Н. Я., Вакун О. В. | 109 |
| ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ НАСЛІДКІВ РЕОРГАНІЗАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА | |
| Зорій Н.М. | 111 |
| ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ЄВРОПЕЙСЬКИХ СТАНДАРТИВ З ПИТАНЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ЗАКОНОДАВСТВО УКРАЇНИ | |

| | |
|--|-----|
| Івасечко У. В. УМОВИ ПЕРЕХОДУ НА МСФЗ: ІНСОРСИНГ, АУТСОРСИНГ ТА КОСОРСИНГ | 114 |
| Карпенко І. В. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКУ КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ | 116 |
| Карпенко Н. Г. ЗАСТОСУВАННЯ НАЦІОНАЛЬНИХ ПОЛОЖЕНЬ (СТАНДАРТІВ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ | 118 |
| Карп'як Я. С. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗАСТОСУВАННЯ ПІДПРИЗМСТВАМИ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ В ЕЛЕКТРОННІЙ ФОРМІ | 120 |
| Кірданов М. Г. РЕАЛІЗАЦІЯ КОМПЕТЕНТНІСНОГО ПІДХОДУ У ВИКЛАДАННІ ДИСЦИПЛІНИ «БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК (ЗАГАЛЬНА ТЕОРІЯ)» | 122 |
| Коба О. В., Миронова Ю. Ю. КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА ДЛЯ ЦІЛЕЙ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ | 124 |
| Король К. В. ЕФЕКТИВНІСТЬ ВИРОБНИЧОГО ЦИКЛУ В ОЦІНЦІ ДІЯЛЬНОСТІ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ | 126 |
| Корягін М. В., Чік М. Ю. ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ LEAN ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ | 128 |
| Костякова А. А. ОБЛІК ВИТРАТ ЗА ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ | 130 |
| Крупка Я. Д. ПРО ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОРИСТУВАЧІВ ЩОДО ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ | 132 |
| Кулинич М. Б., Гадзевич О. І. ОЦІНКА РЕЗУЛЬТАТІВ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ НА ОСНОВІ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ | 134 |
| Кундеус О. М. ПРОБЛЕМИ ОЦІНКИ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ | 136 |

| | |
|---|-----|
| Кухар М. Ф. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА ІНФОРМАЦІЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ЕКОНОМІЧНОЮ БЕЗПЕКОЮ ПІДПРИЄМСТВ | 138 |
| Куцик П. О. РЕГЛАМЕНТИ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ: СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО РОЗРОБКИ | 140 |
| Левченко З. М. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В АГРАРНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ | 142 |
| Легенчук С. Ф., Первій І. В. ПЕРСПЕКТИВНІ НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ПРОЦЕСУ СТВОРЕННЯ КОМП'ЮТЕРНИХ ПРОГРАМ | 144 |
| Лугова О. І., Горбач С. О., Горбач Т. О. ОПЛАТА ПРАЦІ У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ | 146 |
| Мазур Н. В. СУТНІСТЬ КОНСОЛІДОВАНОГО ОБЛІКУ ТА ВІДМІННІ ОЗНАКИ ВІД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ | 148 |
| Машкова Т. В. ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОГО СЕРЕДОВИЩА ДЛЯ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ПАРАМЕТРАМИ ЯКОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ УГІДЬ | 149 |
| Мельничук І. В. ВАЖЛИВІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ІНВЕСТИЦІЙ | 151 |
| Мужевич Н. В., Мужевич В. Я. ОБЛІК ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ У БУДІВНИЦТВІ | 154 |
| Муравський В. В. ОБЛІКОВІ КОМУНІКАЦІЇ В ДЕТІНІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ | 158 |
| Нагірська К. Є. ФІЛОСОФСЬКА ПРИРОДА ЯКОСТІ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ | 160 |
| Назарова І. Я., Назаров О. М. СПОСОБИ АВТОМАТИЗАЦІЇ ОБЛІКОВИХ ПРОЦЕСІВ У КОРПОРАТИВНИХ ОБ'ЄДНАННЯХ | 162 |

| | |
|--|-----|
| Огійчук М. Ф., Перегуда А. В. ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ КАЛЬКУЛЯЦІЇ ПРОДУКЦІЇ ОСНОВНОГО СТАДА ВРХ | 164 |
| Озеран А. В. ВИЗНАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ: КОНЦЕПТУАЛЬНІ РОЗБІЖНОСТІ МІЖ П(С)БО ТА МСФЗ | 166 |
| Омецінська І. Я., Омецінський О. В. СОЦІАЛЬНІ ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВА, ЇХ ЗНАЧЕННЯ ТА СТРУКТУРА | 168 |
| Орлова В. К., Кафка С. М. ВІДОБРАЖЕННЯ ВАРТОСТІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ | 171 |
| Орловська Т. М. ОБЛІК ЯК ФУНКЦІЯ УПРАВЛІННЯ | 173 |
| Павелко О. В. СОБІВАРТІСТЬ У БУДІВНИЦТВІ: РЕТРОСПЕКТИВА ТА СУЧАСНИЙ ОБЛІКОВИЙ ВИМІР | 175 |
| Панасюк В. М. КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ЯК ЗАПОРУКА ЕФЕКТИВНОГО ВЕДЕННЯ ЇХ ОБЛІКУ | 177 |
| Панков Д. А., Соловьєва А. В. ОЦЕНКА НАЛОГООБЛОЖЕННЯ НА ОСНОВЕ УЧЁТНО-АНАЛИТИЧЕСКИХ ПОТОКОВ ИНФОРМАЦИИ | 179 |
| Пантелеєв В. П., Єршова О. Л. ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ ОБЛІКОВИХ СИСТЕМ ПІДПРИЄМСТВ | 186 |
| Патряк О. Т. ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПЕРАЦІЙ ПОВ'ЯЗАНИХ З КОРПОРАТИВНИМ ПРАВАМИ | 189 |
| Пилипенко Л. М. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЯК ФОРМАЛІЗОВАНИЙ ІНФОРМАЦІЙНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ | 191 |
| Пилипів Н. І., Марків М. М. ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК МЕТОДІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ТА УПРАВЛІНСЬКИХ ЦІЛЕЙ | 193 |

| | |
|---|-----|
| Питель С. В. СУЧАСНІ МЕТОДИ АВТОМАТИЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ | 196 |
| Пляшко О. І. ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ | 198 |
| Порохнавець Я. А. УЦІНКА ТА ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ АКТИВІВ У МІЖНАРОДНІЙ ТА ВІТЧИЗНЯНІЙ ПРАКТИЦІ | 199 |
| Починок Н. В. КОРЕЛЯЦІЯ КОРПОРАТИВНОЇ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ТА ПОКАЗНИКІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ | 201 |
| Пушкар М. С. ЯКІ ВИТРАТИ НЕОБХІДНО ОБЛІКОВУВАТИ: ТРАНСПОРТНО- ЗАГОТІВЕЛЬНІ ЧИ ЛОГІСТИЧНІ? | 203 |
| Римар Г. А. ОСОБЛИВОСТІ ДОКУМЕНТУВАННЯ ВИТРАТ ПРИ ЗДІЙСНЕННІ БУДІВЕЛЬНО-МОНТАЖНИХ РОБІТ | 206 |
| Рожелюк В. М. РОЛЬ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ В ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ | 209 |
| Романів Р. В. АЛЬТЕРНАТИВНІ ОЦІНКИ ВАРТОСТІ КОМПАНІЇ НА ОСНОВІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ | 211 |
| Романчук А. Л. НЕФІНАНСОВА (СОЦІАЛЬНА) ЗВІТНІСТЬ: РЕАЛІЇ СЬОГОДЕННЯ ТА ПЕРЕШКОДИ НА ШЛЯХУ ВПРОВАДЖЕННЯ | 213 |
| Рудницький В. С., Рудницька О. В. ОСОБЛИВОСТІ ПОБУДОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ТОРГІВЛІ НА ОСНОВІ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ | 216 |
| Савчук Л. І. ПРОБЛЕМИ ПЕРЕОРІЄНТАЦІЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЖИТЛОВО-КОМУНАЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА НА ІННОВАЦІЙНИЙ ШЛЯХ РОЗВИТКУ | 218 |
| Садовська І. Б. СОБІВАРТІСТЬ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ: ПРОБЛЕМИ ОЦІНКИ | 220 |

| | |
|--|-----|
| Салахова Ю. Ш. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СУБЪЕТОВ ВЕНЧУРНОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА | 222 |
| Сафарова А. Т. ВИЗНАННЯ ДОХОДІВ ЗА ОПЕРАЦІЯМИ ЦІЛЬОВОГО ФІНАНСУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ ЖКГ | 224 |
| Саченко С. І. ВИТРАТИ ТА ЇХ РОЛЬ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ | 226 |
| Семанюк В. З. ТЕОРІЯ ОБЛІКУ: ВИКЛИКИ І ПРОТИРІЧЧЯ | 228 |
| Скоп Х. І. СУЧАСНІ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНІ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ | 230 |
| Слівінський О. Б. ОБЛІК ВИТРАТ У ПРОМИСЛОВОМУ ПТАХІВНИЦТВІ | 232 |
| Сопко В. В. ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ЩОДО ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА | 234 |
| Стаднюк Т. В. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ | 236 |
| Степаненко О. І. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЯК ІНСТРУМЕНТ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЧИМИ ЗАПАСАМИ ПІДПРИЄМСТВА | 239 |
| Степанюк О. С. ВПЛИВ СВІТОВОГО ДОСВІДУ НА СТАН ЕКОЛОГІЧНОГО ОПОДАТКУВАННЯ НАФТОГАЗОВИДОБУВНИХ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ | 241 |
| Судин Ю. А. ЕВОЛЮЦІЯ ОБЛІКУ ГУДВІЛУ ТА СУЧАСНІ КОНЦЕПЦІЇ ЙОГО РОЗВИТКУ | 243 |
| Телюк Н. В. КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПОВ'ЯЗАНИХ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ : СТАН ПРОБЛЕМИ | 245 |

| | |
|---|-----|
| Фаріон В. Я., Фаріон Я. М. | 246 |
| МЕНЕДЖМЕНТ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ В УМОВАХ АВТОМАТИЗАЦІЇ ОБЛІКУ | |
| Фатенок-Ткачук А. О. | 249 |
| ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ | |
| Чернишенко Я. Г. | 251 |
| ДОКУМЕНТУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ОСНОВНІ ЗАСОБИ: АЛЬТЕРНАТИВНИЙ ПІДХІД | |
| Чижевська Л. В., Атаманчук Л. О. | 254 |
| ОСОБЛИВОСТІ ПРОДАЖУ МАЙНА В ЛІКВІДАЦІЙНІЙ ПРОЦЕДУРІ | |
| Швець В. Є. | 255 |
| МИХАЙЛО ГРУШЕВСЬКИЙ І ДЖЕРЕЛЬНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИХ СИСТЕМ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ (З НАГОДИ 150-ЛІТТЯ ВІД НАРОДЖЕННЯ) | |
| Шевчук О. А. | 257 |
| СИСТЕМНИЙ ПІДХІД ДО ПОБУДОВИ АВТОМАТИЗОВАНОГО ОБЛІКУ | |
| Шматковська Т. О. | 259 |
| ДЕЯКІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА | |
| Щирба І. М. | 261 |
| ОБЛІК ОПЛАТИ ПРАЦІ З ВИКОРИСТАННЯМ АВТОМАТИЗОВАНИХ СИСТЕМ ОБРОБКИ ДАНИХ | |
| Якимов Ю. О. | 263 |
| ОБЛІКОВІ Й КОНТРОЛЬНІ АСПЕКТИ ОПЕРАЦІЙ З ВЛАСНИМ КАПІТАЛОМ НА ПІДПРИЄМСТВАХ З ІНОЗЕМНИМИ ІНВЕСТИЦІЯМИ | |
| Яковець Т. А. | 265 |
| ПОЗИКОВИЙ КАПІТАЛ: УЗГОДЖЕНІСТЬ ПОНЯТЬ В ОБЛІКУ | |
| Яремко І. Й. | 267 |
| ОБЛІК В СИСТЕМІ ВАРТІСНО-ОРІЄТОВАНОГО УПРАВЛІННЯ | |
| Яцишин С. Р. | 269 |
| УНІФІКАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЧЕРЕЗ ЗАПРОВАДЖЕННЯ ОКРЕМИХ ДИРЕКТИВ ЄС | |

**СЕКЦІЯ 2. ОБЛІК В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ:
ПРОБЛЕМИ МЕТОДОЛОГІЇ ТА ОРГАНІЗАЦІЇ**

| | |
|--|-----|
| Дмитренко А. В. МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ | 272 |
| Лень В. С. ОБЛІК ДОХОДІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ЗА НОВИМ ПЛАНОМ РАХУНКІВ | 274 |
| Лукановська І. Р. УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ | 276 |
| Лучко М. Р. ОКРЕМІ ПИТАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ | 278 |
| Мельник Н. Г. ТРАНСПАРЕНТНІСТЬ ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ: ДОСВІД УКРАЇНИ ТА ЄС | 280 |
| Позднякова И. А. ФОРМИРОВАНИЕ И УЧЕТ РЕЗЕРВОВ ПО СОМНИТЕЛЬНЫМ ДОЛГАМ В БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ | 282 |
| Полятикiна Л. І., Малюкiна О. А. МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ СТВОРЕННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ | 284 |
| Сисюк С. В. УДОСКОНАЛЕННЯ СТРУКТУРИ ТА ОРГАНІЗАЦІЇ ОПЛАТИ ПРАЦІ ДЕРЖАВНИХ СЛУЖБОВЦІВ | 286 |
| Танасієва М. М. ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ З РОЗВІДКИ ТА ОЦІНКИ ЛІСОВИХ РЕСУРСІВ НА ДЕРЖАВНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА | 288 |
| Фаріон А. І. ОСОБЛИВОСТІ ВПРОВАДЖЕННЯ ЗМІН В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ | 290 |
| Хорунжак Н. М. ОБЛІКОВІ СТАНДАРТИ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ УКРАЇНИ: ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ТА ВПРОВАДЖЕННЯ | 293 |

| | |
|---|-----|
| Штимер Л. Т. | 295 |
| МОДЕРНІЗАЦІЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В УСТАНОВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ | |
| Яцюк В. В. | 297 |
| ДООБЛАДНАННЯ АВТОМОБІЛІВ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ: ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ | |
| СЕКЦІЯ 3. МЕТОДОЛОГІЯ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ РИНКУ. ПРОБЛЕМИ І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ТА СТАТИСТИКИ | |
| Sumitra Mukherjee, Svitlana Galeshchuk | 299 |
| GAME THEORY TO ASSESS EXPERT SYSTEM NEED FOR INTERNAL AUDIT | |
| Бараш Ю. С., Марценюк Л. В. | 302 |
| ВИЗНАЧЕННЯ ВИТРАТ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ТУРИСТИЧНИХ ПОДОРОЖЕЙ | |
| Бонарев В. В. | 304 |
| ОРГАНІЗАЦІЙНО-ІНФОРМАЦІЙНА МОДЕЛЬ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ | |
| Братчук Л. М. | 306 |
| АУДИТ НАУКОВОЇ ТА НАУКОВО-ТЕХНІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: ЕКОНОМІКО- ПРАВОВИЙ АСПЕКТ | |
| Будник Л. А. | 308 |
| ВИМОГИ ДО КОМПЕТЕНЦІЇ ДЕРЖАВНИХ АУДИТОРІВ | |
| Бурденюк Т. Г. | 310 |
| СУТНІСТЬ СТРАТЕГІЧНОГО АНАЛІЗУ ТА ЙОГО РОЛЬ В СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА | |
| Воронко Р. М. | 312 |
| КООРДИНУЮЧА РОЛЬ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В СУЧАСНІЙ СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ | |
| Гаврилюк-Єнсен Л. В. | 315 |
| ОЦІНКА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ УПРАВЛІНСЬКОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ | |
| Гаращук О. В., Куценко В. І. | 317 |
| SWOT-АНАЛІЗ ОСВІТНЬОЇ СФЕРИ – ПЕРЕДУМОВА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПІДГОТОВКИ КАДРІВ У КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ | |

| | |
|--|-----|
| Головацька С. І. ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ У СИСТЕМІ КОНТРОЛІНГУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА | 319 |
| Голяш І. Д. СУЧАСНИЙ РОЗВИТОК НАУКИ ПРО АУДИТ | 321 |
| Данилюк М. О. ПРО ОСНОВНІ ВИДИ ПОТЕНЦІАЛУ ПІДПРИЄМСТВА ТА СУПЕРЕЧНОСТІ ЇХ РОЗВИТКУ | 323 |
| Дерій В. А. АНАЛІЗ ЕКОНОМІЧНИХ ПРОЦЕСІВ У ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ: ПОКАЗНИКИ, ПЕРСПЕКТИВИ | 326 |
| Дорош Н. І. РОЗВИТОК КОНЦЕПЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ | 328 |
| Дубініна М. В., Ксьонжик І. В., Пісоченко Т. С. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ЯК ОДНА ЗІ СКЛАДОВИХ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ | 331 |
| Жукевич С.М., Жук Н.Т. ДІАГНОСТИКА ДІЛОВОЇ АКТИВНОСТІ В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ | 333 |
| Зінкевич О. В. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В УПРАВЛІННІ ІНВЕСТИЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВ: СИСТЕМНИЙ ПІДХІД | 335 |
| Йолтуховська О. Ю. ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ДО АНАЛІЗУ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ | 337 |
| Канюк В. М. АНАЛІЗ І ОЦІНКА ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ | 339 |
| Ковальчук Т. М. МЕТАМОРФОЗИ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ | 341 |
| Костецький Я. І. РОЗВИТОК МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА АГРАРНОГО СЕКТОРА В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВИХ ФОРМ ГОСПОДАРЮВАННЯ | 343 |

| | |
|--|-----|
| Кручак Л. В. ДЕБИТОРСЬКА ЗАБОРГОВАНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА ТА ОСНОВНІ ЗАВДАННЯ ЇЇ АНАЛІЗУ | 346 |
| Кузьма Х. В. ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ КОМІСІЙНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА: ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ АСПЕКТ | 348 |
| Кулик Р. Р. ПОДАТКОВИЙ АУДИТ – КОРЕКТНІСТЬ ВИКОРИСТАННЯ ТЕРМІНУ | 350 |
| Лазаришин А. В. КРИТЕРІЇ ЯКІСНОГО І КІЛЬКІСНОГО ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІЗУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ | 352 |
| Лазаришина І. Д., Мосійчук М. М. АНАЛІЗ ОСНОВНОЇ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВ: МЕТОДИЧНИЙ ПІДХІД | 353 |
| Лега О. В., Крець Ю. С. АНАЛІЗ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ В СИСТЕМІ ОЦІНКИ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВ | 355 |
| Литвин З. Б. ДЕЯКІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ ІННОВАЦІЙНО-ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА | 357 |
| Ліхновський П. М. ФУНДАМЕНТАЛЬНИЙ АНАЛІЗ У ПРИЙНЯТТІ РІШЕНЬ НА ФОНДОВОМУ РИНКУ | 361 |
| Любенко А. М., Сарахман О. М. ПИТАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛЮ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ | 363 |
| Максимюк М. М. ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВ | 365 |
| Марценюк Р. А. СИСТЕМА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ: ТЕОРЕТИКО-ПРОБЛЕМНИЙ АСПЕКТ | 367 |
| Маслій В. В. РОЛЬ СТАТИСТИЧНОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ З ІНОЗЕМНИМ КАПІТАЛОМ | 369 |

| | |
|---|-----|
| Матійчук Л. П. АНАЛІЗ ІННОВАЦІЙНО-ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ | 371 |
| Мезенцева Н. М., Нікульникова Т. Г. ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДИКИ ІНТЕГРАЛЬНОЇ ОЦІНКИ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ПРИВАБЛИВОСТІ ПІДПРИЄМСТВ | 373 |
| Микитюк В. П. АНАЛІЗ СТРУКТУРИ РИНКУ ВИРОБНИКІВ ПОЛІВІНІЛХЛОРИ ДНИХ ПРОФІЛІВ: ІНВЕСТИЦІЙНИЙ АСПЕКТ | 376 |
| Михайлишин Н. П. СОЦІАЛЬНИЙ АУДИТ: СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТОК | 378 |
| Мірошник В. В. ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МОНІТОРИНГУ ЕКОНОМІЧНОГО КОНТРОЛЮ | 380 |
| Редченко К. І. ДО ПИТАННЯ ОЦІНКИ ВЛАСТИВОГО РИЗИКУ І РИЗИКУ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В ПРОЦЕСІ АУДИТУ | 382 |
| Реслер М. В. СТРАТЕГІЧНИЙ АНАЛІЗ: ЕВОЛЮЦІЯ ТА ЙОГО ТЕОРЕТИЧНЕ ОБҐРУНТУВАННЯ | 384 |
| Романів С. Р. ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ СИСТЕМИ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВА | 386 |
| Ронська О.Г. СУТНІСТЬ МАРКЕТИНГОВОГО АУДИТУ | 389 |
| Серединська В. М. СТРУКТУРНО-ФУНКЦІОНАЛЬНІ СКЛАДОВІ АНАЛІТИЧНОГО ПРОЦЕСУ | 391 |
| Скаска О. І., Демко І. І. ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ – МЕХАНІЗМ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ БІЗНЕСУ | 393 |
| Скочиляс С. М. ВПРОВАДЖЕННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЛОГІСТИКИ З ВРАХУВАННЯМ СТРАТЕГІЙ ІНТЕГРОВАНОГО ЛОГІСТИЧНОГО УПРАВЛІННЯ | 394 |

| | |
|--|-----|
| Смольська О. Ю. | 396 |
| ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ МЕХАНІЗМУ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ В САДІВНИЦТВІ | |
| Спільник І. В. | 398 |
| ЗАВДАННЯ АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧО-ЗБУТОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В КОНТЕКСТІ УПРАВЛІННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНІСТЮ | |
| Стеців І. І. | 400 |
| МЕТОДОЛОГІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ТА НАПРЯМКИ ЇЇ УДОСКОНАЛЕННЯ | |
| Ткаченко С. А. | 404 |
| СТРУКТУРНІ ЕЛЕМЕНТИ МЕТОДОЛОГІЇ МОНИТОРИНГУ | |
| Худик О. Б. | 407 |
| КАПІТАЛ ЯК ОБ'ЄКТ ПІЗНАННЯ СТРАТЕГІЧНОГО ФІНАНСОВОГО АНАЛІЗУ | |
| Ціщик Р. В. | 409 |
| АНАЛІЗ ПРАКТИКИ ВИКОРИСТАННЯ УПРАВЛІНСЬКОЮ СФЕРОЮ РЕЗУЛЬТАТІВ СТАТИСТИЧНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ДОМОГОСПОДАРСТВ | |
| Чайковський Я. І. | 411 |
| АНАЛІЗ ФУНКЦІОНУВАННЯ БАНКІВСЬКОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ В УМОВАХ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ КРИЗИ | |
| Черешнюк О. М. | 414 |
| ІННОВАЦІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ ЯК СКЛАДОВА СТАЛОГО ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ: КОНТРОЛЬНИЙ АСПЕКТ | |
| Чорний В. С. | 416 |
| ПРОБЛЕМИ СУЧАСНОЇ СТАТИСТИКИ | |
| Шевчук В. О. | 418 |
| МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ВЗАЄМОДІЇ СТАТИСТИКИ І КОНТРОЛЮ В УПРАВЛІННІ ЕКОНОМІКОЮ | |
| Щирба М. Т. | 419 |
| КОНТРОЛЬ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ | |
| Ярошук О. В. | 421 |
| БАЗОВІ КОНЦЕПЦІЇ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РИНКІВ | |

| | |
|--|------------|
| Яструбський М. Я., Юрман М. І. | 423 |
| ПРОБЛЕМИ І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ТА СТАТИСТИКИ | |
| Marilena Mironiuc, Cherednychenko Mariia | 425 |
| THE OBJECTIVE NECESSITY OF THE DEFINITION OF PRODUCTION COSTS SYSTEM ANALYSIS | |
| Кушнір Л. А. | 427 |
| КОНТРОЛЬНА ФУНКЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ | |
| Давидов Г. М. | 429 |
| СИСТЕМАТИЗАЦІЯ ПІДХОДІВ ДО ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ З АУДИТУ | |
| Шалімова Н. С. | 431 |
| РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ ТА ЯКІСТЬ АУДИТУ ЯК СУСПІЛЬНОГО ІНСТИТУТУ ТА ПРОФЕСІЙНОЇ ПОСЛУГИ | |

BUDGETING AS A VALUABLE TOOL IN PREVENTING UNFAVORABLE BUSINESS DEVELOPMENTS

Budgeting is an important component of financial success. Nowadays many companies, instead of reacting in a panic mode to unfavorable developments, use the budgeting process to carefully plan in advance for a number of possible contingencies. Budgets are an integral part of management control systems, and when administered thoughtfully by managers, they promote coordination and communication among subunits within the company, provide a framework for judging performance and facilitating learning as well as motivate managers and other employees.

The budgeting process should involve all levels of management. This is very important when lower-level managers participate in the budgeting process because they have more specialized knowledge and first-hand experience with day-to-day aspects of running the business. Moreover, this participation creates greater commitment and accountability toward the budget among lower-level managers. This is the bottom-up aspect of the budgeting process [4].

We support the views of leading scientists that companies should go through the five-step decision-making process when budgeting, as shown in Illustration 1.

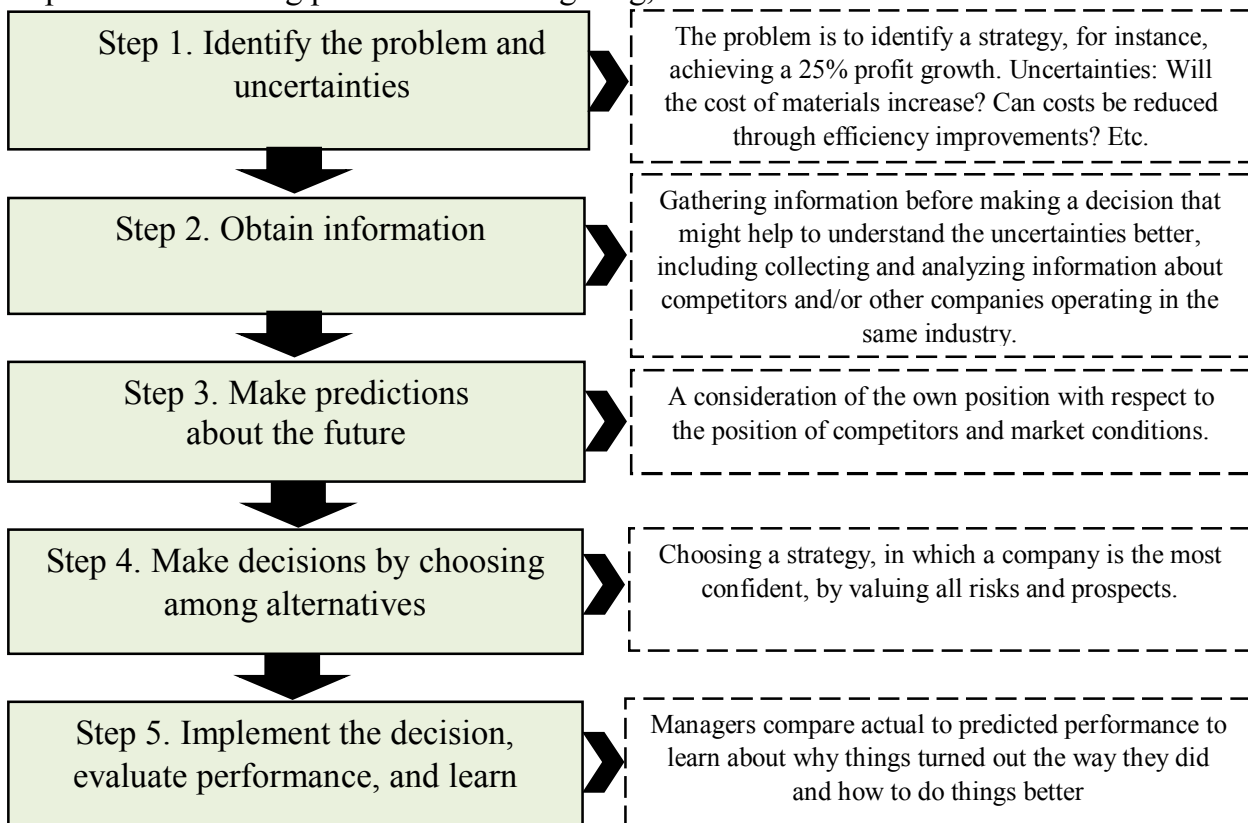


Illustration 1 Five-step decision-making process when budgeting

The central planning tool that a management team uses to direct the activities of a corporation, as well as to judge the performance of its various **responsibility centers**, is a master budget. The master budget summarizes the financial projections of all the company's budgets. Furthermore, it expresses management's operating and financing plans [3]. The master budget interrelationships are shown in Illustration 2.

It needs to be pointed out that running a successful budgeting program requires considerable interpersonal skills in addition to purely technical skills. What is more, to attain the goals, a company must coordinate the efforts of all its employees by assigning responsibility to managers who are accountable for their actions in planning and controlling human and other resources. Budgets coupled with accounting responsibility provide feedback to top management about the performance relative to the budget of managers of different responsibility centers.

Deviations from the budget, if properly used, can help managers implement and evaluate strategies in different ways. Firstly, by providing early warning to events that not easily or immediately evident. Secondly, by performing the evaluation of how well the company has performed in implementing its strategies. Thirdly, by evaluating strategy signaling that managers' strategies are ineffective.

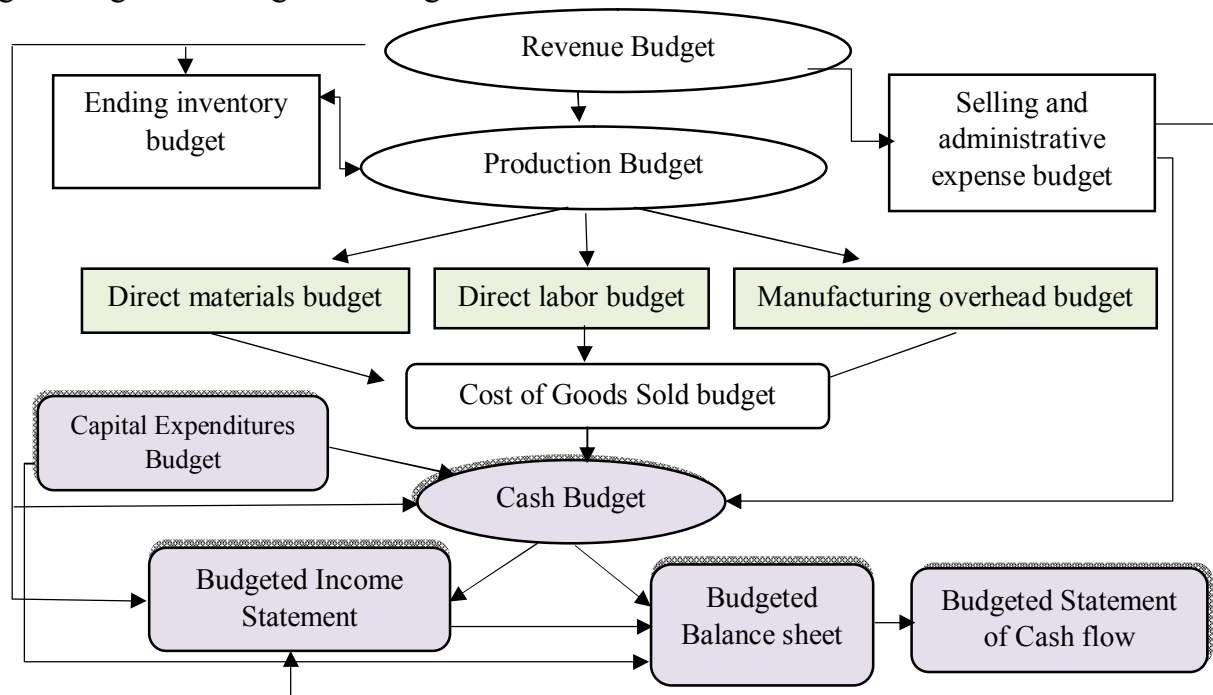


Illustration 2 Overview of the master budget interrelationships

As a result, many multinational companies find budgeting to be a valuable tool when operating in very uncertain environments. The purpose of budgeting in such environments is not to evaluate performance relative to budgets, but to help managers throughout the organization to learn and to adapt their plans to the changing conditions and to communicate and coordinate the actions that need to be taken throughout the company [4].

The important thing to remember is that oftentimes the budgeting process can be accompanied by budgetary slack. Subordinates may try to build in the practice of underestimating budgeted revenues, or overestimating budgeted costs, to make budgeted targets more easily achievable. To avoid problems of budgetary slack and see the true profit

potential of the company, enterprises should evaluate managerial performance using multiple indicators that take into account various factors such as the prevailing business environment and performance relative to competitors. In view of the budgetary slack practice, some organizations can use budgets primarily for planning purposes and in such way, avoid the problems. We believe that managers should involve themselves regularly in understanding what their subordinates are doing. Truth-inducing schemes also play an important role in reducing budgetary slack. The main goal here is to align the subordinates' interest with the management's interests. Some actions that the management can take in this case are, putting the subordinate on a fixed salary if he takes the right action or imposing a penalty if he contravenes. Another step could be to induce a compensation plan that links compensation with the subordinates' performance. These actions are expected to provide subordinates with an incentive to communicate truthfully, that can reduce budgetary slack [1]. In addition, to improve the budgeting process and make the budget more efficient, the companies need to check industry standards to narrow broad goals into specific business plans and metrics through iterative group discussion, and periodically reviewing the business by preparing monthly, bi-weekly, weekly, etc. budgets that are popular in business practice of many companies all over the world [2].

It goes without saying, that budgets play an important role in business organizations. They help to adapt quickly as the financial situation changes, and achieve financial goals. The widespread prevalence of budgets in companies ranging from major multinational corporations to small local businesses indicates that the advantages of budgeting systems outweigh the costs. To gain the benefits of budgeting, the management of all levels of the company should understand and support the budget and all aspects of the management control system. Without a budget, a business runs the risk of spending more money than it is taking in or, conversely, not spending enough money to grow the business and compete. Ultimately, many strategies are getting unsuccessful or remain unrealized at all.

Literature:

1. «Budgeting Slack Kills All Benefits Of Budgeting Accounting Essay». *UKEssays*. N.p., n.d. Web. 17 Feb. 2016.
2. Curtis, Glenn. «Six Steps To A Better Business Budget | Investopedia». *Investopedia*. N.p., 08 Nov. 2007. Web. 10 Feb. 2016.
3. Garrison, Ray H., Eric W. Noreen, and Peter C. Brewer. *Managerial Accounting*. 14th ed. Boston: McGraw-Hill/Irwin, 2006. Print.
4. Horngren, Charles T., Srikant M. Datar, and Madhav V. Rajan. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. Upper Saddle River, NJ: Pearson/Prentice Hall, 2012. Print.

The article demonstrates primary steps of the budgeting process. It indicates the importance of budgets in preventing unfavorable outcomes for the business organization. The advantages of budgets are identified and the master budget interrelationships are shown. The ways of improving budgeting process are offered.

Keywords: *budgeting, master budget, management, strategy, budgetary slack, improve*

Jean-Michel Selle
PhD, Professor
University of Montpellier, France

ACCOUNTING QUALITY AND INTERNATIONAL ACCOUNTING CONVERGENCE

Much attention has recently been focused on international accounting convergence and the possible consequences of adopting IFRS. All European Union (EU) countries, Canada, many Asia-Pacific countries, Australia, and New Zealand have required or allowed the adoption of IFRS. An increasing number of countries have been considering adopting or converging with IFRS. Prior studies have provided advantages and disadvantages of accounting convergence. Some researchers believe that accounting convergence enhances comparability of financial statements, and some opponents state that a single set of accounting standards cannot satisfy the information needs of a diverse global environment. Therefore, accounting convergence and the impact of convergence are empirical issues.

The purpose of this paper is to explore the functional relationship between earnings quality and convergence. This study investigates: (1) whether cross-country accounting differences, reflected in differences in earnings multiples, are reduced over time; and (2) whether quality of accounting is positively related with accounting

convergence. Cross-country accounting differences are reduced over time in most of the sample countries and accounting convergence is a prevalent accounting trend in the world. However, we do not find significant evidence of a positive relation between accounting convergence and improvement in accounting quality. The panel regression results show that persistence and smoothness are significantly and negatively related to accounting convergence. Predictability and relevance have the right signs, and accrual quality, reliability, timeliness, and conservatism have the wrong signs, but they are not statistically significant. Thus, we conclude that the association between accounting standards convergence and earnings attributes is mixed and not significant. The results are unchanged in sensitivity tests.

Regression analyses with data of converged countries also show that there is little evidence of a significant positive association between accounting convergence and accounting quality. Predictability is significantly and positively related to accounting convergence, and persistence and smoothness are significantly and negatively related to accounting convergence. Accrual quality, reliability, and relevance have the right signs, while timeliness and conservatism have the wrong signs, but they are not statistically significant. Therefore, accounting convergence alone does not necessarily improve accounting quality. In addition, no evidence is found that a country's investor protection and legal system and the level of economic development have an impact on the relation between accounting convergence and improvement in accounting quality.

There are several possible reasons to explain the results. First, it is possible that the earnings multiple approach used in this study for measuring accounting convergence is wrong or not appropriate to measure the degree of accounting convergence. Furthermore, mean-adjusted earnings multiple is a measurement of financial reporting convergence, not a

measurement of accounting standards convergence. The hypothesis is based on the assertion that accounting standards convergence enhances comparability of financial statements, therefore leads to high quality accounting.

Financial reporting convergence may not be related to accounting standards convergence. In addition, the annual variations of change in accounting convergence are small and fluctuate year by year, thus it is difficult to define significantly converged countries. Converged countries determined by different approaches used in this dissertation are mixed, therefore test results driven with the mixture of converged and non-converged countries are likely to aggregate and wash out the net impact of convergence on quality improvement.

At the end, because of the scarce amount of empirical research examining the impact of accounting standards convergence on accounting quality, more theoretical work on this association between accounting convergence and quality, and development of stronger models to examine this relation could be another avenue for future research.

Nicholas Znak, CPA, CA

Senior Financial Analyst of Repsol Oil and Gas (Canada)

Maria Derij,

Senior Lecturer, PhD in Economics

PROSPECTS FOR THE INTRODUCTION OF THE CANADIAN EXPERIENCE IN UKRAINIAN ACCOUNTING SYSTEM

In 1994, Ukraine was proclaimed as an independent country. That's why there has been a lot of changes in the accounting system which was approved under the Law of Ukraine «On Accounting and Financial Reporting». The result is a new Chart of Accounts, National Accounting Standards based on International Accounting Standards, and the adoption of new forms of financial statements. However there are still many shortcomings in the accounting system, financial reporting and taxation of Ukraine.

We believe that the experience of accounting system in Canada can be an example for Ukraine. Advantages of accounting and taxation in Canada include:

1. approved the strategic plan for accounting in Canada 2011–2016;
2. tax system is easier (number of taxes in Ukraine – 135, while in Canada only 15);
3. free Internet access to main indicators of financial system;
4. a lot of corporations prepare non-financial statements (using Global Reporting Initiative Standards);
5. the choice to choose software of various IT-companies;
6. accounting training at the University (student's use fake accounting, which is very important for their future practical job).

Strategic plan of Accounting Standard's in Canada outlines the broad policy objectives that the Accounting Standards Board (the Board) has adopted to guide it in carrying out its standard-setting mission for the period 2011-2016 [1]. These standards consists of advice for publicly accountable enterprises, private enterprises, not-for-profit organizations, and

also standard setting capability and communications has been discovered in the strategic plan [2].

The advantage of these standards is that they are approved every 5 years. That's why accountants have enough time to read and use them at their practice. In Ukraine, the constant changes in the legal framework leads to the situation that accountant needs to read a lot of accounting journals in a short time or mistakes can be made.

It means that it's very difficult to conduct strategic accounting at the level of government and at the enterprise level. Thus financial results can't be predicted, or even lead to additional costs or losses.

To improve the accounting of foreign investments we offer:

✓ At the state level: to adopt the strategic plans of the development; reduce the number of taxes; cancel centralized Chart of accounts.

✓ At the enterprise level: every accountant should take part in the formation of a strategic plan for the company, in order to develop strategic accounting; to show separate financial statements data at the site of own company.

Implementation of these recommendations will improve the accounting system and will help attract foreign investments in Ukraine.

Literature:

1. Accounting standards of Canada: Building on New Directions [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.frascanada.ca/accounting-standards-board/what-we-do/strategic-plan/item79121.pdf>

2. International GAAP 2010 / Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards. – The International Reporting Group of Ernst & Young, WILEY, 2010. – Volume 1. – p. 1 – 1710.

Witold Zych

Mgr,

Akademia Wychowania Fizycznego w Krakowie

BIZNESPLAN PRZEDSIĘBIORSTWA – CELE I STRUKTURA

W gospodarce rynkowej podstawowym warunkiem istnienia przedsiębiorstwa są trafne decyzje i sprawność bieżącego zarządzania. Biznesplan to profesjonalnie opracowany plan realizacji przedsięwzięcia w określonych uwarunkowaniach wewnętrznych i zewnętrznych. Biznesplan może mieć różnorodne przeznaczenie, ale najczęściej biznesplan jest opracowywany dla uzyskania partnera dla finansowania jakiegoś pomysłu biznesowego. Zależnie od celów przedsiębiorcy lub inwestora może mieć on charakter strategiczny, taktyczny lub operacyjny. Niezależnie od tego, czy chodzi o rozszerzenie, odtworzenie lub modernizację potencjału produkcyjnego, to zawsze realizacja powinna przynieść inwestorowi przyrost efektów finansowych netto.

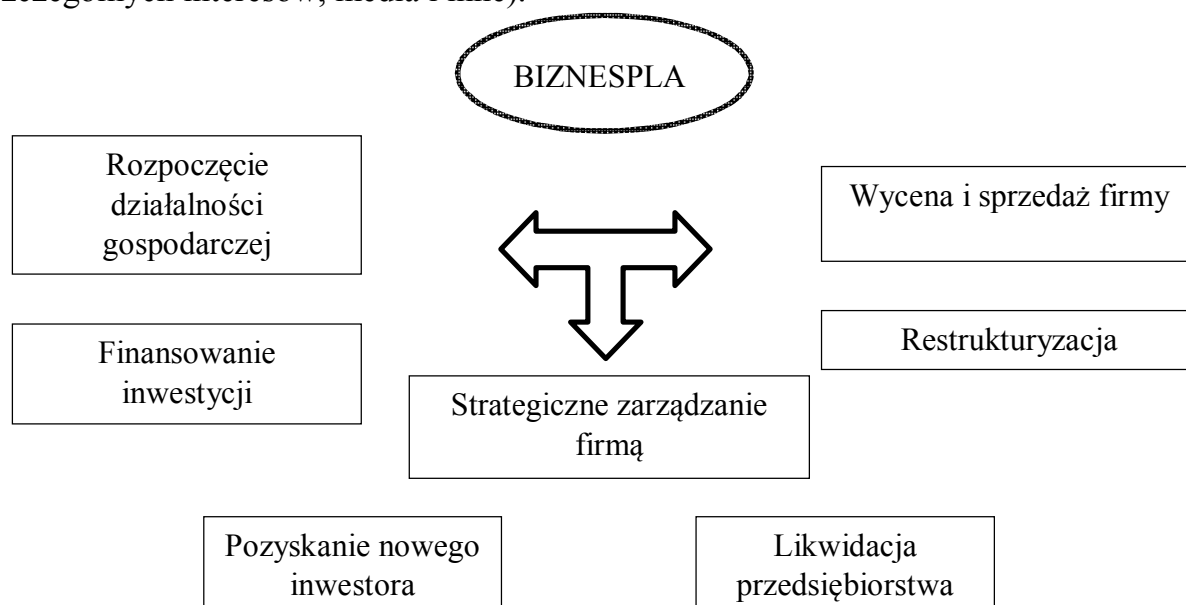
W literaturze można spotkać przeznaczenie biznesplanu jako:

- rozpoczęcie działalności gospodarczej,
- finansowanie inwestycji,

- strategia zarządzania firmą,
- wycena i sprzedaż przedsiębiorstwa,
- restrukturyzacja przedsiębiorstwa,
- pozyskanie inwestora,
- likwidacja przedsiębiorstwa.

- Funkcja wewnętrzna służy sprawnemu i skutecznemu zarządzaniu przedsiębiorstwem – adresatami biznesplanu są tutaj interesariusze wewnętrzni (pracownicy, udziałowcy, rady nadzorcze, komisja rewizyjna, zarząd).

- Funkcja zewnętrzna przejawia się w kształtowaniu opinii otoczenia przedsiębiorstwa – adresatami biznesplanu są tutaj interesariusze zewnętrzni (klienci, dostawcy, konkurenci, władze państwowe i samorządowe, inwestorzy, banki i inne instytucje finansowe, grupy szczególnych interesów, media i inne).



Biznesplan pełni funkcję wewnętrzną i zewnętrzną.

Nie istnieje jeden uniwersalny model biznesplanu, ani ze względu na zakres ani ramy czasowe. To wszystko zależy od zakresu i okresu planowanego przedsięwzięcia.

Czynnikami różnicującymi są:

- cel biznesplanu i zakres projektowanej działalności,
- wykonawca planu,
- miejsce realizacji planu.
- okres czasu obowiązywania planu.

Jednakże każdy biznesplan ma dwa aspekty: retrospektywny (diagnoza przeszłości) i prospektywny (prognoza przyszłości).

Części biznesplanu (jedna z wersji):

1. Streszczenie – wprowadzenie i krótki opis planowanego przedsięwzięcia.
2. Identyfikacja przedsiębiorcy i krótki opis dotychczasowego rozwoju przedsiębiorstwa.
3. Posiadane i planowane zasoby ludzkie – struktura i kompetencje.
4. Otoczenie bliższe (konkurencyjne), dalsze (makrootoczenie) i środowisko przyrodnicze – charakterystyka otoczenia rzeczywistego (prawdziwego) i mającego

znaczenie dla organizacji ze względu na jej siedzibę, rodzaj i zakres działalności.

5. Cele strategiczne przedsiębiorstwa.
6. Produkt, przedsięwzięcie (marketing mix: produkt, cena, promocja, dystrybucja).
7. Stosowane i planowane procedury, technologie, procesy wytwórcze.
8. Koszty stałe, zmienne, całkowite – jednostkowe, miesięczne, roczne planowanego przedsięwzięcia.
9. Ryzyko i sposoby jego zmniejszania.

Biznesplan wymaga przygotowania prognoz podstawowych sprawozdań finansowych oraz opracowania na ich podstawie zestawu analiz finansowych.

Sporządzanie prognoz należy poprzedzić przedstawieniem historycznych danych finansowych, najlepiej za 3 lata: bilansu, rachunku zysków i strat oraz rachunku przepływów finansowych, a także sporządzanych na ich podstawie analiz, obejmujących co najmniej ocenę płynności, ocenę rentowności oraz ocenę zdolności do obsługi zadłużenia. Staną się one podstawą sporządzanych w kolejnym etapie prognoz sprzedaży oraz prognoz poszczególnych elementów bilansu, a także prognozy rachunku zysków i strat. Prognozowane zmiany poszczególnych pozycji bilansu oraz rachunku zysków i strat należy przekształcić w prognozę rachunku przepływów pieniężnych.

W potocznym rozumieniu przez inwestycje rozumie się zakup dóbr kapitałowych przez firmę w celu osiągnięcia zysku w przyszłości. Inwestycjami będą więc:

- zakup lub odtworzenie majątku trwałego,
- lokowanie pieniędzy w instrumentach rynku kapitałowego,
- podnoszenie kwalifikacji pracowników,
- finansowanie badań i rozwoju (B+R).

Inwestycje mogą dotyczyć zwiększania produkcji, struktury asortymentowej, obniżki kosztów, zmiany źródeł zaopatrzenia i kierunków zbytu, powiązań z innymi firmami, wspólnych inwestycji czy lokowania kapitału poza firmą.

W literaturze najczęściej spotykanym kryterium podziału inwestycji jest kryterium przedmiotowe. Według tego kryterium inwestycje dzielimy zgodnie ze schematami:

| INWESTYCJE | | |
|--|--|---|
| RZECZOWE | FINANSOWE | KAPITAŁ LUDZKI |
| Służą powiększaniu majątku rzeczowego (budynki, budowle, maszyny, urządzenia itp.) | Inwestycje w papiery dłużne, lokaty bankowe, inne instrumenty rynku kapitałowego | Kwalifikacje, ścieżki kariery, <i>human investments</i> |

Każdą inwestycję bez względu na rodzaj charakteryzuje zestaw cech, które muszą zostać uwzględnione w biznesplanie. Zaliczamy do nich:

- wysokość nakładów kapitałowych, czyli suma środków potrzebnych na sfinansowanie projektu rozwojowego,
- czas niezbędny do sfinalizowania inwestycji,
- czas niezbędny do odzyskania nakładu inwestycyjnego w formie nadwyżek finansowych, generowanych przez nową inwestycję,
- opłacalność projektu rozwojowego.

Чаść finansowa – obejmująca analizę retrospektywną i prospektywną – to newralgiczna część każdego biznesplanu. Od wyników tych analiz zależy sens podejmowanego przedsięwzięcia i możliwość pozyskania źródeł finansowania inwestycji.

Literatura:

1. Czepurko A. – Łukaszewicz J.: Biznesplan w praktyce zarządzania firmą. Warszawa: Wyższa Szkoła Handlu i Prawa, 2005. ISBN 83-88690-74-4.
2. Mintzberg H.: Mintzberg on management. New York: Free Press, 1989.
3. Skrzypek J.T.: Biznesplan. Model najlepszych praktyk. Warszawa: POLTEXT, 2009. ISBN 978-83-7561-038-3.

УДК 657.1

Панков Д. А.

д.э.н., профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства УО «БГЭУ»,
Республика Беларусь, г. Минск

Маханько Л. С.

к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле УО «БГЭУ»,
Республика Беларусь, г. Минск

МОНЕТАРНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ОЦЕНКИ АКТИВОВ

Важнейшим элементом методического обеспечения любой учетной теории является оценка. Вопросы оценки подробно исследовали Ф. Ф. Бутынец [1], М. И. Кутер [2], Я. В. Соколов [3], другие известные ученые. В частности, Я. В. Соколовым был предложен возможный вариант комплексной обобщенной классификации действующих подходов к оценке [3].

Вместе с тем, все описанные оценочные модели предполагают количественное выражение: различие в выбранных методах оценки всегда будет влиять на ее итоговое количественное значение. Авторами настоящего исследования предлагается не столько количественный, сколько качественный подход к оценке, а именно, в какой мере оценочная величина, по которой актив отражается в учете или в отчетности, фактически обеспечена инвестированными в этот актив денежными средствами. То есть предлагается определять монетарную составляющую оценки активов. Методологической предпосылкой подобного подхода является общепринятый в современной учетной практике метод начислений, в результате применения которого активы, отражаемые в учете и отчетности, могут быть обеспечены:

- только соответствующей кредиторской задолженностью;
- частично оплачены;
- полностью оплачены.

Необходимость выявления монетарной составляющей в стоимостной оценке обусловлена тем, что подобный подход позволяет:

- формировать информацию и отразить на счетах бухгалтерского учета процесс движения финансовых ресурсов организации по основным стадиям кругооборота: денежные средства – материальные запасы – дебиторская задолженность – денежные средства;

- выявлять и количественно измерить величину фактически иммобилизованных в запасах и дебиторской задолженности денежных средств;

- определять финансовые диспропорции, выявлять этапы производственно-коммерческого цикла, на которых происходит излишнее накопление финансовых ресурсов, их отвлечение из финансово-экономического оборота.

Решение определенных выше вопросов позволит существенно повысить качество учетно-отчетной информации, в большей степени интегрировать учетную модель в общую систему финансового менеджмента.

Определять монетарную составляющую стоимостной оценки можно двумя методами: непосредственно в процессе организации бухгалтерского учета или с использованием аналитических методов по данным бухгалтерской отчетности. Преимущество первого варианта в том, что его применение позволяет оперативно на стадии фиксации данных в учетных регистрах формировать соответствующую информацию. Для его практического применения необходимо к счетам учета активов, в оценке которых определяется монетарная составляющая, открывать дополнительные аналитические счета, на которых фиксируется факт оплаты отдельных составляющих, формирующих стоимость актива. Например, в организациях торговли для выявления монетарного наполнения оценки товаров к счету учета товаров могут открываться следующие дополнительные счета аналитического учета (табл. 1).

Таблица 1

Аналитические счета для учета монетарной составляющей в оценке товарных запасов

| Синтетические счета | Счета аналитического учета | |
|---------------------|--|---|
| 41 «Товары» | 41/П - покупная стоимость товара | 41/П/М – покупная стоимость товара, имеющая монетарное обеспечение |
| | | 41/П/НМ - покупная стоимость товара, не имеющая монетарного обеспечения |
| | 41/Т – таможенные платежи в стоимости товара | Аналитический учет организуется аналогично, как по отношению к покупной стоимости товаров |
| | 41/Тр - транспортные расходы | |

При фактической оплате конкретной составляющей стоимости актива (покупная стоимость, транспортные расходы и т. д.) производится соответствующая внутренняя запись по аналитическим счетам к счету учета товаров. Аналогично аналитический

учет может быть организован и по другим счетам учета активов, включая счета учета дебиторской задолженности. Например, при отгрузке товаров, покупная стоимость которых оплачена, корреспондируют аналитические счета: дебет счета 62/П/М «Дебиторская задолженность, имеющая монетарное обеспечение» – кредит счета 41/П/М «Покупная стоимость товара, имеющая монетарное обеспечение».

Практические исследования показали эффективность разработанной методики, которая возрастает при наличии соответствующего программного обеспечения.

Литература:

1. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учебник / Я. В. Соколов [и др.]; отв. ред. Ф.Ф. Бутынец. – М.: Проспект, 2007. – 659 с.
2. Кутер, М. И. Теория бухгалтерского учета: учебник / М. И. Кутер. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 640 с.
3. Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

УДК 657.1.011.56

Адамик О. В.

к.е.н., доцент кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет

ІНФОРМАЦІЙНА ТЕХНОЛОГІЯ АВТОМАТИЗОВАНОГО ВИРІШЕННЯ ЗАДАЧ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Комплекс задач «Автоматизація обліку необоротних активів» забезпечує автоматизоване формування господарських операцій з обліку наявності, зносу, руху, а також переоцінки інвентарних об'єктів необоротних активів підприємства; автоматизовано ведеться облік використання основних засобів.

Інформаційна технологія обробки інформації – це процес, що використовує сукупність засобів і методів збору, обробки та передачі даних (вхідної інформації) для одержання інформації нової якості про стан об'єкта, процесу або явища (інформаційного продукту, вихідної інформації).

Обробка інформації про господарські операції у автоматизованій системі підприємства здійснюють зазвичай у такій послідовності. На першому етапі відбувається фіксування вхідної інформації, а саме даних про здійснені господарські операції. На другому етапі зафіксована раніше інформація підлягає 1) реєстрації у системі бухгалтерського обліку: спочатку в аналітичному, а відтак – у синтетичному обліках; 2) обробці за допомогою методів бухгалтерського обліку, що прописані в алгоритмах програмного забезпечення. На третьому (заключному) етапі здійснюють формуванні вихідної інформації.

Фіксування господарських операцій здійснюють за допомогою різних форм вхідної інформації, носіями якої є: 1) масиви нормативно-довідкової інформації, 2) оперативна інформації та 3) первинні документи.

Усі первинні документи за походженням поділяються на: 1) внутрішні – формуються безпосередньо на підприємстві, наприклад, Акт на списання основних засобів, та 2) зовнішні, наприклад, Акт наданих ремонтних послуг. Така класифікація важлива для технології обробки інформації, що зазвичай вимагає створення електронної копії документа. За будь-якого походження первинного документа (внутрішнє або зовнішнє), рух необоротних активів рекомендовано оформляти електронною копією документа.

Реєстрація господарських операцій може здійснюватися одним з таких способів: 1) введення даних з клавіатури вручну, 2) проведення створеної раніше електронної копії документа, 3) зчитування інформації з інших технічних пристроїв. Найчастіше використовується другий спосіб.

Первинні документи операцій з необоротними активами не мають значного часового лагу між моментом формування документа і моментом його проведення. Тому, цього ж робочого дня бухгалтер проводить електронний документ. Такі дії приводять до реєстрації господарської операції у базових елементах синтетичного і аналітичного обліків:

- у синтетичному обліку у Журналі господарських операцій – з шаблонів, прикріплених до електронної копії документа автоматично генеруються проводки;

- у аналітичному обліку у відповідній Інвентарній картці об'єкта необоротних активів у кількісних і вартісних показниках.

Таким чином, формуються три реєстри: 1) реєстр первинних документів; 2) Інвентарна картотека необоротних активів; 3) Журнал господарських операцій з бухгалтерськими проведеннями.

Облікова інформація характеризується дуже великими обсягами і простими арифметичними діями. Тому підсумкові показники у системі бухгалтерського обліку не зберігаються, а щоразу зчитуються з базових елементів обліку і заново розраховуються. Інформаційній системі легше повторно розрахувати підсумкові показники, аніж зберігати їх значення, примножуючи і без того великий масив даних. Така особливість зумовлена застосуванням для оперативних баз даних технології OLTP, яка накладає зазначені обмеження.

У результаті роботи підсистеми «Автоматизація обліку необоротних активів» формується ряд звітів, що поділяються на два інформаційні потоки:

- управлінська звітність, що «зчитується» з базового елемента аналітичного обліку – Інвентарної картотеки необоротних активів,

- фінансова звітність, сформована з показників базового елемента синтетичного обліку – Журналу господарських операцій.

Аналітичні звіти – управлінська звітність – є внутрішніми, а тому не регламентовані за змістом, формою і часом. Їх склад і зміст може відрізнятися на різних підприємствах та відділах, і залежить від запиту користувача. В результаті вирішення задач автоматизованого обліку необоротних активів можуть бути сформовані наступні аналітичні звіти: Відомість зносу, Зведений звіт зносу, Відомість наявності та руху основних засобів, Відомість переоцінки основних засобів, Відомість обліку витрат на ремонт та ін.

Фінансова звітність формується за даними синтетичного обліку. Законодавство

регламентує її зміст, форму і спосіб розрахунку показників. Дані про наявність, рух і амортизацію основних засобів надаються в різних варіантах і з різною деталізацією майже в усіх формах фінансової звітності: 1) у Звіті про фінансовий стан – у розділі I «Необоротні активи»; 2) у формі 2 «Звіт про фінансові результати» – у розділі II «Сукупний дохід», у розділі III «Елементи операційних витрат»; 3) у Звіті про рух грошових коштів (форма 4); 4) у формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності» – у розділі I «Нематеріальні активи», розділі II «Основні засоби» і розділі XIV «Біологічні активи».

До особливостей інформаційної технології вирішення задач автоматизованого обліку необоротних активів слід віднести наступні:

- 1) невеликий (у межах одного робочого дня) часовий лаг між моментом формування електронної копії документа та її проведенням,
- 2) можливі значні відмінності при групуванні об'єктів необоротних активів на різних підприємствах та у різних програмних продуктах, що обумовлено особливостями організації діяльності;
- 3) наявність кількох методів оцінки, а також амортизації таких об'єктів, алгоритми розрахунку кожного з них повинні бути закладені у програмному продукті;
- 4) необхідність періодичного нарахування амортизації, що також вимагає особливого групування об'єктів обліку.

Література:

1. Подольский В.И. Информационные системы бухгалтерского учета. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 255 с.
2. Федорова Г.В. Информационные технологии бухгалтерского учета, анализа и аудита: Учеб. пособие/ 2-е изд., стер. – М.: Изд-во Омега-Л, 2006. – 304 с.

УДК 657

Артемчук Т. О.

здобувач,

Тернопільський національний економічний університет

ТРАНСФОРМАЦІЯ ПІДПРИЄМСТВ ПРИРОДНИХ МОНОПОЛІЙ ЕЛЕКТРОЕНЕРГЕТИЧНОЇ ГАЛУЗІ

Трансформація енергокомпаній в Україні спрямована на демонополізацію та створення ефективно працюючого ринку електроенергії, реформування нормативно-правової бази галузі та її адаптацію до нових економічних умов відповідно до концепції функціонування і розвитку Оптового ринку електричної енергії України. В Україні підприємства енергетичної галузі мають досить складну структуру, через це ступінь природної монополізації виробництва переоцінюється, тому що багато елементів не є природно монополями. У зв'язку з цим виникає необхідність у межах галузі виділити лише ту структуру, що є носієм суттєвих, специфічних, властивих для природної монополії, ознак. Обґрунтоване виокремлення природно монопольного сектору залежить від наявності єдиної методологічної бази і

постановки мети галузевих особливостей здійснення приватизаційних процесів в Україні. В енергокомпаніях риси природної монополії властиві лише одному виду діяльності. Цією діяльністю є лінії передачі, а не трансформаторні пристрої. Прийнято вважати, що цей окремий природно монопольний сектор – підприємства локальних електромереж існує, оскільки їх будівництво та експлуатація, що буде дублювати діючі, створює надзвичайно високе цінове навантаження через відсутність конкурентних механізмів та недостатньо ефективного регулювання монополій.

Тарифи на електроенергію є регульованими з боку держави і не дозволяють забезпечувати достатній рівень відтворення електроенергетичного бізнесу.

Отже в енергетичній галузі лише діяльність з транспортування енергії відноситься до сфери діяльності суб'єктів природних монополій. Оскільки підприємства електроенергетичної галузі займають монопольне становище лише з передачі і розподілу електроенергії, то відповідно до Закону України «Про природні монополії» [1] господарська діяльність підприємств електроенергетичної галузі з виробництва електричної енергії є такою, що належить до суміжного товарного ринку, який не перебуває в стані природної монополії. Проте Закон «Про природні монополії» поділяє діяльність на монопольну і ту, яка не є монопольною, але безпосередньо пов'язана з нею (тобто допоміжна монопольна діяльність).

Зазначене є складною проблемою при визначенні критеріїв для віднесення підприємства монопольної діяльності до переліку господарюючих суб'єктів природних монополій з продукцією допоміжного виробництва. З одного боку, це сприяє розвитку конкуренції, а з іншого, монопольне становище може призвести до недобросовісної конкуренції за рахунок цінової політики, а також втрати інновацій внаслідок знищення конкурентів.

Але за постановою НКРЕ №1455 від 25.12.2002 р. передбачено наступне: порядок придбання товарів, робіт та послуг ліцензіатами, ціни (тарифи) на відповідність яких встановлює НКРЕ, не застосовується до закупівель товарів і послуг ліцензіатами, які є суб'єктами природних монополій. Тобто, на даний момент діяльність підприємств як природних монополістів обмежується лише сферою передачі і розподілу електроенергії, де діє Національна комісія регулювання енергетики, створена, до речі, ще до прийняття Закону [2].

Директивою концепції функціонування та розвитку Оптового ринку електричної енергії України передбачено трансформацію енергокомпаній – природних монополістів, щоб забезпечити конкурентні засади їх діяльності та створити організаційно-економічний механізм регулювання цін на продукцію (послуги) в напрямку їх зменшення.

Література:

1. Закон України «Про природні монополії» від 20.04.2000 р. № 1682-III. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main>.
2. Про внесення змін до Закону України «Про електроенергетику»: Прийнятий 22 червня 2000 р. №1821-III // Урядовий кур'єр. – 2000. – 7 лип. – С.5.
3. Филюк Г. Природна монополія: теоретичний аспект / Г.Филюк // Вісник КДТЕУ. – 2000. – № 4. – С.35 – 43.

ПОРЯДОК ВИЗНАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ АКТИВАМИ В УКРАЇНІ ТА ЗА КОРДОНОМ

Процеси глобалізації та інтеграції значною мірою впливають на економічне життя окремих держав, регіонів та навіть підприємств. В умовах взаємозалежності суб'єктів господарювання інтереси держави, інвесторів та контрагентів часто перетинаються, виходячи за національні кордони. Тому нагальною потребою є вивчення закордонного досвіду ведення бухгалтерського обліку активів, капіталу та зобов'язань у зарубіжних підприємствах.

Саме аналіз складу та порядку визнання необоротних активів закордоном дозволяє встановити спільні та відмінні риси їх облікового відображення. Це дозволить виявити перспективні напрями вдосконалення національної системи обліку. Основні засоби виступають базовим фактором функціонування підприємства. Саме за допомогою основних засобів господарюючі суб'єкти виготовляють готову продукцію. Поняття «необоротні активи» в зарубіжній обліковій практиці позначається різними термінами: постійні активи; власність, споруди й обладнання; матеріальні активи тощо.

Так, у Швейцарії необоротні активи в активі балансу об'єднані в одну групу – основні засоби; в Росії – позаоборотні активи, які включають нематеріальні активи, основні засоби, дохідні вкладення в матеріальні цінності; в Німеччині – основний капітал та фінансові активи; в країнах англо-американської групи – це довгострокові активи, що об'єднують в собі основні засоби або власність, будівлі й обладнання, невідчутні активи, інвестиції, інші непоточні (позаоборотні) активи [1]. Відповідно П(С)БО)7 основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва, діяльності або для постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року або операційного циклу, якщо він довший за рік [2].

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» до складу основних засобів зараховують: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом; будівлі, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар (меблі); тварини; багаторічні насадження, інші основні засоби. Слід зауважити, що на відміну від українських підприємств, в інших країнах спостерігаються певні відмінності щодо складу основних засобів. Наприклад, до основних засобів не належать земельні ділянки. Це зумовлено неможливістю амортизації землі та перенесення її вартості на вартість виготовленої продукції. Для того, щоб повністю з'ясувати критерії визнання основних засобів, необхідно розглянути склад цих активів у інших країнах (табл. 1).

Елементи основних засобів у різних країнах

| Країна | Склад основних засобів |
|----------------|---|
| Україна | Земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар, тварини, багаторічні насадження |
| Росія | Капітальні витрати на поліпшення земель, будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар, тварини, багаторічні насадження |
| Туркменістан | Будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар, тварини, багаторічні насадження |
| США | Кожне підприємство розробляє власний план рахунків, спираючись на власну специфіку |
| Великобританія | Земельні ділянки, будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар |
| МСБО | Земельні ділянки, будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар |

Отже, з табл. 1 видно, що у деяких країн (США) взагалі не визначений склад основних засобів. Це пов'язано з тим, що модель обліку в США суттєво відрізняється від інших. Так, кожне підприємство розробляє власний план рахунків, спираючись на власну специфіку. Законодавство регулює лише основні вимоги до складання фінансової звітності. Як можна спостерігати, Україна, Росія та Туркменістан на відміну від США, мають чітко визначену структуру основних засобів, яка визначена на законодавчому рівні у стандартах бухгалтерського обліку та не може бути змінена підприємствами.

Оскільки більшість країн намагаються орієнтувати національні стандарти бухгалтерського обліку на МСФЗ, то структура основних засобів цих країн подібна. Підхід до визнання основних засобів у різних країн відмінний. Так, за П(С)БО 7 актив визнається основним засобом, якщо: він має матеріальну форму та придбаний з метою використання у процесі виробництва, а також строк його експлуатації більше одного року або операційного циклу. МСФЗ 16 «Основні засоби» визначає три критерії, за яким активи можуть бути визнані основним засобом: активи повинні мати матеріальну форму, термін їх використання повинен перевищувати один операційний цикл, сфера застосування – здійснення основної діяльності підприємства [4].

Отже, орієнтація національних облікових систем на міжнародні стандарти забезпечує можливість співставлення звітних показників підприємств різних країн. Це забезпечує інвесторів необхідною інформацією при прийнятті рішень щодо реалізації

міжнародних інвестиційних проектів, сприяє переміщенню капіталів та інтеграції національних економік.

Література:

1. Замрій Т. Б. Міжнародна практика та вітчизняний досвід удосконалення обліку необоротних активів / Т. Б. Замрій // Науковий вісник Рівненського інституту «Україна». – 2010. – № 1. – С. 167–173.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2007 року № 92 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>.

3. Орлов І. В. Склад та структура основних засобів: порівняльний аналіз світового досвіду / І. В. Орлов, В. В. Бондарчук // Вісник Чернігівського державного технологічного університету.– 2012. – № 1. – С. 53–57.

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО_16.pdf.

5. Национальный стандарт финансовой отчетности для коммерческих предприятий 8 «Основные средства», Утвержден приказом Министра финансов Туркменистана № 12-Ö от 8-го февраля 2012 года [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.minfin.gov.tm/addhtml/buhnsfo.html>

УДК 657.28:657.37:658.1

Безверхий К. В.

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,
Київський національний університет технологій та дизайну

АКТУАЛІЗАЦІЯ ЗВІТУ ЩОДО СУМ НАРАХОВАНОГО ЄДИНОГО ВНЕСКУ В УМОВАХ ЗАКОНОДАВЧИХ ЗМІН

У зв'язку з прийняттям Закону України від 24 грудня 2015 року № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році», яким внесено зміни до Закону України від 08 липня 2010 року № 2464 «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (далі – Закон № 2464), виникла необхідність приведення у відповідність із Законом № 2464 Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – Порядок). Так, на сайті Міністерства фінансів України [1] (22.02.2016 р.) розміщено проект наказу, яким викладено в новій редакції Порядок формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

У зв'язку з законодавчими змінами з 1 січня 2016 року:

– з переліку платників ЄСВ виключено працівників та інших осіб, яким страхувальниками здійснювались нарахування заробітної плати (доходу) та більше не

утримується єдиний внесок із заробітної плати (доходу) таких осіб;

– відмінено понижуючий коефіцієнт до розміру ЄСВ;

– запроваджено єдиний розмір єдиного внеску на рівні 22% для роботодавців та інших платників. Виникла необхідність приведення у відповідність із Законом про ЄСВ Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Затвердження проекту наказу забезпечить:

1. Однаковий підхід до порядку формування та подання звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску.

2. Приведення у відповідність із чинним законодавством усіх додатків до Порядку, що надасть змогу реалізувати платникам єдиного внеску покладені на них обов'язки щодо подання обов'язкової звітності з єдиного внеску.

3. Надасть можливість відобразити у звітності з єдиного внеску законодавчо встановлений розмір єдиного внеску на рівні 22 відсотків.

Очікувані результати від впровадження проекту наказу наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Визначення очікуваних результатів видання проекту наказу [2]

| Вигоди | Витрати |
|---|--|
| Сфера інтересів держави | |
| <p>1. Прийняття наказу забезпечує виконання вимог Закону № 2464.</p> <p>2. Забезпечує однаковий підхід до порядку формування та подання звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.</p> <p>3. Зменшить кількість звернень платників за роз'ясненнями відповідних норм законодавства та заповнення звітності</p> | <p>Додаткові витрати державного та місцевих бюджетів для впровадження і виконання норм цього регуляторного акта відсутні.</p> <p>Додаткові витрати державного та місцевих бюджетів для впровадження і виконання норм цього регуляторного акта відсутні.</p> <p>Додаткові витрати державного та місцевих бюджетів для впровадження і виконання норм цього регуляторного акта відсутні</p> |
| Сфера інтересів суб'єктів господарювання | |
| <p>1. Забезпечення однакового підходу при поданні звітності з єдиного внеску.</p> <p>2. Спрощення розуміння законодавства в частині формування обов'язкової звітності.</p> <p>3. Встановлення чіткого механізму подання звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску.</p> <p>4. Спрощення форми звітності з єдиного внеску для роботодавців. Оскільки додатки до діючого Порядку містять інформацію, що не передбачена чинним законодавством, зазначені відомості виключені із форм звітності</p> | <p>Витрати суб'єктів господарювання відсутні.</p> <p>У зв'язку з скороченням форми звітності (зменшенням кількості аркушів) витрати суб'єктів господарювання на подання звітності суттєво зменшені</p> |
| Сфера інтересів громадян | |
| <p>Забезпечення реалізації соціальних прав застрахованих осіб</p> | <p>Витрати громадян відсутні</p> |

Дія проекту поширюватиметься на 3555730 страхувальників, для яких Законом № 2464 передбачено подання обов'язкової звітності, серед суб'єктів господарювання:

- а) юридичних осіб – 1183458;
- б) фізичних осіб-підприємців та осіб, які провадять незалежну професійну діяльність – 2520099;
- в) платників єдиного внеску, які приймають добровільну участь у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування – 7230.

Отже, запропонований Порядок надасть можливість формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, який буде актуальним законодавчим вимогам сьогодення.

Література:

1. Проект Наказу Міністерства фінансів України «Про внесення змін до Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua:8080/uploads/redactor/files/%.doc>.

2. Аналіз регуляторного впливу [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files>.

УДК 657

Бенько І.Д.

к.е.н., доцент кафедри обліку в державному
секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет

ДО ПИТАННЯ ВПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

В останні роки телекомунікаційна галузь розвивається високими темпами, однак еволюція запровадження міжнародних стандартів відбувається значно повільніше. Тому з'являються нові аспекти обліку, що не знайшли належного врегулювання в МСФЗ. Для з'ясування облікових питань, що виникають у зв'язку з цим, фахівцям доводиться аналізувати положення інших міжнародно-визнаних стандартів обліку і використовувати професійну думку.

Сьогодні найбільш проблемними, не регламентованими в повному обсязі питаннями, з якими доводиться мати справу фахівцям телекомунікаційних компаній, є облік операцій, пов'язаних з:

- визнанням доходу;
- коректним віддзеркаленням собівартості та операційних витрат;
- обліком нематеріальних активів, основних засобів і запасів;
- складанням сегментної звітності;
- обліком вбудованих деривативів [2].

У компаніях – інтернет-провайдерів дохід може визнаватися так:

- за постійними послугами – дохід визначається щомісяця за допомогою білінгових розрахунків;
- абонентська плата за оренду каналів зв'язку визнається щомісяця, доходи при встановленні – протягом періоду установки;
- доходи за підключення клієнтів розподіляються на весь термін дії договору з клієнтом на пропорційній основі, але не більше ніж 12 місяців.

Облік реалізації послуг зв'язку, що надаються з використанням передплачених карт, здійснюється на підставі даних карткового білінгу про фактичне споживання послуг за період.

Білінгова система – це технологічна платформа, що дозволяє автоматично здійснювати підрахунок трафіку за видами послуг, що надаються (інтернет, телефонія). Білінг встановлює розміри тарифних ставок, визначає, який тариф повинен застосовуватися до даного об'єкта, і виставляє рахунки за користування послугами [3].

Узагальнення галузевих особливостей електрозв'язку дозволило виділити ті з них, що суттєво впливають на побудову обліку доходів і витрат, а саме: нематеріальність послуг, співпадання у часі процесу виробництва і споживання послуг, багатоланковий характер організації виробництва, територіальна залежність виробництва послуг електричного зв'язку, інфраструктурний характер мережі, еластична залежність пропозиції послуг від попиту, трудомісткість і фондомісткість виробництва, наявність значної кількості споживачів, у тому числі пільгових категорій, велика кількість орендованих приміщень.

Оскільки звітність за МСФЗ, як правило, складається пізніше, ніж звітність відповідно до П(С)БО, то на момент проведення трансформації багато рахунків, пов'язаних із звітним періодом, але, які надійшли в наступних періодах, будуть відображені в обліку в періодах, наступних за звітним. У такому випадку фахівцям, що здійснюють трансформацію, потрібно вивантажити з програми обліку звіти за доходами і витратами з послуг зв'язку з дати, наступної за звітною датою, до дати здійснення трансформації. Тут варто зазначити, що для полегшення процесу трансформації програма обліку на підприємстві повинна бути налаштована таким чином, щоб під час внесення дохідного або витратного рахунку бухгалтер вказував у спеціальному полі аналітику, у якій вказується період надання послуги. У цьому випадку все, що буде потрібно зробити фахівцеві з трансформації, – це відфільтрувати доходи і витрати, відображені після звітної дати, за періодом надання послуг і вибрати ті, які належать до звітного періоду.

У сучасних умовах економічного розвитку одним із напрямів підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності є оптимізація системи управління підприємствами завдяки інтеграції основних функцій – планування, обліку, аналізу та контролю [1].

Вагомий резерв нарощування пропускної здатності існує у мережах рухомого (мобільного) зв'язку на новозбудованих волоконно-оптичних лініях зв'язку (міжміських, міжрегіональних та частково внутрішньо-регіональних ділянках). Наявність такого резерву пропускної здатності на міжміських ділянках створює сприятливі умови для швидкого розвитку в Україні мереж рухомого (мобільного)

зв'язку наступних поколінь, а також мультисервісних мереж наступного покоління [4].

Для досягнення переваг в галузі телекомунікацій потрібно вести активну політику, яка спрямована на розширення інвестиційної діяльності усіх операторів зв'язку та активізацію процесу залучення коштів юридичних і фізичних осіб до інвестування проектів розвитку місцевих телефонних мереж.

Література:

1. Бенько І.Д. Організація внутрішнього контролю на підприємствах зв'язку / І.Д.Бенько, С.Р. Яцишин // Науковий вісник Чернівецького університету. Збірник наукових праць. Економіка. Випуск 710-711. – Чернівці: ЧНУ, 2014. – С.153-158.

2. Бенько І.Д. Аналіз оборотних активів Тернопільської філії ВАТ „Укртелеком»/ І.Д.Бенько, С.В. Сісюк // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С.11-15.

3. Бенько І.Д. Аналіз дебіторської заборгованості за послуги зв'язку/ І.Д.Бенько, В.С.Бенько // Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Вип.4. – Тернопіль: Економічна думка, 2009. – С.162-166.

4. Бенько І.Д. Аналіз ринку телекомунікаційних послуг і перспективи розвитку ВАТ „Укртелеком»/ І.Д.Бенько // Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Вип. 3 – Тернопіль: Економічна думка, 2008. – С.26-29.

УДК 657

Богуцька Л. Т.

к.е.н., старший викладач кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет

ПРОБЛЕМИ ВИЗНАННЯ АКТИВІВ ЯК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Прийняття та введення в дію нормативних документів з питань бухгалтерського обліку, фінансового аналізу та контролю використання основного капіталу є одним із головних чинників, що формує в обліку інформації про ці об'єкти. Такий підхід покликаний сприяти підтриманню в належному стані утримуваних необоротних активів, їх подальшому оновленню та ефективному використанні. Відтак, дослідження інструктивних документів, надає об'єктивну інформацію, суттєво впливає на побудову облікової системи підприємств.

Аналіз нормативно-правової бази показав, що основними законодавчими документами в Україні з питань регулювання обліку основних засобів є Податковий кодекс України, Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та Методичні рекомендації по бухгалтерському обліку основних засобів. Із прийняттям цих нормативних документів настав новий етап в організації і методології бухгалтерського обліку основних засобів, з'явилися нові поняття та економічні категорії, такі як «справедлива вартість», «визнання активів», «майбутня економічна вигода» та безліч

інших, використання яких є вагомим чинником ефективної організації бухгалтерського обліку основних засобів.

Важливим етапом розвитку системи нормативного регулювання основних засобів в Україні є прийняття Податкового Кодексу України, та введення в дію норм, що усунули суттєві розбіжності, зокрема, у визначенні термінів «основні засоби» та «основні фонди», «амортизація» та «вартість активів, яка амортизується», у класифікації обліку, переоцінці, порядку вибуття. Законодавцям вдалося максимально зблизити податкові та бухгалтерські розрахунки, що здійснювались в обліку основних засобів. Сучасна редакція Податкового кодексу України нівелює розбіжності у назвах, використовуючи термін «основні засоби», гармонізує поняття амортизації, вартості, що амортизується, первісної, ліквідаційної, залишаючи незмінними, строк корисного використання (більше року або понад операційний цикл, якщо він довший за рік).

Важливим питанням залишається вартісний критерій визнання основних засобів, який протягом останнього часу зазнає суттєвих змін.

Зазначимо, що в бухгалтерському обліку відсутній вартісний критерій визнання основних засобів серед інших активів. Згідно із п. 4 П(С)БО 7 основні засоби – матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких понад один рік (або операційного циклу, якщо він довший за рік). А строк корисного використання (експлуатації) – це очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством/установою або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством/установою обсяг продукції (робіт, послуг) [3].

Згідно з п. 5.2 П(С)БО 7 підприємства можуть установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до малоцінних необоротних матеріальних активів.

На підприємстві вартісну межу найчастіше встановлюють, керуючись нормами, що містяться у податковому законодавстві. Таку інформацію і її подальше коригування прописують у наказі про облікову політику.

У пп. 14.1.138 Податкового кодексу України наведено визначення основних засобів, де вказується вартісна межа визнання активів основними засобами, що уточнений Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зменшення податкового тиску на платників податків» від 17.07.2015 р. № 655-VIII. Внаслідок введення в дію згаданого закону, з 1 вересня 2015 року основними засобами вважаються матеріальні активи, у т.ч. запаси корисних копалин, наданих у користування ділянок надр (окрім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що признаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання

(експлуатації) яких із дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [2].

Підвищення вартісного критерію визнання активу основним засобом, пов'язане із негативними інфляційними процесами в економіці країни. Можна стверджувати, що нововведення – підвищення порогу із 2 500 до 6 000 грн. – вимога часу.

Наслідками таких змін є можливість відносити більш дешеві активи до малоцінних необоротних матеріальних активів і, амортизувати первісну вартість відповідними методами: «50%-50%» чи «100%» вартості, яка амортизується.

Тому починаючи із 01.09.2015 року, придбані активи, підприємство для віднесення їх до основних засобів або до малоцінних необоротних матеріальних активів має порівнювати їх первісну вартість із 6000 грн. Зазначимо, що основні засоби, утримувані на підприємстві і залишкова вартість яких станом на 01.09.2015 р. менша ніж 6000 грн., не потребують переведення до малоцінних необоротних матеріальних активів. Зміна вартісного критерію до них не застосовується і не є причиною для подальшої перекласифікації активу, який уже утримується підприємством. Зауважимо, що оцінка активу відбувається в момент зарахування його на баланс, тому порівнювати із зазначеною вартісною межею у прописаному у в пп. 14.1.138 ПКУ слід лише первісну вартість щойно придбаного об'єкта основних засобів.

Що стосується порядку визнання первісної вартості, то її обчислюють із керуємими нормами п. 8 П(С)БО 7 «Основні засоби», порядок формування первісної вартості відсутній у ПКУ.

Вважаємо, що процеси уніфікації підходів визнання і оцінки об'єктів основних засобів у нормативно – правових актах бухгалтерського обліку та податковому кодексі потребують подальшого внесення змін і уточнення змісту визначення цих активів для розкриття їх економічної сутності, значення та ролі їх у процесі обороту капіталу підприємств.

Література:

1. Задорожний, З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів [Текст] : монографія / З.-М. В. Задорожний, Л. Г. Семеген, Л. Т. Богуцька. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 237 с. – До 50-річчя ТНЕУ.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами та доповненнями від 20.09.2011 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 « Основні засоби » [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

ФІСКАЛЬНА РОЛЬ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Оподаткування доходів фізичних осіб є ефективним фіскальним важелем податкових систем. Суть податку з доходів фізичних осіб полягає у забезпеченні грошових надходжень до бюджету при створенні рівномірного тиску на громадян відносно їх доходів. При справлянні податку з доходів фізичних осіб оподатковується чистий дохід платника зменшений на суму дозволених законом вирахувань і податкових пільг. Зокрема, у будь-якої особи незалежно від рівня її доходів не підлягають оподаткуванню суми державної матеріальної та соціальної допомоги у вигляді адресних виплат коштів, житлових та інших субсидій або дотацій, компенсацій, винагород та страхових виплат, які одержують платники податку відповідно з бюджетів і фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування. Податок з доходів фізичних осіб, що був запроваджений для погашення бюджетного дефіциту, на сьогодні забезпечує регулярні надходження до місцевих бюджетів. У 2014 році на рівні держави частка цього виду податку в загальному обсязі податкових платежів до бюджету становила понад 16 %, аналогічний показник у Тернопільській області перевищував рівень 35 %.

До 2015 року вся сума, що надходила від сплати податку з доходів фізичних осіб, закріплювалася за місцевим бюджетом. У цей період частка надходжень від податку з доходів фізичних осіб у загальному обсязі надходжень до місцевих бюджетів Тернопільської області становила більше 74 %. З 2015 року надходження від податку з доходів фізичних осіб розподіляються між Державним та місцевими бюджетами у співвідношенні 25 % та 75 % відповідно. Крім того до Державного бюджету зараховується військовий збір та податок на доходи фізичних осіб із доходу у вигляді процентів. Здійснюючи аналіз надходжень від податку з доходів фізичних осіб, необхідно враховувати, що найбільший вплив на його розмір чинять такі фактори: фонд заробітної плати й розмір отриманих оподатковуваних доходів, ставка податку, погашення заборгованості з оплати праці, розмір податкового кредиту. Слід враховувати, що відрахування із заробітної плати, соціальні пільги – зменшують базу оподаткування, а доходи від операцій на фінансовому ринку, з нерухомістю, успадкування – призводять до її збільшення.

Однак поклагатися на обкладання доходів громадян як основне джерело прибутків можуть тільки держави з стабільною соціально-економічною ситуацією і низьким рівнем інфляції. Одночасно потрібна податкова служба, яка б своєю зваженою діяльністю надійно здійснювала всебічний контроль за доходами громадян. Ефективність податкової системи та політики її реалізації в цілому значною мірою залежить і від якості адміністрування. Від того, яким буде процес адміністрування залежатиме не лише рівень сплати податків, але і відношення платників до системи оподаткування загалом.

БУХГАЛТЕРСЬКА ТА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

Традиційно визначені в вітчизняній теорії завдання бухгалтерського обліку полягають у формуванні повної, правдивої та неупередженої інформації про діяльність та фінансове становище підприємства і надання її користувачам для прийняття рішень. Очевидним є і те, що всі учасники ринкової економіки є користувачами бухгалтерської інформації. Проте відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності метою фінансової звітності загального призначення є надання фінансової інформації про суб'єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання. Це зумовило дискусійний підхід до визнання бухгалтерської та фінансової звітності, хоча основний акцент зроблено на фінансову звітність загального призначення.

Визначаючи в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» фінансову звітність як бухгалтерську звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період відбулося некоректне поглинання бухгалтерської звітності фінансовою. Це слугувало дискусії щодо поєднання і розмежування фінансової і бухгалтерської звітності. Але робити висновки щодо того, яка звітність за своїм обсягом є ширшою є неперспективним, особливо, коли це розглядається поряд з обмеженнями бухгалтерського обліку балансоведенням.

Вважаємо, що доводити, що бухгалтерська і фінансова звітність є нетотожні поняття непотрібно, оскільки це очевидно лише на основі їх назви. Але обґрунтовувати вичерпність бухгалтерської чи фінансової звітності є неприйнятним, оскільки завжди може появитися нова інформація в структурі тієї чи іншої звітності.

Обґрунтовуючи мету бухгалтерського обліку, яка полягає у наданні користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства слід відмітити, що інформація, що розкривається у фінансовій звітності не може визнаватися ні повною, ні правдивою. Це пояснюється тим, що фінансова звітність відноситься до звітності загального призначення, яка обмежується переліком показників і складається на основі професійного судження з урахуванням варіативності вибору облікової політики.

Оскільки бухгалтерська звітність інтегрує інформацію і управлінського обліку, яка може бути різною за обсягом, змістом та призначенням, тому узагальнити її для всіх користувачів є практично неможливим, а значить вважати її повною зможуть не всі користувачі.

Враховуючи, що Концептуальна основа фінансової звітності визначає

перспективу розвитку бухгалтерського обліку для забезпечення інформацією потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів, тому вона не може обмежуватися вимогами, що визначені міжнародними стандартами фінансової звітності. Це пояснюється широким спектром користувачів звітності, що мають різну мету, завдання та принципи звітності, а також обмеження до інформації користувачів різного рівня управління.

Діюча Концептуальна основа фінансової звітності передбачає для різних користувачів фінансової звітності виклад концепцій, на яких ґрунтується складання і подання фінансових звітів зовнішнім користувачам: фінансової або фізичної концепції збереження капіталу. Концепція збереження фінансового капіталу передбачає фінансовий результат, у разі, якщо фінансова (або грошова) сума чистих активів на кінець періоду перевищує фінансову (або грошову) суму чистих активів на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам або внесків власників протягом цього періоду. Концепція збереження фізичного капіталу передбачає результат, якщо фізична виробнича потужність (або продуктивність) суб'єкта господарювання (або ресурси чи кошти, необхідні для досягнення такої потужності) на кінець періоду перевищує фізичну виробничу потужність на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам та внесків власників протягом цього періоду.

В сучасних умовах схилитися до однієї із визначених концепцій для різних зовнішніх і внутрішніх користувачів є помилковим, оскільки відокремлювати фізичну концепцію від фінансової є неможливим. Це протиріччя обумовлено тим, що формування і примноження фізичного капіталу стратегічно передбачає мету збереження фінансового капіталу, що втілює в собі прибуток, з метою якого створюється підприємство.

З огляду на це, слід зробити висновок, що поєднувати бухгалтерську і фінансову звітність, або інтегрувати одну в іншу є необґрунтованим. Як фінансова так і бухгалтерська звітність може включати дані, що сформовані на основі інформації на рахунках бухгалтерського обліку, так і іншої інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства. Розмежовувати фінансову звітність від бухгалтерської можливо лише за відношенням до бухгалтерського обліку, в тому числі і внутрішньогосподарського (управлінського).

УДК 657:338.43

Боровик О. М.

старший викладач кафедри обліку і аудиту,
Національний університет водного господарства
та природокористування

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОЩУВАННЯ ТА ВІДТВОРЕННЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ У РИБНИЦЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ

Рибницьке господарство, зокрема ставове рибництво, набуває усе більшої ваги, як галузь агропромислового комплексу, що свідчить про визнання потенційного його

вкладу в вирішення ряду проблем економіки країни. Рибне господарство – галузь економіки, завданнями якої є вивчення, охорона, відтворення, вирощування, використання водних біоресурсів, їх вилучення (добування, вилов, збирання), реалізація та переробка з метою одержання харчової, технічної, кормової, медичної та іншої продукції, а також забезпечення безпеки мореплавства суден флоту рибної промисловості. [1] Саме ставкове рибництво дає найбільший обсяг продукції аквакультури та завдяки чому є високопродуктивною галуззю сільського господарства.

Одним з основних об'єктів обліку рибницьких господарств є біологічні активи, процес їх вирощування та відтворення. Відтворення водних біоресурсів може бути природним та штучним. Штучне відтворення водних біоресурсів являє собою діяльність з їх розведення (відтворення), вирощування, що пов'язана з їх подальшим вселенням у водні об'єкти, або їх частини, для відновлення природних популяцій, поповнення запасів водних біоресурсів та збереження їх біорізноманіття.

У зв'язку з цим у діяльності ставкових рибницьких господарств доцільно розрізнити поняття «вирощування» та «відтворення» водних живих ресурсів, які сприймають як складові одного процесу. З точки зору обліку, водні живі ресурси, згідно [2, 3] класифікуються як біологічні активи. При цьому слід розрізняти сільськогосподарську продукцію (товарна риба), та рибопосадковий матеріал що є додатковим біологічним активом.

Для рибницьких господарств поняття витрат виробництва, виходячи із специфіки їх діяльності, включатиме витрати, що утворюються в процесі здійснення двох окремих, але тісно взаємодіючих між собою процесів: вирощування та відтворення. Так, під вирощуванням біологічних активів слід розуміти комплекс заходів, що здійснюються протягом всіх передбачуваних стадій розвитку, під час якого здійснюється трансформація біологічних активів – від отримання ікри і до набуття рибою товарної маси.

Під відтворенням біологічних активів слід розуміти комплекс заходів пов'язаних із утриманням риб-плідників задля отримання нових організмів. Це досягається шляхом утримання риб – плідників та постійного їх поповнення з числа найбільш придатних особин ремонтного молодняку. У повному розумінні вирощування і відтворення може бути лише у повносистемних господарствах, а в неповносистемних наявний лише один із процесів - або відтворення або вирощування. Тому виникає питання раціональної побудови обліку за біологічними активами та стадіями їх вирощування ті відтворення.

Бухгалтерський облік має забезпечити рух риб та відтворення їх за видами й віковими групами. Окремо обліковують витрати на вирощування й відгодівлю риб, калькуюють приріст їхньої живої маси та собівартість продукції, що переводиться до складу поточних біологічних активів, реалізуються або залишаються на кінець року для відгодівлі й вирощування.

За вимогами ПСБО 30 «Біологічні активи», вирощений власними силами рибопосадковий матеріал передбачено обліковувати на відповідному рахунку 21 «Поточні біологічні активи», до якого доцільно відкрити окремі аналітичні рахунки за різновіковими групами риб, зокрема: 2121 «Мальки», 2122 «Цьоголітки», 2123

«Однорічки». За дебетом рахунку 21 «Поточні біологічні активи» оприбутковують вирощені додаткові біологічні активи по завершенні відповідної стадії, а за кредитом – списують їх вартість на наступну стадію чи відносять на собівартість реалізації у випадку їх продажу на сторону.

Для обліку витрат на вирощування використовується рахунок 23 «Вирощування товарної риби», до якого доцільно відкрити окремі аналітичні рахунки:

- 2311 «Вирощування риби при однорічному обороті»;
- 2312 «Вирощування риби при дворічному обороті»;
- 2313 «Вирощування риби при трирічному обороті».

На даних субрахунках збиратимуться витрати пов'язані з вирощуванням відповідної вікової групи риб.

Окреме місце у системі організації обліку витрат слід приділяти витратам на утримання плідників, що забезпечують процес відтворення біологічних активів, запровадивши для цього субрахунок 232 «Утримання плідників та відтворення біологічних активів» та відкрити окремі аналітичні рахунки:

- 2321 «Утримання плідників»;
- 2322 «Утримання ремонтного молодняка».

Таким чином, наведені пропозиції дозволять належним чином організувати облік витрат на вирощування та відтворення біологічних активів у рибницькими господарствами відповідно до ринкових умов господарювання.

Література:

1. Про рибне господарство, промислове рибальство та охорону водних біоресурсів: Закон України від 8 липня 2011 року № 3677-VI / [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3677-17>

2. П(с)БО 30 «Біологічні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 / [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.

3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315 / [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/metodichni-rekomendacii-z-buhgalterskogo-obliku-biologichnih-aktiviv.html>.

УДК 657

Бразілій Н. М.

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту,
Черкаський державний технологічний університет

Гавриленко В. О.

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту,
Черкаський державний технологічний університет

ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ЗВІТНОСТІ

На сьогодні досить часто спостерігаються ринкові перетворення економічних взаємовідносин суб'єктів господарювання, головною причиною яких є глобалізація

світової економічної системи. Саме тому виникає необхідність чіткого відображення в фінансовій звітності інформації про фінансово-господарську діяльність підприємств, в тому числі і про основні засоби. Кожне підприємство без виключення має у своєму складі майна основні засоби. Без них функціонування будь-якого підприємства стає практично неможливим. Отже, дослідження відображення основних засобів у звітності підприємств є досить актуальним питанням.

Відомі вітчизняні вчені-економісти, такі як: Ф. Ф. Бутинець, П. І. Гайдуцький, В. М. Жук, Г. Г. Кірейцева, М. Ф. Огійчук та інші присвячували свої наукові праці теоретичним та методологічним аспектам відображення основних засобів у фінансовій звітності.

Методологічні засади бухгалтерського обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації щодо основних засобів регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби», затвердженого наказом Міністерства України від 27.04.2000 року № 92 зі змінами та доповненнями, а також НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Це є нормативно-правовим підґрунтям для відображення в обліку операцій пов'язаних господарськими засобами підприємства, тобто основними засобами.

Згідно з П(С)БО 7 «основні засоби — це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних та соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)» [3]. Процедура реєстрації їх в обліку здійснюється поступово. Спочатку здійснюється початкова фіксація інформації про об'єкт у системі обліку, тобто визначається їх первісна вартість та складаються первинні документи. Потім з первинних документів інформація переноситься до облікових реєстрів, де ведеться синтетичний облік. Регістром для синтетичного обліку є Журнал 4 та відомості. На основі нього формується Головна книга, яка в подальшому слугує для складання звітності.

В умовах комп'ютеризації облікових робіт Журнали, Відомості до них, Головна книга не складаються, так як в умовах ручного ведення обліку. Практично кожне підприємство має автоматизовану систему обліку, тому цей процес відображення залишається в минулому. Комп'ютеризована форма ведення обліку дає змогу автоматично формувати звітність у будь-якому розрізі і для будь-яких цілей. Таким чином система бухгалтерського обліку через звітність може задовольнити практично усі інформаційні потреби користувачів облікової інформації [4].

Інформація про основні засоби відображається у 1 розділі Балансу «Необоротні активи» рядках 1010-12 та у формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності» у 2 розділі. У рядку 1011 відображається первісна вартість основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. У рядку 1012 сума їх зносу. У рядку 1010 відображається залишкова вартість основних засобів, яка визначається, як різниця між рядком 1011 та 1012.

Рядок 1005 «Незавершені капітальні інвестиції» теж має безпосереднє відношення до основних засобів. У ньому відображається вартість незавершених на дату балансу капітальних інвестицій в необоротні активи на будівництво,

реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість необоротних активів), виготовлення, створення, вирощування, придбання об'єктів основних засобів.

У Примітках до фінансової звітності наводиться інформація щодо кожної групи основних засобів.

Отже, як бачимо основні засоби мають відображення у двох формах річних звітів. Але у формі 2 «Баланс» вони відображаються в загальному вигляді, тобто відображається лише знос, первісна та залишкова вартість. У формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності» вони розглядаються більш детально за кожною класифікаційною групою, завдяки чому ми можемо ширше розглянути їх стан, рух та зміни, що відбуваються.

Література:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» від 16.07.99р.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73
3. П(с)БО 7 «Основні засоби», затв. наказом МФУ від 27.04.2000 № 92.
4. Бондарчук В. В. Звітність підприємств як джерело інформації про основні засоби для потреб державного управління [Електронний ресурс] / В. В. Бондарчук // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2012. – № 2 (3). – С. 111 – 115. – Режим доступу до журн.: <http://www.economics.opu.ua/n3.html>.
5. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : [підручник] / Ф. Ф. Бутинець. – [8-ме вид., перероб. і доп]. – Ж. : ПП «Рута», 2009. – 912 с.
6. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами. Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 368 с

УДК 657.36

Букало Н. А.

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,
СНУ ім. Лесі Українки

Ковальчук Б. А.

СНУ ім. Лесі Українки

ВІДОБРАЖЕННЯ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНOSTІ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

Важливим показником щодо характеристики фінансового стану підприємства, є стан розрахунків з дебіторами. Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 10 «Дебіторська заборгованість» [1], визначаються методологічні основи організації обліку та розкриття у фінансовій звітності підприємствами, установами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних організацій) інформації про дебіторську заборгованість.

Досліджували фінансову звітність, розрахунки з дебіторами вітчизняні та зарубіжні вчені: Бутинець Т.А., Чижевська, Береза С.Л., Грабова Н.М., Сопко В.,

Ткаченко Н.М., Пономарева Л.В., та ін. Дослідження цих науковців характеризуються вагомим внеском як в теорію так і практику обліку.

Основні вимоги до фінансової звітності викладено в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність». Окремі питання подання фінансової звітності розкриваються в Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку [2]. Зокрема, відповідно до НП(С)БО 1, фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Інформація про дебіторську заборгованість відображається у Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства та «Примітках до річної фінансової звітності». Процес відображення дебіторської заборгованості у фінансовій звітності підприємства можна представити наступним чином (рис. 1).

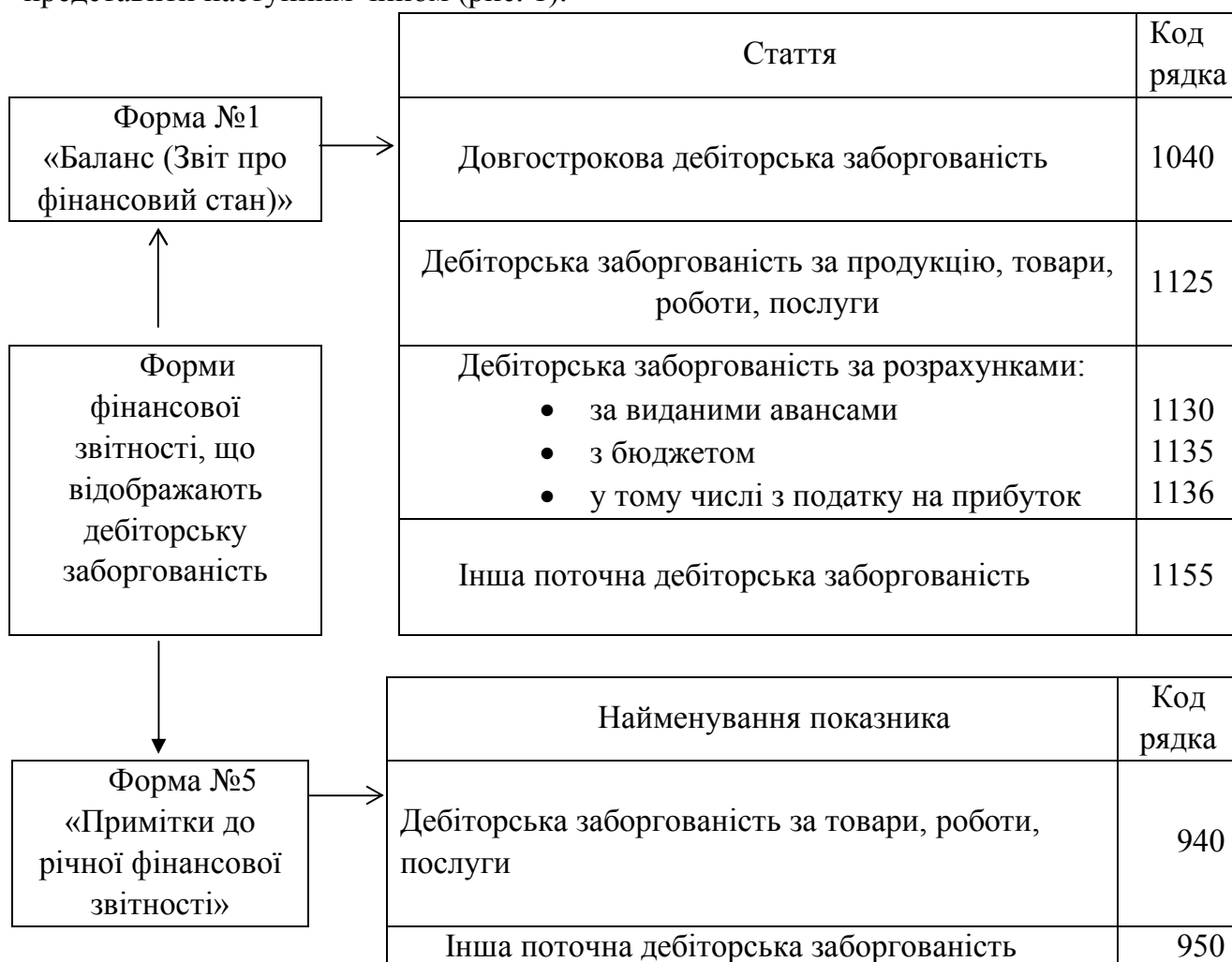


Рис. 1. Відображення дебіторської заборгованості у фінансовій звітності

Відповідно до П(С)БО 10 дебіторська заборгованість – це сума заборгованості дебіторів на певну дату. Дебіторська заборгованість поділяється на довгострокову та поточну [3]:

- довгострокова дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу;

- поточна дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Дебіторську заборгованість відносять до майна підприємств та відображають у відповідних розділах активу балансу за принципом розташування в порядку зростання ліквідності активів.

Показники дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги характеризують заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги з відображенням резерву сумнівних боргів. У підсумок балансу включають чисту реалізаційну вартість такої заборгованості, яка визначена шляхом вирахування з дебіторської заборгованості резерву сумнівних боргів.

У примітках до фінансової звітності вказують перелік дебіторів і суми дебіторської заборгованості.

При здійсненні розрахунків між пов'язаними сторонами розкривають перелік дебіторів за такою заборгованістю з виділенням внутрішньо групового сальдо дебіторської заборгованості.

Інша дебіторська заборгованість, яка наведена у балансі окремою статтею, розкривається у Примітках з відображенням її складу і сум.

Отже у фінансовій звітності обов'язково наводиться інформація щодо дебіторської заборгованості, розкриття якої вимагають національні положення (стандарт) з обліку. Підприємство повинне показувати у Примітках метод визначення резерву сумнівних боргів і його залишок за кожною статтею поточної дебіторської заборгованості. При цьому слід розкривати використання резерву у звітному році.

Література:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» [Електронний ресурс] / П(С)БО 10: Наказ Міністерства фінансів України 08.10.1999 № 237 : [зі змінами та доповненнями]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>
2. ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс] / Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV.

УДК 657:334.012.82

Бурко К. В.

асистент кафедри організації обліку та звітності,
Вінницький національний аграрний університет

ІНТЕГРАЦІЙНІ ПРОЦЕСИ ТА СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Питання розвитку системи бухгалтерського обліку, відповідно до умов сьогодення та перспективного розвитку економіки країни, було і залишається актуальним.

Система бухгалтерського обліку не існувала та не існує у певному визначеному стані. Вона пройшла довгий шлях розвитку, зазнавши з плином часу значних змін та удосконалення. Значення кожного з елементів системи з часом зростає чи зменшується під впливом загального розвитку системи. З удосконаленням методів управління, розвивається методологія бухгалтерського обліку, удосконалюються його форми ведення та організації, вводяться додаткові об'єкти синтетичного та аналітичного обліку. Застарілі форми втрачають своє значення і на їх місці виникають нові, більш прогресивні, які відповідають сучасній організації господарської діяльності.

Нинішній етап економічного розвитку в загальносвітовому масштабі пов'язаний з інтернаціоналізацією економічних, фінансових, політичних і суспільних відносин, що є наслідком прояву глобалізаційних процесів. Ці процеси в економіці розширюють сферу облікової діяльності, що вимагає поєднання традиційного бухгалтерського обліку зі всіма елементами системи управління: плануванням, прогнозуванням, аналізу, контролю, регулюванням. На сьогодні в кожній країні сформована власна система обліку. Існуючі національні системи орієнтовані на певні загальні принципи, розробка яких пов'язана з глобалізацією економічних процесів, інформаційних технологій, а також з розвитком всесвітнього ринку інвестицій. Однією із необхідних умов входження України у міжнародні ринки капіталу є зближення зі світовою практикою бухгалтерського обліку. А це, вимагає зрозумілості та достовірності бухгалтерської звітності її підприємств, на основі якої інвестор міг би прийняти рішення про доцільність та обсяг інвестицій, а також здійснювати контроль за їх ефективним використанням.

Зважаючи на світові тенденції, виникає потреба у структурній реорганізації економічних відносин нашої країни, удосконаленні управління та облікової системи, яка повинна задовольняти запити суб'єктів господарювання щодо необхідної обліково-аналітичної інформації. Перебудова національної системи бухгалтерського обліку потребує максимального наближення до існуючої міжнародної теорії та практики, однак, мають відображатися і специфічні особливості економіки України.

Протягом останніх десятиріч, одним із важливих напрямів удосконалення облікової системи, в частині підвищення її ролі в управлінні економічною стійкістю вітчизняних підприємств, вважається її розвиток на інтеграційних засадах. Значну роль у вдосконаленні вітчизняного обліку та його інтеграції у світове співтовариство відіграють міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, які охоплюють коло питань, що мають важливе міжнародне значення в умовах розвитку зовнішньої торгівлі, діяльності транснаціональних корпорацій, глобалізації фінансових ринків, а також у вдосконаленні національних стандартів обліку та інтеграції держави у світове співтовариство. В економічній літературі проблеми поглиблення інтеграційних процесів в обліку розглядають в різних ракурсах, а саме:

- інтеграцію обліку з іншими функціями управління;
- інтеграцію всередині системи господарського обліку;
- інтеграцію, що відбувається в системі бухгалтерського обліку.

У цьому випадку також можливі різні варіанти розгляду інтеграційних процесів:

- 1) інтеграція бухгалтерського обліку й обліку для цілей податкових розрахунків;

2) інтеграційне поєднання двох облікових підсистем – фінансового і управлінського обліку;

3) інтеграція в частині поєднання фінансової і нефінансової інформації при складанні звітності нового формату, а саме Інтегрованої корпоративної звітності;

4) інтеграційні процеси, пов'язані із запровадженням МСФЗ в Україні та інші [1].

Узагальнюючою концептуальною основою побудови бухгалтерського обліку в умовах глобалізації, на переконання Шульгіної О.О., має стати конвергенція як процес узгодженого зближення національних і міжнародних систем бухгалтерського обліку до єдиних Всесвітніх стандартів фінансової звітності (або оновлених МСФЗ), що визначатимуть єдині принципи, загальні підходи в галузі бухгалтерської науки, практики та професії [2]. Серед шляхів розв'язання низки проблем, пов'язаних з інтеграцією видів обліку з іншими елементами системи управління, можна виділити розвиток інформаційних технологій.

Література:

1. Лоханова Н.О. Поглиблення інтеграційних процесів як напрям розвитку облікової системи в управлінні економічною стійкістю підприємств / Н.О. Лоханова // Ефективна економіка. – 2014. - № 11. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3484>.

2. Шульгіна О.О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в умовах глобалізаційних процесів / О.О. Шульгіна // Матеріали I Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції студентів, аспірантів та молодих вчених «Сучасна економічна наука: нові гіпотези, тенденції та перспективи розвитку» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://bank-business-1.ucoz.ua/load/sekcija_4_oblik_i_audit/oblik_i_audit

УДК 658.310.7

Бурчєня О. П.

старший викладач кафедри обліку і аудиту
Національний університет водного господарства
та природокористування

СТРАТЕГІЧНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ ПІДПРИЄМСТВА

В сучасних умовах докорінно змінилася роль людини у виробництві. Людина є не тільки найважливішим елементом виробничого процесу на підприємстві, а й головним стратегічним ресурсом організації в конкурентній боротьбі. Які б не були прекрасні ідеї, новітні технології, найсприятливіші зовнішні умови, без добре підготовленого персоналу вискоєфективної роботи домогтися неможливо. У зв'язку з цим управління персоналом зазнало радикальних змін. Ускладнюється новий погляд на робочу силу, як на один із ключових ресурсів економіки, як на «людський капітал». Під ним розуміється форма вираження продуктивних сил людини, що входить у систему соціально-орієнтованої змішаної економіки як провідний фактор

виробництва. Під впливом об'єктивних і суб'єктивних обмежень цей новий вид капіталу формує потенціал людини, тобто сукупність того, що людина може використовувати для досягнення цілей і задоволення потреб. Вона покликана зіграти ключову роль у забезпеченні умов конкурентоспроможності і довгострокового розвитку підприємства.

Невід'ємною компонентою сучасного управління на підприємстві є управління персоналом. Аспекти теорії, практики та історії становлення управління персоналом організації, його принципи, основні процеси, методи і підходи до побудови управлінських систем в організації розглядають А. Т. Зуб та Т. В. Зайцева [1]. Питання стратегічного управління кадрами, зокрема його теоретико-методологічні засади, взаємозв'язок кадрових стратегій і кадрової політики, вивчаються В. М. Колпаковим і Г. А. Дмитренком. Автори розкривають природу і сутність стратегічного кадрового менеджменту, аналізують підходи до розроблення і реалізації стратегії управління людськими ресурсами [2].

Професор С. В. Шекшня описує роль організації в суспільстві, розглядає процес управління людьми в нерозривному зв'язку з цілями організації, аналізує проблеми та визначає шляхи підвищення ефективності управління персоналом в організації [5].

У сучасних умовах поряд із фінансовим та виробничим капіталом дедалі важливішими ресурсами стають знання, досвід, трудові навички, ініціатива, діловитість, ціннісно-мотиваційна сфера працівників. Тому кадри є суб'єктом управління. Здатність персоналу бути об'єктом і суб'єктом управління основна особливість управління персоналом в організації.

В умовах ринкової економіки управління виробництвом характеризується більш жорсткими вимогами до підбору та використання персоналу. Це обумовлено постійними змінами соціально-економічного середовища, високим ступенем ризику в діяльності кожної організації, а також перехідними процесами, якими вони охоплені. Персонал організації є об'єктом управління, продуктивною силою, основною складовою кожного виробничого процесу. У зв'язку з цим планування, формування, перерозподіл і раціональне використання «людських ресурсів» в організації є основним змістом управління персоналом.

Стратегія персонального менеджменту – це сукупність принципових підходів щодо реалізації основних завдань кадрового напрямку діяльності організації, які відображають особливості її поточного становища та перспективного розвитку. Довгострокова стратегія управління персоналом повинна враховувати технологічний прогрес організації, прискорене впровадження інновацій, що, у свою чергу, висуває набагато вищі вимоги до якості персоналу. Ця стратегія передбачає додаткові вкладення не тільки в підготовку й розвиток робочої сили, а й у створення необхідних умов для повнішого її використання.

В стратегічному плані підприємства визначаються такі складові кадрової політики, як визначення якісного складу персоналу, критеріїв підбору співробітників, структури і штатного розпису підприємства, напрямків підвищення кваліфікації окремих категорій співробітників. При формуванні стратегії управління персоналом в організації необхідно враховувати положення прийнятої загальної стратегії діяльності організації, що передбачає визначення цілей управління персоналом та формування

ідеології і принципів кадрової роботи [4].

Управління персоналом підприємства є основою його діяльності, про ефективність якого свідчать високі результати підприємницької діяльності та конкурентноздатність. Основною метою управління персоналом є забезпечення мінімізації витрат підприємства на формування та утримання персоналу та максимізація результатів від його використання [3].

Література:

1. Зайцева Т. В. Управление персоналом. Серия : профессиональное образование / Т. В. Зайцева, А. Т. Зуб. – М. : Форум, Инфра-М, 2009. – 336 с.
2. Колпаков В. М. Стратегический кадровый менеджмент : учеб. пособие / В. М. Колпаков, Г. А. Дмитренко. – 2-е изд., перераб. и доп. – К.: МАУП, 2005. – 752 с.
3. Осовська Г.В., Крушельницька О.В. Управління трудовими ресурсами: навч. пос. / Г.В. Осовська, О.В. Крушельницька. – Київ: Кондор, 2003. – 224 с.
4. Петрова І.Л. Стратегічне управління людськими ресурсами: навч.пос./ І.Л. Петрова. – К.: КНЕУ, 2013. – 466 с.
5. Шекшня С. В. Управление персоналом современной организации : учеб.-практ. пособие / С. В. Шекшня. – изд. 5-е, перераб. и доп. – М.: ЗАО «Бизнес-школа «Интел-Синтез», 2002. – 368 с.

УДК 657.24

Бучко Н. В.

аспірант кафедри бухгалтерського обліку,
Львівський торговельно-економічний університет

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВАМИ З ПРОКАТУ МАЙНА

Важливим атрибутом сучасного етапу розвитку економічних відносин є облікова політика як інструмент регламентації облікового процесу на рівні підприємства. Вона покликана забезпечити своєчасність, достовірність, цілісність, прозорість та корисність облікової інформації для прийняття управлінських рішень.

Під обліковою політикою розуміють сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Водночас зауважимо, що в обліковій політиці повинні знаходити відображення лише ті положення бухгалтерського обліку, які мають різні варіанти застосування. Наявність у нормативно-правовій базі формулювань «може» або «має право» тягне за собою визначення чергового елемента облікової політики [2].

Підприємства, що надають послуги прокату, використовують переважно старі підходи до збору та обробки облікової інформації, що ґрунтуються виключно на фінансовому обліку. На жаль, керівництво не усвідомлює ролі облікової політики в процесі управління господарською діяльністю, що нерідко породжує поверхово формальний та вузько направлений підхід до її розробки.

Наказ про облікову політику підприємства є основним внутрішнім

організаційно-розпорядчим документом щодо регулювання питань бухгалтерського обліку. Під час формування облікової політики важливо забезпечити цілісність облікового процесу на досліджуваних нами підприємствах, охопивши всі аспекти. На основі проведеного аналізу [1, 3], запропоновано виділяти такі складові частини наказу: організаційну, технічну та методичну.

Організаційний аспект облікової політики передбачає розподіл обов'язків між працівниками в системі обліку. Відповідно в розділі «Організація бухгалтерського обліку» слід зазначити спосіб організації бухгалтерського обліку на підприємстві, рівень централізації облікових робіт, посадові інструкції для працівників бухгалтерії, комунікаційні зв'язки бухгалтерської служби з іншими відділами, номенклатуру центрів відповідальності тощо. Якщо для підприємства видача майна на прокат є додатковим видом господарської діяльності, то необхідно визначити особу відповідальну за ведення обліку операцій, пов'язаних з предметами прокату.

У технічній частині необхідно розкрити технологію обробки даних із зазначенням напрямів руху облікової інформації всередині підприємства та для зовнішніх користувачів. Розділ «Техніка ведення бухгалтерського обліку» включає:

- форму бухгалтерського обліку. Від обраної підприємством форми бухгалтерського обліку залежить склад облікових реєстрів, їхній взаємозв'язок, послідовність та способи реєстрації облікової інформації. В основі вибору закладені такі критерії як: обсяг і склад прокатного майна, масштаби діяльності, організація управління, кваліфікація персоналу. На більшості підприємств використовується автоматизована форма обліку, яка є складовою сучасних інформаційних систем управління;

- первинну документацію, реєстри синтетичного та аналітичного обліку. За відсутності уніфікованих форм документи розробляються відповідно до потреб управління і затверджуються внутрішніми положеннями. Зокрема: Акт надходження предметів прокату, Акт видачі/повернення предметів прокату, Акт на списання предметів прокату, Відомість нарахування (зносу) амортизації предметів прокату, Картка обліку предметів прокату, Відомість руху предметів прокату тощо;

- робочий план рахунків. Він розробляється на основі єдиного плану рахунків шляхом кодування, враховуючи специфіку діяльності підприємства та необхідність в отриманні інформації з різним ступенем деталізації. Визначається перелік рахунків синтетичного й аналітичного обліку для відображення наявності та руху предметів прокатного фонду, витрат і доходів, пов'язаних з наданням послуг прокату;

- графік документообороту. Налагодження порядку документообороту на підприємстві забезпечує повне та своєчасне відображення в бухгалтерському обліку всіх господарських операцій з предметами прокату;

- порядок проведення інвентаризації. З метою усунення розбіжностей між фактичними залишками та обліковими даними і збереження предмети прокату, як й інші активи, підлягають інвентаризації. Склад інвентаризаційної комісії, періодичність, документальне оформлення та порядок проведення інвентаризації предметів прокатного фонду залежатиме від їх виду, місця та умов використання, тривалості перебування в прокаті;

- форми управлінської звітності, порядок їх формування та періодичність

подання. Вони розробляються самостійно і повинні містити основні показники щодо діяльності з прокату майна в тих розрізах, які є найбільш інформативними для менеджменту підприємства

Методичний напрям визначає способи оцінки та ведення бухгалтерського обліку за окремими об'єктами облікової політики, виходячи з допустимих альтернативних варіантів. Оскільки вони суттєво впливають на фінансові результати діяльності підприємства, потрібно здійснювати детальний аналіз доцільності їх застосування. У розділі «Методика бухгалтерського обліку» доречно відобразити наступні елементи, зокрема:

- у частині обліку предметів прокату: порядок визнання та оцінка, терміни корисного використання, класифікаційні групи, методи нарахування амортизації, алгоритм відображення процесу видачі активів у тимчасове користування;

- у частині обліку витрат і доходів від прокату майна: перелік і склад статей калькулювання собівартості послуг, метод обліку витрат і калькулювання собівартості послуг, момент визнання доходів, метод оцінки доходів, періодичність віднесення доходів на фінансові результати.

Таким чином, деталізація визначених у ході дослідження елементів за розділами облікової політики щодо організації отримання даних, технології й методики обліку предметів прокатного фонду та операцій з ними дозволяє виявити можливості удосконалення інформаційного забезпечення, підпорядковуючись інтересам системи управління.

Література:

1. Войтенко Т. В. Облікова політика 2010 : головне / Т. В. Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2010. – № 1–2. – С. 16-22.

2. Петрук О. М. Облікова політика в системі регулювання бухгалтерським обліком / О. М. Петрук, Т. В. Барановська : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/3016/1/133.pdf>.

3. Щирба М. Проблеми документального оформлення облікової політики підприємства та шляхи їх вирішення / М. Щирба : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.econa.at.ua/Vypusk_5/schyrba.pdf.

УДК 336.226:657

Василішин С. І.

к.е.н., старший викладач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Харківський національний аграрний університет ім. В. В. Докучаєва

Нежид Ю. С.

студентка 4 курсу,
Харківський національний аграрний університету ім. В. В. Докучаєва

УТРИМАННЯ ІЗ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ-2016. АНАЛІЗ РЕЗУЛЬТАТІВ ПОДАТКОВОЇ РЕФОРМИ В УКРАЇНІ

Заробітна плата є одним із основних джерел доходів домогосподарств України, проте питання її оподаткування та стягнення інших обов'язкових платежів і внесків

зачіпають інтереси не лише окремих фізичних осіб та роботодавців, а також бюджету та державних цільових фондів [1, с. 24]. Зважаючи на численні дослідження, виникає необхідність перегляду порядку утримань із заробітної плати, який застосовується з 1 січня 2016 р. внаслідок виникнення суттєвих змін до вітчизняного законодавства.

У 2016 р. із заробітної плати утримується податок з доходів фізичних осіб (ПДФО) та військовий збір [2]. Також роботодавець нараховує на фонд заробітної плати єдиний соціальний внесок (ЄСВ) у розмірі 22% (без врахування класів професійного ризику).

З початку 2016 року незалежно від суми нарахованої заробітної плати застосовується єдина ставка ПДФО, розмір якої становить 18% (раніше з доходу, який не перевищував десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, утримувався ПДФО за ставкою 15%, та за ставкою 20 %, – з більшої суми доходу). Розмір податкової соціальної пільги (ПСП) становить половину прожиткового мінімуму, встановленого на 1 січня поточного року. В 2016 р. звичайний розмір податкової соціальної пільги склав 689 грн., 150 % ПСП – 1033,50 грн.; 200 % ПСП – 1378,00 грн. ПСП застосовується до доходу, якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму для працездатних осіб, діючого на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень. Тобто протягом 2016 р. в разі, якщо розмір доходу особи не перевищує 1930 грн., існує можливість застосовувати ПСП [3].

Результати порівняння відображені у табл. 1.

Таблиця 1

Порівняння розмірів утримань із заробітної плати до та після податкової реформи України 2016 р.

| Показники | Сума нарахованої заробітної плати, грн | | | | | |
|--|--|----------------|----------------|----------------|-----------------|-----------------|
| | 1378,00 | | 6890,00 | | 13780,00 | |
| | 2015 р. | 2016 р. | 2015 р. | 2016 р. | 2015 р. | 2016 р. |
| Ставка ЄСВ, % | 3,6 | - | 3,6 | - | 3,6 | - |
| Сума ЄСВ, грн | 49,61 | - | 248,04 | - | 496,08 | - |
| Ставка ПДФО, % | 15,0 | 18,0 | 15,0 | 18,0 | 15,0/20,0 | 18,0 |
| Розмір ПСП* (100%), грн | 689,00 | 689,00 | 689,00 | 689,00 | 689,00 | 689,00 |
| Можливість застосування ПСП (межа – 1930,00 грн) | Так | Так | Ні | Ні | Ні | Ні |
| Сума ПДФО, грн | 95,91 | 124,02 | 996,29 | 1240,20 | 2091,80 | 2480,40 |
| Ставка військового збору, % | 1,5 | 1,5 | 1,5 | 1,5 | 1,5 | 1,5 |
| Сума військового збору, грн | 20,67 | 20,67 | 103,35 | 103,35 | 206,70 | 206,70 |
| ВСЬОГО УТРИМАНО | 166,19 | 144,69 | 1347,68 | 1343,55 | 2794,58 | 2687,10 |
| СУМА ДО ВИДАЧІ | 1211,81 | 1233,31 | 5542,32 | 5546,45 | 10985,42 | 11092,90 |

*виходячи із розміру мінімальної заробітної плати з 1 вересня 2015 р. – 1378,00 грн.

Військовий збір утримується в розмірі 1,5% від нарахованої заробітної плати за усіма видами нарахувань, за винятком допомоги по вагітності та пологах. Основною ідеєю запровадженої урядом податкової реформи є відміна утримання ЄСВ із заробітної плати працівників. З метою порівняння проаналізуємо розміри утримань із заробітної плати за попередньої та новою моделями за умови, що працівник отримує: одну мінімальну заробітну плату (на 01.01.2016 р. – 1378,00 грн.); п'ять та десять мінімальних заробітних плат (відповідно 6890,00 та 13780,00 грн.).

Проведені розрахунки дозволяють зробити висновок про зниження частки утримань у заробітній платі працівників внаслідок податкової реформи уряду 2016 р. (рис. 1).

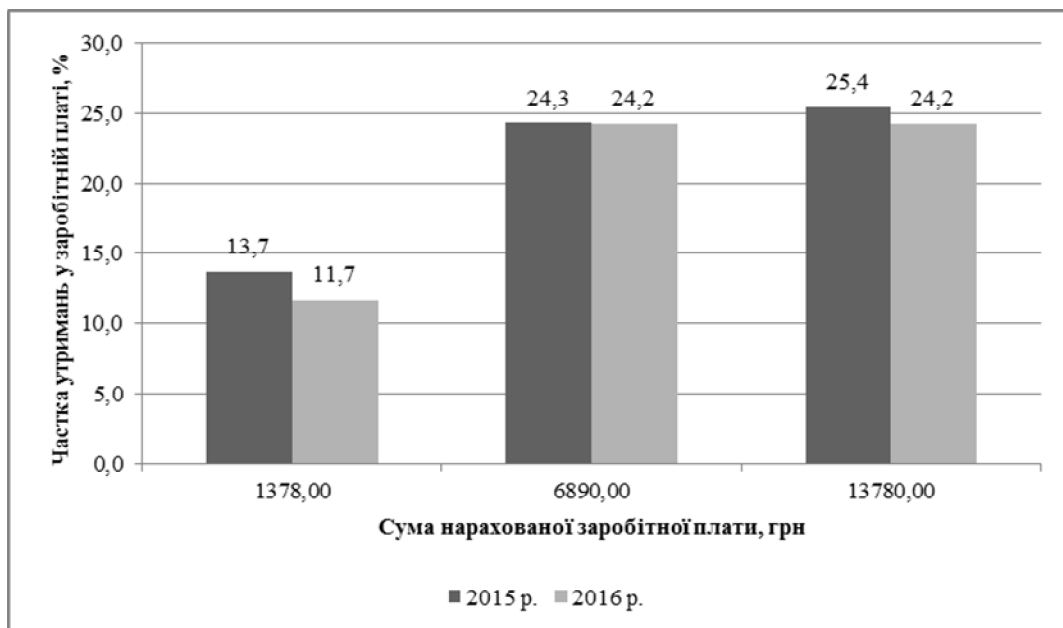


Рис. 1. Порівняння частки утримань із заробітної плати до та після податкової реформи в Україні 2016 р.

Таким чином, можемо певною мірою стверджувати про позитив урядових нововведень 2016 р. З точки зору зниження податкового навантаження для роботодавця на фонд оплати праці майже в три рази, ця реформа має стимулювати до переходу на «білу» зарплату. Водночас, з точки зору пересічного працюючого, сума утримань із його заробітної плати все ще є високою і не співвідноситься із рівнем життя населення, оскільки ріст споживчих цін та інфляція значно випереджають ріст доходів домогосподарств.

Література:

1. Юшко С. До питання про оподаткування заробітної плати в Україні / С. Юшко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. - № 10. – С. 24-29.
2. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України // Редакція від 01.02.2016 р. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

3. Розмір нарахувань та утримань із заробітної плати у 2016 році [Електронний ресурс] // Редакція від 06.02.2016 р. – Режим доступу: <http://byhgalter.com/rozrahunok-naraxuvan-ta-utriman-iz-zarobitnoi-plati-u-2016-roci/>.

УДК 657: 005. 932

Вінярська М. Р.

спеціаліст 2-ої категорії Лабораторії управління ВНЗ,
Національний університет «Львівська політехніка»

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ТЕХНОЛОГІЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ЛОГІСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇХНІЙ ВПЛИВ НА ОРГАНІЗАЦІЮ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Тенденції розвитку сучасної економіки свідчать про зростання ролі логістики, яка в умовах посилення конкуренції, зниження інформаційних бар'єрів та глобалізації стає однією з найважливіших складових стратегічного розвитку підприємств. В умовах жорсткої цінової конкуренції логістичні підприємства вимушені вживати заходів щодо підвищення рівня ефективності своєї діяльності.

Основним інструментом інформаційного забезпечення управління логістичним підприємством є система його бухгалтерського обліку. Вона не лише є джерелом інформації про фінансово-майновий стан і результати функціонування підприємства, але й дає змогу менеджерам отримати своєчасну, оперативну і систематизовану інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень. Для лінійних менеджерів логістичних підрозділів – це інформація про обсяги постачання та запаси сировини, залишки готової продукції, витрати на їхнє транспортування, складування і утримання тощо, необхідна для забезпечення нормальної і безперебійної роботи підприємства.

Визначення особливостей бухгалтерського обліку логістичної діяльності насамперед базується на з'ясуванні змісту цієї діяльності та її організаційно-технологічних особливостей.

Логістична діяльність – це складний та багатоетапний процес, у якому відбувається значна кількість бізнес-процесів, що включають логістичні операції, їхнє інформаційне та документальне забезпечення. На відміну від підприємств інших видів економічної діяльності, логістичним підприємствам притаманні певні організаційно-технологічні особливості, які суттєво впливають на управління ними загалом та на організацію бухгалтерського обліку зокрема. До найважливіших з них, зокрема, належать:

- значна кількість логістичних операцій, які охоплюють логістичний ланцюг від замовлення товару до його доставки кінцевому споживачеві;
- велика кількість складських приміщень;
- оперування вантажами, які не належать підприємству;
- експлуатація значного обсягу та різного виду транспортних засобів (власних чи орендованих);

- супровід логістичних операцій додатковими послугами (страхування, митне оформлення);

- широкий асортимент (номенклатура) товарів, який ускладнює облік;

- велика кількість контрагентів – постачальників товарів і споживачів логістичних послуг.

Успішне функціонування і підвищення рівня конкурентоспроможності підприємства на ринку логістичних послуг визначається такими критеріями: невелика тривалість логістичного ланцюжка та високий рівень оборотності товарних запасів; оптимізація логістичних витрат; своєчасне інформаційне забезпечення управління логістичними потоками; швидкість документообігу; використання ефективних технологічних схем постачання вантажів (товарів), які відображають послідовність вантажно-розвантажувальних, транспортних і складських операцій; належний рівень забезпечення діяльності логістичного підприємства (кадрового, фінансового, матеріально-технічного, транспортного, складського тощо).

Зазначені організаційно-технологічні особливості логістичної діяльності та критерії її ефективності визначають зміст інформаційних запитів управлінського персоналу, а отже й основні об'єкти бухгалтерського обліку.

УДК 330.3:631.1

Воляк Л. Р.

к.е.н., асистент кафедри статистики та економічного аналізу,
Національний університет біоресурсів і природокористування України

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСУВАННЯ НАРОЩЕННЯ АСИМІЛЯЦІЙНИХ МОЖЛИВОСТЕЙ ПРИРОДНО-РЕСУРСНОГО ПОТЕНЦІАЛУ

Рациональне використання природних ресурсів і охорона довкілля з кожним роком набувають все більшої гостроти і актуальності. Нарощення виробничих потужностей сільськогосподарських підприємств призводить до зниження асиміляційних можливостей відтворення природно-ресурсного потенціалу. Посиленню взаємозв'язку між еколого-економічними чинниками сприяє формування повного і достовірного інформаційного середовища для оцінки даних процесів, їх аналітичне осмислення та розробка варіантів управлінських рішень з врахуванням вимог сталого розвитку.

В умовах поглиблення негативного антропогенного навантаження на довкілля та посиленні фінансової кризи виникає необхідність у розширенні джерел забезпечення відтворення природно-ресурсного потенціалу, виникненні нових інструментів залучення необхідних фінансових ресурсів з метою нарощення асиміляційних можливостей відтворення, що дає змогу вдосконалювати виробничі процеси, підвищувати еколого-економічну ефективність та конкурентоспроможність продукції.

Джерелом розширеного відтворення повинен стати прибуток підприємства, із якого необхідно формувати резервний фонд. Водночас більшість економістів вважає,

що фінансові ресурси розширеного відтворення не можуть формуватися винятково лише за рахунок власних джерел, оскільки особливості сільськогосподарського виробництва не дозволяють створити їх у необхідних розмірах [1]. В основному це відбувається через об'єктивні економічні умови, зважаючи на те, що галузь була і залишається донором усього національного господарства, оскільки тут формується, як підкреслює академік УААН П. Саблук, майже 11 % валового внутрішнього продукту [2].

Разом з тим, значна частина створеного прибутку через механізм ціноутворення вилучається на загальні потреби і частка сільськогосподарських підприємств за цим показником становить лише 6 % [3]. Таким чином, існує необхідність зміни державного механізму фінансування галузі та залучення зовнішніх джерел – бюджетних асигнувань, кредитів банку, фінансових інвестицій.

Однак, із врахуванням важливого державного значення ПРП, центральне місце в управлінні відтворюючими процесами повинна здійснювати держава. Вона покликана стимулювати та регулювати зміни кількісних та якісних параметрів природних ресурсів шляхом створення системи заохочень. Шляхом до цього може бути цільова спрямованість бюджетних асигнувань на нарощення асиміляційного потенціалу, часткова компенсація ставки за кредитами банків, зниження ставки оподаткування, які формуватимуть відтворюючий блок сільськогосподарських підприємств.

Це дає змогу не лише здійснювати нарощування асиміляційних можливостей відтворення, але і створювати умови для зростання прибутковості підприємств. Схематично процес обліково-аналітичного забезпечення фінансування нарощення асиміляційних можливостей відтворення зображено на рис. 1.

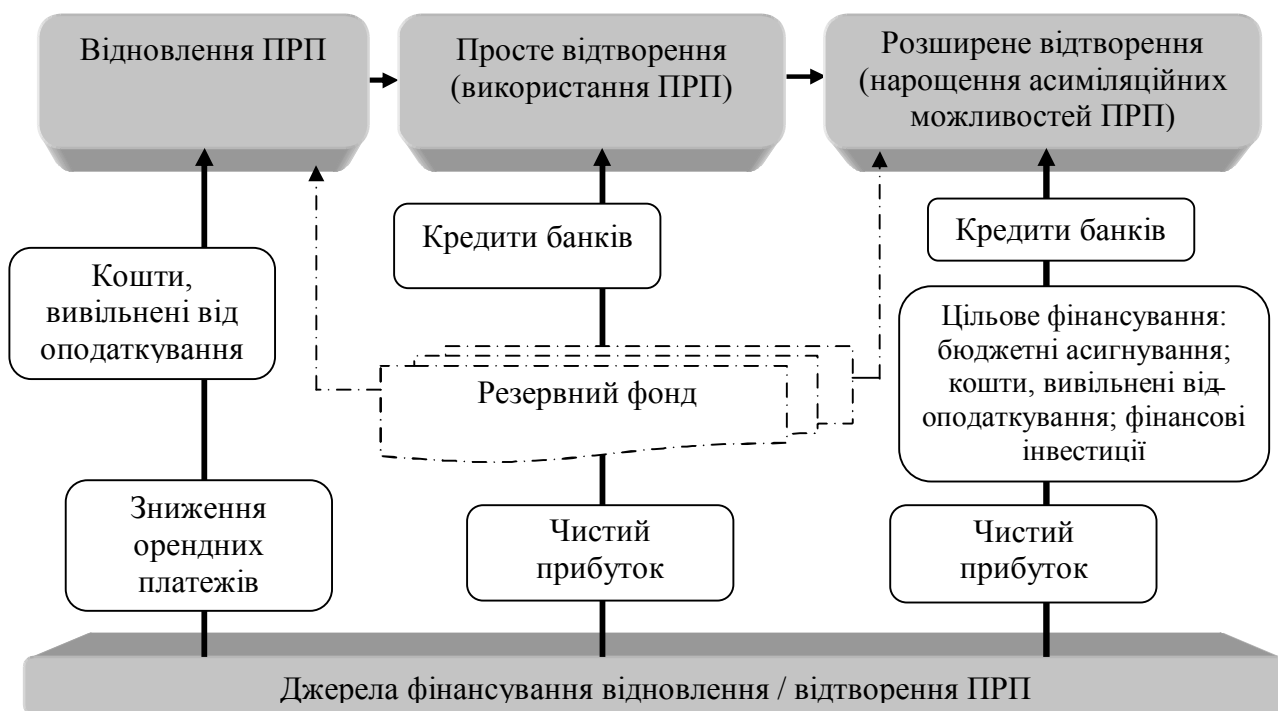


Рис. 1. Обліково-аналітичне забезпечення фінансування нарощення асиміляційних можливостей ПРП (розроблено автором)

Для реалізації даних заходів необхідно акумулювати фінансові надходження, утворюючи своєрідний страховий фонд для забезпечення майбутніх витрат і платежів. Для даних цілей призначений субрахунок 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок», який використовується для створення за обґрунтованим розрахунком забезпечення на демонтаж, переміщення об'єкта основних засобів та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема, на передбачену законодавством рекультивацию порушених земель).

Вважаємо, що створення резерву на забезпечення відновлення земельних ділянок потребує розрахунку кошторису витрат із врахуванням поточних та стратегічних планів підприємства із подальшим його оприлюдненням, що сприятиме цільовому використанню коштів та персоніфікації зобов'язань за відтворюючими заходами між землевласниками, землекористувачами та державою як основним гарантом збереження ПРП як національного багатства країни.

Література:

1. Хомин І.П. Розширене відтворення та особливості його фінансового забезпечення в сільськогосподарських підприємствах / І.П. Хомин // Облік і фінанси АПК. – 2006. - № 3. – С. 110-115.
2. Аграрна реформа в Україні / за ред. П.І. Гайдуцького. – К.: ННЦ ІАЕ, 2005. – 424с.
3. Бруханський Р.Ф. Фінансово-облікова проблематика відтворення потенціалу сільськогосподарських підприємств / Р.Ф. Бруханський, Н.В. Железняк, І.П. Хомин; за наук. ред. Р.Ф. Бруханського. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 452с.

УДК 657.37

Воськало Н. М.

к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та аналізу, доцент

Воськало В. І.

к.е.н., доцент кафедри обліку та аналізу, доцент
Національний університет «Львівська політехніка»

ВИКОРИСТАННЯ ПРИНЦИПУ СУТТЄВОСТІ ДЛЯ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

В Україні фінансова звітність складається за стандартизованими формами, які затверджені відповідними наказами Міністерства фінансів. Формування цієї звітності регулює НПСБО 1 та П(С)БО 25.

У підприємств, які складають фінансову звітність відповідно до НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», виникає необхідність визначення суттєвості окремих статей звітності, оскільки для зазначених форм звітності передбачений перелік додаткових статей, які заповнюються у разі, якщо інформація у статті є суттєвою та її оцінка може бути достовірно визначена.

На законодавчому рівні визначення величини суттєвості регулює Лист

Міністерства фінансів України [1]. Відповідно до нього порогом суттєвості для обліку активів, зобов'язань і власного капіталу є 5% від їх підсумків, а доходів і витрат – 2% чистого прибутку (збитку) підприємства. При цьому зазначається, що застосування суттєвості для наведення статей у фінансовій звітності здійснюється, якщо форми фінансової звітності не встановлені П(С)БО або іншими нормативно-правовими актами.

Щодо статей фінансової звітності, то тут уточнено базові показники за окремими формами звітності: для статей балансу – суму власного капіталу та підсумок відповідного класу активів або зобов'язань (тобто, базою порівняння виступають не в цілому, активи чи зобов'язання, а їх класи); для статей Звіту про фінансові результати – суму прибутку (збитку) від операційної діяльності або сума доходу або витрат за звітний період (визначено додаткові бази порівняння у вигляді доходів або витрат); для статей Звіту про рух грошових коштів – чистий рух грошових коштів (надходження або видаток) відповідно від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності за звітний період.

Об'єкт порівняння та величина суттєвості за статтями визначається керівництвом та закріплюється в обліковій політиці.

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства [2] для складання фінансової звітності зазначені критерії суттєвості, які відрізняються від положень Листа «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності». Зокрема, для статей Балансу: якщо базою обрано підсумок, то критерій суттєвості відповідає також 5%, а якщо – окремі класи активів, зобов'язань чи власного капіталу, то поріг суттєвості збільшується до 15%; для статей Звіту про фінансові результати поріг суттєвості є також збільшений – якщо базою обрано суму чистого доходу від реалізації продукції – 5 %, якщо фінансовий результат від операційної діяльності – 25 %. Для статей Звіту про рух грошових коштів та Звіту про власний капітал поріг суттєвості незмінний – 5%.

Інформація за статтями, які не відповідають критеріям і ознакам суттєвості, наводиться у статтях, призначених для розкриття інших складових класифікаційної групи активів, зобов'язань, доходів та витрат, інших показників, які виділяються у фінансовій звітності. Розглянемо куди відносити таку інформацію на прикладі додаткових статей Балансу.

Інформацію про первісну вартість та суму зносу інвестиційної нерухомості та біологічних активів, які не оцінюються за справедливою вартістю, віднести до інших статей звітності не можна, оскільки для цих об'єктів існують окремі рядки, де вказується їх справедлива або залишкова вартість. Вартість гудвілу доцільно відображати в рядку «Інші необоротні активи».

Виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція та товари відповідають критеріям визначення запасів і відповідно відображаються в однойменному рядку.

Інформацію про векселі одержані, які отримані від покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари) тощо, доцільно відображати в рядку «Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги». У статті «Інша поточна дебіторська заборгованість» доцільно об'єднати також інформацію

про дебіторську заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів та із внутрішніх розрахунків.

Якщо готівкові та безготівкові кошти окремо показувати не доцільно, то їх узагальнюють у рядку «Гроші та їх еквіваленти».

Емісійний дохід та накопичені курсові різниці є окремими складовими додаткового капіталу, відповідно показувати їх необхідно в його складі.

Благодійна допомога є складовою частиною цільового фінансування, і навіть при умові наявності критерію суттєвості, даний елемент у підсумок балансу входить у складі цільового фінансування. Суму по виданих векселях доцільно показувати саме у статті «Поточна кредиторська заборгованість за: товари, роботи, послуги».

У статті «Інші поточні зобов'язання» наводять суми зобов'язань, для відображення яких за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю або які не можуть бути включеними до інших статей. Такими зобов'язаннями є поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами, за розрахунками з учасниками, із внутрішніх розрахунків.

Отже, фінансова звітність складається відповідно до затверджених форм і застосування суттєвості здійснюється лише до додаткових статей. У разі, якщо об'єкт обліку не відповідає критерію суттєвості для застосування додаткових статей звітності, виникають суперечливі питання щодо вибору статті звітності для його відображення. Підприємству обов'язково необхідно враховувати межу суттєвості для окремих елементів обліку в обліковій політиці підприємства.

Література:

1. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності: Лист Міністерства фінансів України № 04230-108 від 29.07.2003 р.

2. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635.

УДК 657.1

Гандзюк О. В.

аспірант кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет

АСИМЕТРИЧНІСТЬ ЗВІТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ТА ЇЇ ВПЛИВ НА ДІЯЛЬНІСТЬ ФІРМИ

Зміна економічної інформації і нахил на постіндустріальний розвиток зумовлює зміни в багатьох догматичних положеннях суспільних наук, які обслуговують практичну діяльність. Це торкається і сфери бухгалтерського обліку. В умовах швидких змін зовнішнього середовища, у суб'єктів ринку виникає більш гостра необхідність у достовірній повній ринковій інформації, симетрично розподіленій між агентами ринку.

Симетрична інформація сприяє підвищенню конкурентоспроможності і більш повній реалізації економічних можливостей суб'єктів. Водночас, нерівномірний

розподіл інформації між агентами ринку обумовлений їх господарськими особливостями, породжує феномен асиметрії.

Асиметрія інформації є рисою, іманентно властивій різним рынкам і в силу їх специфіки, з наявними особливими характеристиками, формами прояву, напрямленнями впливу на агентів ринку. Вона призводить до неякісного відбору, виникненню морального ризику та створює можливості для реалізації опортуністичної поведінки сторін, збільшує трансакційні витрати. Суттєвий вклад у розвиток даної проблематики внесли Дж.Стіглец [4], М. Спенс, Дж.Акерлоф [3].

Для того щоб вирішити проблему невдалого вибору на фінансових ринках, фінансові посередники надають повну інформацію про інвесторів, готових фінансувати інвестиційну діяльність компаній. Приватні компанії збирають, аналізують та продають інформацію про «хороші» та «погані» фірми. В США фірми, такі як Standard and Poor's, Moody's, Fitch, Value Line, досліджують фінансову звітність компаній, їх інвестиційну активність, публікують ці дані та продають своїм клієнтам. Але такий спосіб не повністю вирішує проблеми невдалого вибору через так звану проблему «легкої інформації».

Ця проблема виникає, коли люди безкоштовно одержують вигоду із інформації, за яку вимушені платити інші. Так, на думку Дж. Стігліца «дії передають інформацію», інші інвестори можуть придбати папери «хорошої» компанії лише тому, що замітили, що «обізнані» інвестори стали скуповувати цінні папери даної компанії [2, с. 116]. Значення інформації для прийняття рішень не потребує додаткового обґрунтування. Суттєвим доказом є те, що припущення щодо повноти інформації приймалось в якості обов'язкового при аналізі всіх основних мікроекономічних моделей ринку. Наряду з цим, інформаційне забезпечення – досить складна проблема.

По-перше, в більшій мірі доступ до інформації має певні ускладнення, принаймні отримання практично будь-якої інформації пов'язано із затратами. Так що прагнення до її отримання припускає порівняння витрат, пов'язаних з отриманням інформації, та додаткових переваг від її одержання. В яких би формах не проявлялись наслідки асиметрії інформації, всі вони засвідчують те, що асиметрія інформації здійснює серйозний негативний вплив, який проявляється у зниженні ефективності прийнятих учасниками ринку рішень, функціонуванні самого ринку та економіки в цілому.

Подолання проблеми асиметрії інформації на рівні функціонування економічних агентів – турбота підприємства. Досить часто суб'єктам господарювання доводиться вирішувати проблему як зі сторони попиту, де асиметрія інформації проявляється у прихованих для нього характеристиках покупців, так і зі сторони пропозиції, де підприємство повинно убезпечити себе від проявів негативного відбору.

В ринковій економіці одним із основних продуктів для подолання асиметрії інформації на рівні фірми виступає її звітність, яка по суті, стає єдиним джерелом інформації про підприємство, на яке можуть покладатися зацікавлені в його діяльності особи, особливо ті з них, які не мають доступу до внутрішніх інформаційних джерел. Як зазначають К. В. Безверхий та Т. В. Бочуля «Інтегрована облікова інформація є ядром системи підтримки прийняття рішень, що в інтерактивних взаємозв'язках між суб'єктами прийняття рішень реалізує єдність

цільової установки бізнесу на мікро- та макрорівнях» [1, с. 29].

Зважаючи на публічний характер фінансової звітності, її основною метою є забезпечення загальних потреб широкого кола користувачів, які покладаються на неї як на основне джерело інформації про стан суб'єкта господарювання та для прийняття економічних рішень. Фінансова звітність складається для власників підприємства, також для тих осіб, які тим чи іншим чином можуть вплинути на результати діяльності фірми, у тому числі кредиторів, клієнтів, постачальників та працівників. Опираючись на дані фінансової звітності, кредитори приймають рішення щодо фінансування діяльності підприємства та надання йому позик, інвестори – щодо вкладання коштів у підприємство.

Отже, можемо зробити висновок, що на сучасному етапі розвитку підприємств та враховуючи ефект асиметрії інформації, якість бухгалтерського обліку та звітності повинна визначатись ступенем корисності облікової інформації, необхідної зацікавленим користувачам для прийняття економічно-обґрунтованих рішень, що в свою чергу сприятиме підвищенню конкурентоспроможності і більш повній реалізації економічних можливостей суб'єктів господарювання.

Література:

1. Безверхий К. В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні: монографія / К.В. Безверхий, Т.В. Бочуля. – К.: ЦУЛ, 2014. -184 с.

2. Феофанов Д. А. Асимметрия информации на финансовых рынках. Стратегии бизнеса. 2014, №2, С. 115-118. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.strategybusiness.ru/jour/article/view/107>

3. Akerlof G. The Market for «Lemons»: Quality Uncertainty and the Market Mechanism // The Quarterly Journal of Economics, Aug 1970. – Vol. 84, Issue3. – P. 488-500. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://www.econ.yale.edu/~dirkb/teach/pdf/akerlof/themarketforlemons.pdf>

4. Joseph E. Stiglitz. Information and the change in the paradigm in economics. Prize Lecture. [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://www.nobelprize.org/nobel_prizes/economics/laureates/2001/stiglitz-lecture.pdf.

УДК 338.242:65.016

Герога О. В.

пошукувач кафедри теоретичної та прикладної економіки,
Львівський торговельно-економічний університет

ПОТЕНЦІАЛ СТІЙКОГО ФУНКЦІОНУВАННЯ ТОРГОВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА МЕРЕЖЕВОГО ТИПУ

Пристосування будь-якого суб'єкта господарювання до змін умов функціонування залежить від ефективності процесів формування та реалізації його потенціалу. Торговельні підприємства здійснюють свою діяльність в умовах нестабільності зовнішнього середовища, що викликає необхідність вироблення

адаптивних методів формування потенціалу. Продуктивна сила сукупного потенціалу торговельного підприємства, як і будь-якої сучасної соціально-економічної системи, є визначальним фактором у вирішенні завдань з підтримки її стійкості, досягнення нею конкурентоздатності, поставлених цілей тощо: «потенціал є базовим елементом підприємства, що поєднує в собі мету, рушійну силу і джерела його розвитку» [1, с. 306].

Управління процесами формування та реалізації потенціалу підприємства організовується в рамках економічного і організаційного механізмів з використанням результатів різнохарактерних вимірів його складових, ефекту синергії та сукупної величини. Потенціал сучасного торговельного підприємства охоплює техніко-технологічні, кадрові, структурно-організаційні, інформаційні, фінансові, нематеріальні ресурси.

Ефективне (раціонально-адекватне економічним умовам) структурування компонентних складових потенціалу торговельного підприємства формує його продуктивну силу, забезпечуючи можливості формування стійкої позиції цього підприємства на галузевому ринку. Ураховуючи важливість характеристики сукупного потенціалу та його раціональної структури у вирішенні «забезпечення умов для розвитку торговельного підприємства об'єктивно висуває вимоги цілеспрямованого формування їх потенціалу» [2, с. 136]. При організації процесів формування потенціалу до уваги беруть той факт, що потенціал торговельного підприємства мережевого типу, як і будь-якої відкритої соціально-економічної системи, залежний від стану і темпів розвитку (спаду) соціально-економічного середовища свого функціонування.

Встановлення потенціалу торговельного підприємства вітчизняної кризової та трансформаційної економіки, невизначеності стану соціально-економічного середовища необхідно розглядати через проекцію інтегрального відображення (оцінювання) поточних і майбутніх можливостей конкретного підприємства цієї сфери економіки трансформувати вхідні ресурси в економічні блага, максимально задовольняючи корпоративні та суспільні інтереси.

Потенційна спроможність вітчизняних підприємств торгівлі задовольняти суспільні інтереси, забезпечувати соціальну складову у процесах управління їх ефективною діяльністю особливо актуальні в сучасних умовах різкого пониження купівельної спроможності. Загалом можна вважати об'єктивованою позицію, що достовірна інформаційно-аналітична база даних про потенціал торговельного підприємства мережевого типу «дає змогу визначити частку вільної енергії для подальшого розвитку й сприяє формуванню довгострокової гнучкості управлінської системи» [3].

Визначення величини та розкриття характеристики потенціалу підприємства зазвичай пов'язується з процесами встановлення його вартості з урахуванням потенційних і реальних доходів, які воно утримує за певний період в умовах конкретного ринку. Тому для організації ефективного управління процесами формування сукупного потенціалу вітчизняних торговельних підприємств мережевого типу, об'єктивний вимір і оцінка є надзвичайно важливими. Важливість цих процесів посилюють трансформаційні умови функціонування вітчизняних

підприємств торгівлі, оскільки специфіка трансформаційної економіки вимагає адекватних концептуальних засад у виробленні загальних підходів до встановлення вагомості окремих компонентів й сукупного потенціалу, так і суттєвих корекцій до використовуваних у світовій практиці методик. Загалом, «проблема оцінки ефективності управління економічним потенціалом торговельних підприємств не дістала належного розв'язання і, залишаючись недостатньо дослідженою та методично забезпеченою, потребує подальшого розвитку як в науково-теоретичному, так і в організаційно-практичному аспектах» [4, с. 122].

Динамічність глобального економічного середовища, трансформаційність вітчизняної економіки вимагає постійного коригування параметрів потенціалу вітчизняних торговельних підприємств. У сучасних умовах стійкість економічної системи забезпечується здебільшого нею самою. Одними із базових факторів забезпечення стійкого функціонування суб'єктів господарювання в сучасних умовах є стратегічний економічний потенціал, економічні ресурси [5], що актуалізує розробки у сфері потенціалу й економічної стійкості торговельних підприємств національної економіки.

Література:

1. Божанова О. В. Економічний потенціал та потенціал економічного розвитку підприємства: відмінності та особливості / О. В. Божанова // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2010. – № 29. – С. 305-307.
2. Краснокутська Н. С. Пріоритети формування та розвитку потенціалу торговельного підприємства на різних стадіях його життєвого циклу / Н. С. Краснокутська // Механізм регулювання економіки. – 2010. – № 1. – С. 136-143.
3. Головкова Л. С. Сукупний економічний потенціал корпорації: формування та розвиток / Л. С. Головкова. – Запоріжжя : КПУ, 2009. – 339 с.
4. Кравченко О. С. Організаційно-методична модель оцінки економічного потенціалу торговельних підприємств / О. С. Кравченко, О. В. Григоращ // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 5. – С. 121-129.
5. Козловський С. В. Роль стратегічного економічного потенціалу в управлінні факторами розвитку сучасних економічних систем / С. В. Козловський // Економіка та держава. – 2010. – № 2. – С 56-58.

УДК: 657:631.11

Глух Н.В.
здобувач кафедри обліку в державному секторі
економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯК ДЖЕРЕЛО ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ПОТРЕБ УПРАВЛІННЯ

В сучасних реаліях функціонування економіки України пріоритетного значення набувають питання створення ефективної обліково-аналітичної системи та управління

її інформаційними потоками. Осередком усього інформаційного забезпечення системи управління є бухгалтерський облік, який разом з економічним аналізом утворює систему обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством. Інформаційне забезпечення належить до основних складових системи управління, оскільки облікова інформація є одним із важливих ресурсів, яка постійно накопичується і поновлюється, що дає змогу сформулювати стратегічну мету і приймати обґрунтовані управлінські рішення.

Проте лише при правильній організації облікового процесу, обліково-аналітичний механізм виконуватиме свої функції. Для цього необхідно виокремити об'єкти обліку, розподілити обов'язки по центрах та визначити їх взаємини, окреслити предмет, завдання та функції; розробити облікову політику та допоміжні регламенти, а також врахувати інформацію та її аналіз на первинному, поточному і підсумковому етапах.

Метою обліково-аналітичного забезпечення має стати поєднання процедур бухгалтерського обліку і економічного аналізу, які в сукупності формують інформацію такого характеру: історичного, що узагальнює результати діяльності; аналітичного, що передуює прийняттю обґрунтованого управлінського рішення. Звідси можна сформулювати основні функції обліково-аналітичного забезпечення системи управління як частини інформаційно-аналітичного забезпечення:

- 1) інформаційна – забезпечення системи управління інформацією про діяльність підприємства внутрішніх і зовнішніх користувачів;
- 2) облікова – відображення фактів господарської діяльності підприємств;
- 3) аналітична – здійснення на підставі первинних аналітичних даних економічного аналізу діяльності підприємств [2].

Основна інформація направлена на менеджмент. Для покращення своєї діяльності, розвитку підприємства, починають розвиватися маркетингові служби та система менеджменту. Це призводить до більшої ефективності використання облікової інформації, але й потребує більших витрат, які пов'язані з інформаційним забезпеченням менеджменту. Тому необхідно шукати нові шляхи ефективного використання обліково - аналітичного механізму в контексті менеджменту. Відповідно, обліково - аналітичний механізм повинен забезпечувати обґрунтування та прийняття рішень як загального, так і функціонального менеджменту – стратегічного, інноваційного, операційного, соціального, кадрового, організаційного, маркетингового, фінансового, інвестиційного, страхового, податкового, банківського, бюджетного та інших видів [1, 11].

Розглядаючи процес формування обліково-аналітичної інформації, доцільно виокремити етапи, від якісного виконання яких залежить результативність інформації на виході, а саме:

- виявлення, накопичення та реєстрація облікової інформації у первинних документах;
- узагальнення масиву первинної облікової інформації шляхом складання внутрішньої та зовнішньої звітності підприємства;
- здійснення аналітичної обробки сукупності облікових даних [3, 132].

Отже, обліково-аналітична інформація забезпечує ефективне функціонування системи управління і включає комплекс заходів, спрямованих на накопичення первинної інформації, згрупованої у певній послідовності та систематизованої з використанням методів економічного аналізу, які створюють умови для підготовки і прийняття обґрунтованих, економічно вигідних управлінських рішень.

Література:

1. Гудзинський О.Д., Пахомова Т.М., Менеджмент та його обліково-аналітичне забезпечення (навчальний посібник) – К.: ІПК ДСЗУ, 2003. – 51 с.
2. Гуренко Т. О. Теоретичні основи формування обліково-аналітичного забезпечення управління / Т. О. Гуренко, С. І. Дерев'янка, А. С. Липова // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2013. - Вип. 10(3). - С. 204-210. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10\(3\)_35](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(3)_35)
3. Максимів Ю. В. Організаційні підходи до вдосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення управління відходами деревообробного виробництва / Ю.В.Максимів // Вісник національного університету водного господарства та природокористування. Економіка : зб. наук. праць. – Рівне, 2011. – Випуск 2 (54). – С. 131-138.

УДК 657

Головай Н. М.

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Вінницький навчально-науковий інститут економіки
Тернопільського національного економічного університету

Гордополова Н. В.

к.е.н., доцент, зав. кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Вінницький навчально-науковий інститут економіки
Тернопільського національного економічного університету

Волинець В. І.

к.т.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Вінницький навчально-науковий інститут економіки
Тернопільського національного економічного університету

АНАЛІЗ СУЧАСНОГО СТАНУ ВПРОВАДЖЕННЯ ПРОФЕСІЙНОЇ СЕРТИФІКАЦІЇ БУХГАЛТЕРІВ В УКРАЇНІ

Все більше управлінців вітчизняних підприємств розуміють, наскільки важливо мати у штаті професійних бухгалтерів, які досконало знають фінансовий і управлінський облік, а також всесторонньо розуміються на питаннях оподаткування й міжнародної облікової практики.

Досвід розвинених західних країн виробив інструмент оцінки рівня професіоналізму фахівців з обліку – це система сертифікації бухгалтерів. Про сертифікацію в Україні науковці та практики дискутують досить давно, відводячи їй роль важливої складової реформування національної системи бухгалтерського обліку

[1]. Водночас, погляди фахівців щодо організації процесу сертифікації та ролі професійних організацій у підготовці бухгалтерів є досить протилежними. З одного боку, сертифікацію бухгалтерів визнають як міру, що спрямована на боротьбу з бухгалтерськими злочинами та фінансовими махінаціями.

Супротивники ідеї сертифікації бухгалтерів зауважують, що передбачувана їй обов'язковість перетворитися на додаткову бюрократичну процедуру під егідою чиновників і сертифікат, як і диплом, не буде гарантувати високу теоретичну та практичну підготовку їхніх власників. До чинників, які впливають на сучасну освіту бухгалтера, можемо віднести подальше поширення глобалізації у світовій економіці, стрімкий розвиток інтелектуально-інформаційних технологій, зростання важливості в удосконаленні системи управління, наявні та очікувані тенденції щодо інформативності звітності. Цей перелік одноставно відзначається провідними вітчизняними науковцями [1, 2]. За таких умов, основними критеріями професійного рівня бухгалтера є такі: освіта, стаж роботи за фахом, рівень професійних знань, вміння обробляти інформацію за допомогою інформаційних технологій, знання іноземних мов, здатність до сприйняття нових знань.

Під час проведеного дослідження було виявлено, що окрім диплому МФБ, на ринку праці України достатньо високим попитом користуються сертифікати професійних організацій інших країн, зокрема Великобританії (ACCA) та США (AICPA), а також сертифікати CPA та CAP, російськомовної сертифікації Євразійської ради сертифікованих бухгалтерів та аудиторів, що видаються кількома вітчизняними професійними організаціями. Тобто сертифікація професійної освіти у нашій державі вже існує, але вона поки що не регламентована на законодавчому рівні [3].

На нашу думку, в узагальненому вигляді така норма має бути відображена у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Саме на цьому рівні необхідно прописати модель сертифікації бухгалтерів, визначивши основні повноваження та відповідальність між усіма учасниками процесу професійної освіти. Доцільно передбачити також відповідні санкції до сертифікованих бухгалтерів й вимоги до обов'язкового підвищення кваліфікації.

Однак це лише часткове відображення функцій, які повинна виконувати професійна спільнота в моделі формування професійної освіти. Окрім вищезазначеного, доцільно окреслити права і повноваження професійних організацій на докваліфікаційному етапі, на якому закладаються основи компетентності майбутніх фахівців у сфері обліку і аудиту.

На думку С. Зубілевич [4], роль професійної організації на докваліфікаційному етапі професійної освіти має полягати в наступному: участь у розробці галузевих стандартів вищої освіти освітньо-кваліфікаційних рівнів бакалавра та магістра з обліку і аудиту; участь у розробці робочих навчальних планів підготовки бакалаврів та магістрів, окремих ВНЗ (за їх ініціативою); участь або й адміністрування підсумкового контролю з навчальних дисциплін, які включені до переліку кваліфікаційних екзаменів для отримання сертифіката; участь у державній атестації освітньо-кваліфікаційних рівнів бакалавра та магістра з обліку і аудиту. Це сприятиме підвищенню якості підготовки фахівців та удосконалисть процедуру отримання

необхідних професійних навичок.

Зазначені пропозиції потребуватимуть внесення змін до чинних нормативно-законодавчих документів з вищої освіти. Вони є досить революційними для вітчизняної системи вищої освіти і тому, на наш погляд, повинні передусім знайти відображення у Концепції професійної освіти фахівців з обліку та аудиту, до розробки якої мають долучитися державні органи, професійні організації, представники освіти, практики та представники профспілки роботодавців України. Щодо професійних організацій, які матимуть повноваження впливати на процес професійної освіти, то враховуючи вітчизняну практику впровадження МСБО, вони повинні бути членами МФБ, яка здійснює жорсткий контроль за дотриманням встановлених вимог з усіх напрямків діяльності своїх членів, що забезпечує належний рівень їх виконання.

Сучасна парадигма професійної освіти бухгалтерів в Україні потребує впровадження ґрунтовних змін щодо суб'єктів її здійснення та регулювання. Перерозподіл повноважень і відповідальності цих суб'єктів має відбутися на законодавчому рівні з окресленням ролі професійних організацій на всіх етапах професійної підготовки фахівця.

Література:

1. Метелиця В.М. Тенденції розвитку бухгалтерської освіти / В.М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. - 2010. - №4. - С. 98-102.
2. Дячук С.М. Теоретичні засади розвитку професії бухгалтера / С.М. Дячук // Облік і фінанси АПК. - 2010. - №4. - С. 109.
3. Голов С.Ф. Сертифікація бухгалтерів: аргументи і факти / С.Ф. Голов // Дебет-Кредит. – 2002. - №49 –С. 11-16.
4. Зубілевич С. Роль професійних організацій у підготовці бухгалтерів в Україні / С. Зубілевич // Нова педагогічна думка. – 2013. - №2. – С. 177-179.

УДК 657.213

Головачко В. М.

к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування,
Мукачівський державний університет

ПОНЯТТЯ І ВИЗНАЧЕННЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

Термін «біологічний актив» в Україні було введено в листопаді 2005 році з розробкою проекту П(С)БО 30 «Біологічні активи». До цього в практиці бухгалтерського обліку про біологічні активи не згадувалося. Проект П(С)БО 30 «Біологічний актив» набув чинності з 1 січня 2007 року, після чого почали діяти нові підходи щодо ведення обліку у сільському господарстві. Метою є визначити економічну сутність поняття «біологічний актив».

Питання сутності та обліку біологічних активів досліджували: Богданюк О. В., Жук В. М., Кузьмович П. М., Огійчук М. Ф., Перевозник Н. В., Сук Л. К. та інші вчені.

Але питання щодо визначення поняття біологічних активів на сьогодні залишається дискусійним. Відповідно до П(С)БО 30 біологічний актив – це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди. При цьому біологічні перетворення — це процес якісних і кількісних змін біологічних активів [6]. Для уточнення визначення поняття проаналізуємо погляди різних науковців у таблиці 1.

Таблиця 1

Економічна сутність «біологічний актив»

| Автор | Визначення |
|---|---|
| Богданюк О. В. [1] | <p>На макро- рівні: біологічні активи – це частина національного багатства країни, на які встановлено право власності та які реалізують свої функції: ресурсну, екологічні послуги, забезпечення продовольством та підвищення добробуту населення.</p> <p>На мікро- рівні: біологічні активи – біологічні активи це – природні ресурси які використовуються в сільському господарстві, контролюються підприємством ,здатні до біологічної трансформації, результатом якої є отримання додаткових біологічних активів та біологічно повноцінної, екологічно безпечної продукції.</p> |
| Жук В. М [2] | Біологічні активи – живі організми (тварини та рослини), які вирощуються підприємством з метою отримання сільськогосподарської продукції або утримуються ним з метою отримання інших вигід. |
| Кузьмович П. М. [3] | Біологічні активи – це сукупність біологічних ресурсів, що достовірно оцінені, контрольовані та ідентифіковані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди. |
| Огійчук М. Ф. [4] Перевозник Н. В. [5] | Біологічний актив – живі рослини, тварини , а також інші біологічні ресурси контрольовані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або інші біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди. |
| Сук Л. К. [7] | Біологічні активи – це «явище життя», тобто живі тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації. Вони можуть забезпечувати процес виробництва нових неживих продуктів. |

Згідно таблиці 1, бачимо наскільки різноманітні твердження з визначення економічної категорії біологічних активів, але всі вони так чи інакше спираються на П(С)БО 30. Дослідивши думки та виокремивши певні головні аспекти можна дати наступне узагальнене визначення біологічних активів як природних ресурсів, що

виступають у формі тварин та рослин в процесі використання яких підприємство отримує сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, що в кінцевому результаті призведе до отримання доходу та інших економічних вигід.

На думку Н.В. Перевозник [5], визначення біологічних активів для аналітичного обліку в межах «рослина або тварина» досить вузьке і потребує значного уточнення та пояснення. А також, слід враховувати, що біологічні активи – це живі організми, які розвиваються за законами природи [6]. Згідно з визначенням яке зазначено в П(С)БО 30 «Біологічні активи», біологічний актив – це «явище життя», тобто живі тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації. Вони можуть забезпечувати: процес виробництва нових неживих продуктів, процес відтворення нових живих тварин. З плином часу біологічні активи можуть поліпшувати свої якості або їх погіршувати. У сільському господарстві живі організми створюються лише в результаті здійснення господарських фактів. Такими фактами є біологічні процеси. Ці процеси є основною характеристикою біологічних активів. Біологічний процес слід розглядати як кількісні і якісні зміни біологічних активів. В результаті одні біологічні активи відрізняються від інших як додаткові: приріст живої маси тварин, розмноження через насіння, через ікру, і так далі.

Узагальнюючи викладене, визначення біологічних активів за несистемним підходом можна сформулювати так: біологічні активи – це тварини і рослини як результати минулих біологічних процесів, що контролювані й ідентифікуються підприємством, які можуть бути використані в його діяльності, передані у використання іншим або відчужувані для отримання економічних вигод, а їх вартість може бути достовірно визначена.

Література:

1. Богданюк О.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління біологічними активами садівництва: бухгалтерський облік, аналіз та аудит: // О. В. Богданюк. – К. : НУБПУ, 2011. – 21 с.
2. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : Монографія // В. М. Жук – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.
3. Кузьмович П.М. Поняття біологічних активів та їх класифікація: Облік і фінанси АПК // П.М. Кузьмович – 2010. – №4. – С.32 – 37.
4. Огійчук М.Ф. Бухгалтерський облік в сільському господарстві в первинних документах і проводках / М.Ф. Огійчук, В.М. Пархоменко – Х.: Фактор, 2008. – 480 с.
5. Перевозник Н.В. Біологічні активи як обліково – аналітична та економічна категорія: Формування ринкових відносин в Україні // Н.В. Перевозник– №6 (73). – С.115-118.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790 // [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://minfin.gov.ua>.
7. Сук Л.К. Первинний облік біологічних активів: Бухгалтерія в сільському господарстві / Сук Л.К. - 2009.- №12. - с. 36-44.

Гончаренко О. О.

к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту,
ДВНЗ «Університет банківської справи»
Черкаський навчально-науковий інститут

Рогова Н. В.

к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту,
ДВНЗ «Університет банківської справи»
Черкаський навчально-науковий інститут

КРИТЕРІЇ ВИЗНАННЯ АКТИВІВ: КОНТРОЛЬ ЧИ ПРАВО ВЛАСНОСТІ

Економіко-правові зміни щодо процесів господарювання в Україні обумовлюють необхідність більш глибокого дослідження підходів до визнання активів підприємства в системі бухгалтерського обліку. Дослідження проблеми визнання активів вбачається актуальним, оскільки саме на підставі достовірної інформації про склад та вартість майна у потенційного користувача з'являється можливість визначити реальний обсяг майна підприємства і достовірно оцінити платоспроможність підприємства.

Відповідно до п. 4.37 Концептуальної основи фінансової звітності, визнання – це процес включення до балансу чи звіту про прибутки та збитки об'єкту обліку, який відповідає визначенню елемента фінансового звіту і задовольняє ряду критеріїв [1].

В той же час, елемент фінансового звіту, відповідно до п. 4.2 Концептуальної основи фінансової звітності - це фінансові результати операцій та інших подій, об'єднані в основні класи згідно з економічними характеристиками. Одним із елементів, що безпосередньо пов'язані з визначенням фінансового стану в балансі, є активи. Поняття «актив» наведене в п. 4.4 Концептуальної основи фінансової звітності: «актив – це ресурс, контрольований суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання» [1]. Відповідно до п. 4.44 Концептуальної основи фінансової звітності, об'єкт обліку відображають у балансі як елемент його активу за умови, що існує ймовірність надходження майбутніх економічних вигід на підприємство в результаті контролю над об'єктом і об'єкт має вартість, яку можна достовірно визначити [1].

Логічним видається виокремити такі характеристики активу:

- контроль – активом вважається ресурс, контрольований підприємством;
- наявність події у минулому – контроль встановлюється в результаті минулих подій;
- очікуване надходження економічних вигід в майбутньому – ймовірність отримання економічних вигід від використання ресурсу.

Майбутня економічна вигода, втілена в активі, в трактуванні п. 4.8 Концептуальної основи фінансової звітності, є потенціалом, який може сприяти надходженню (прямо або непрямо) грошових коштів та їх еквівалентів до суб'єкта господарювання.

Чинним національним законодавством в сфері бухгалтерського обліку передбачено аналогічні критерії визнання активів: «активи - ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому [2, 3].

Ключовою в МСФЗ є така характеристика активу, як контроль. Так, п. 4.12 Концептуальної основи фінансової звітності передбачено, що «при визначенні існування активу право власності не є істотним; таким чином, наприклад, орендоване майно є активом, якщо суб'єкт господарювання контролює вигоди, які передбачає одержати від цього майна. Незважаючи на те, що здатність суб'єкта господарювання контролювати вигоди, як правило, визначається юридичними правами, стаття може, однак, відповідати визначенню активів, навіть коли юридичного контролю немає» [1]. Отже, в трактуванні Концептуальної основи фінансової звітності наявність контролю не тотожна наявності права власності у суб'єкта господарювання.

Враховуючи ідентичність критеріїв визнання активів національним законодавством і МСФЗ можна констатувати, що в Україні в якості критерію контролю також не повинні враховувати право власності як юридичної категорії. Однак, національна практика і ряд Методичних рекомендацій [4, 5] свідчать взагалі про існування двоїстості підходів при визнанні активу (наприклад, в сфері операційної і фінансової оренди).

Саме тому, національне питання критеріїв визнання активів потребує, в першу чергу, визначення єдиної концепції (або право власності, або контроль). Застосування кожної із вказаних концепцій визнання активів та їх закріплення в національних нормативних документах має бути обачним та враховувати національні особливості – систему права, традиції ведення господарської діяльності, інвестиційний клімат, оскільки від вибору та застосування конкретної концепції визнання активів залежить можливість і ступінь задоволення інтересів превалюючої групи користувачів.

Література:

1. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_009

2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 від 16.07.1999 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України № 561 від 30.09.2003 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF03270.html

5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України № 1327 від 16.11.2009 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF09109.html

Гречаник В. П.
к.е.н., старший науковий співробітник,
академік Академії економічної кібернетики України

РОЛЬ ТА ВПЛИВ ГОЛОВНИХ БУХГАЛТЕРІВ ПІДПРИЄМСТВ НА ДОСТОВІРНІСТЬ ПОКАЗНИКІВ ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ УКРАЇНИ

Посада головного бухгалтера на підприємстві була і залишається однією із ключових фігур. Це друга особа після керівника, яка своєю бухгалтерською службою обліковує і контролює придбання, рух, зберігання матеріальних, фінансових і грошових ресурсів в процесі виробництва і реалізації продукції, надання послуг, виконання робіт та забезпечує інформацією про вартісні показники продукції, робіт послуг на етапах виробництва, реалізації та визначення прибутковості продукції і підприємства. Облікова і звітна інформація бухгалтерської служби на підприємстві – дзеркало господарської діяльності будь якого підприємства чи організації. Але повнота і чистота цього відображення залежить від професійних і моральних чинників головного бухгалтера, чи особи, яка виконує його функції

В період тоталітаризму і жорсткого централізованого управління, праця бухгалтера, була неprestижна, мало оплачувана, відносилася до категорії «службовців». Тільки з 70-х років минулого століття, коли в економіці почали явно проявлятися кризові симптоми, статус бухгалтерів підвищився, посаду головного бухгалтера державного підприємства віднесли до категорії «інженерно технічних працівників», а його оплата праці прирівнювалася до головних спеціалістів, і навіть до заступників керівника. На головних бухгалтерів покладалися функції державного контролера за діяльністю підприємства. Прийняття на роботу і звільнення головного бухгалтера на державних підприємствах, відбувалося тільки з відома і погодження з керівником вищої організації. Такі умови були продиктовані потребою ведення боротьби з розкраданням товарно-матеріальних цінностей, проявами приписок до виконання планових показників тощо. В той же час, від головного бухгалтера залежали можливості формування на підприємстві «позитивних показників», які б характеризували виконання планових завдань по випуску і реалізації продукції, виконання продуктивності праці, прибутку, дотримання ліміту по фонду заробітної плати та інших, від яких залежало нарахування та отримати керівництвом (включаючи головного бухгалтера) вагомої місячної, (квартальної, річної) премії. Тому головні бухгалтери з одного боку були зобов'язані вести контроль за дотримання на підприємстві законності в обліку і звітності, збереження матеріальних і грошових ресурсів на підприємстві. З іншого, головні бухгалтери вдавалися до фальсифікації (приписки) облікових і звітних показників, нерідко затягуючи «виконання плану» підприємством навіть до десяти днів наступного місяця, з метою недопущення причин можливого звільнення керівництва з роботи (за невиконання місячних, кварталних чи річних планових показників керівників жорстко карали по партійній і адміністративній лінії), та виконання умов отримати вагомої доплати до заробітної плати - премії, яка сягала до 60 % місячного окладу.

Після здобуття незалежності, переходу господарювання на ринкові умови та проведення роздержавлення підприємств в Україні, роль головного бухгалтера суттєво змінюється. Розширюються права підприємств, суттєво обмежується вплив державних органів на господарську політику. Прийняття на роботу, оцінка та звільнення головного бухгалтера залежить тільки від керівника підприємства. З реформуванням бухгалтерського обліку відповідно до ринкових відносин та міжнародних стандартів запроваджується облікова політика, як сукупність способів і прийомів ведення бухгалтерського обліку, прийнята на підприємстві. Виникнення облікової політики ґрунтується на тому, що законодавством передбачається використання альтернативних варіантів обліку, а роль бухгалтера на підприємстві змінюється від простого реєстратора господарських операцій до активного учасника їх здійснення. Правда, загальні правила побудови фінансового обліку встановлюються централізовано, але на підприємстві вони конкретизуються залежно від умов діяльності, кваліфікації персоналу, технічного забезпечення, галузі господарювання тощо, що диктує необхідність розробки облікової політики. Вона є інструментом, який поєднує державне регулювання та певну самостійність підприємства у питаннях ведення обліку. Права, обов'язки головного бухгалтера визначені Законом України від 16 липня 1999 р. № 996-ГУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], який офіційно введений в 1999 р.

Згідно з п. 7 ст. 8 Закону № 996-XIV головний бухгалтер: забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання в установлені строки фінансової звітності; організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій; бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних із нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства; забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

Разом з тим, головний бухгалтер підприємства, з однієї сторони, як посадова особа відповідальний перед державними органами (податковими, державної статистики, митниці, правоохоронними) за достовірне ведення бухгалтерського обліку і подану звітність. З іншої, як найманий, високооплачуваний і залежний від власника-підприємця, – змушений здійснювати різноманітні, часто незаконні облікові і звітні бухгалтерські операції, щоб приховати від обліку і звітності, а відповідно від оподаткування, частину випуску продукції, виконаних робіт, наданих послуг, нарахованої зарплати найманим працівникам. Цими діями головний бухгалтер сприяє розвитку тіньового сектору економіки, скриває інформацію про реальні заробітки найманих працівників. Відповідно, державний бюджет не до отримує суттєву частину податкових надходжень, а працівники, що отримують частину не облікованої зарплати (зарплата в конвертах), практично скривають свої реальні доходи і користуються державними субсидіями на комунальні потреби. Таке ганебне явище сприяє розвитку корупції, є причиною соціальної несправедливості і знижує макроекономічні показники розвитку і міжнародного рейтингу України. За даними Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, тільки за період з 1 кварталу 2010 р. до 1 кварталу 2015 р. обсяг тіньової економіки виріс з 38 % до 47% від обсягу

офіційного ВВП [2].

Література:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>

2. Звіт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. «Тенденції тіньової економіки в Україні». – К., 2015. – С. 4.

УДК 33:336.201

Григор'єва Я. В.

к.е.н., асистент кафедри обліку і аудиту,
Львівський національний університет ім. Івана Франка

ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ТА ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ТУРИСТИЧНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Учасниками відносин, що виникають при здійсненні туристичної діяльності, є, зокрема, юридичні та фізичні особи, які створюють туристичний продукт, надають туристичні послуги чи здійснюють посередницьку діяльність із надання характерних та супутніх послуг. Більшість розрахунків між туристом і суб'єктами господарювання, що безпосередньо надають туристичні послуги, здійснюються саме через посередників, які утворюють комплексний туристичний продукт, що зумовлює складності в обліку.

Бухгалтерський облік на підприємствах, які займаються туристичним бізнесом, має низку особливостей. З одного боку, він ведеться, як і на інших підприємствах, у загальноприйнятому порядку відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2], ПСБО 16 «Витрати» [5], Інструкції щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [6], інших нормативних документів. З іншого боку, при формуванні туристичного продукту виникають специфічні (характерні для туризму) правові взаємовідносини.

Слід зазначити, що багато суб'єктів туристичного бізнесу мають на балансі й готелі, і ресторани, і транспорт для перевезення туристів, і заклади пізнавально-розважального характеру. Тому бухгалтерський облік туристичної діяльності є багатограним, оскільки містить елементи діяльності галузей ресторанного господарства, надання послуг, автотранспорту, посередницької діяльності.

Схематично взаємовідносини та їх учасники при формуванні туристичного продукту наведено на рис. 1. Туроператор з метою формування туристичного продукту працює зі сторонніми постачальниками послуг згідно з посередницькими договорами. У цьому випадку вартість транспортних, готельних, екскурсійних послуг хоч і бере участь у формуванні вартості туристичного продукту, однак до складу собівартості наданих послуг, а також до будь-яких інших витрат не входить. Такі суми відображаються у розрахунках як *транзитні*. І

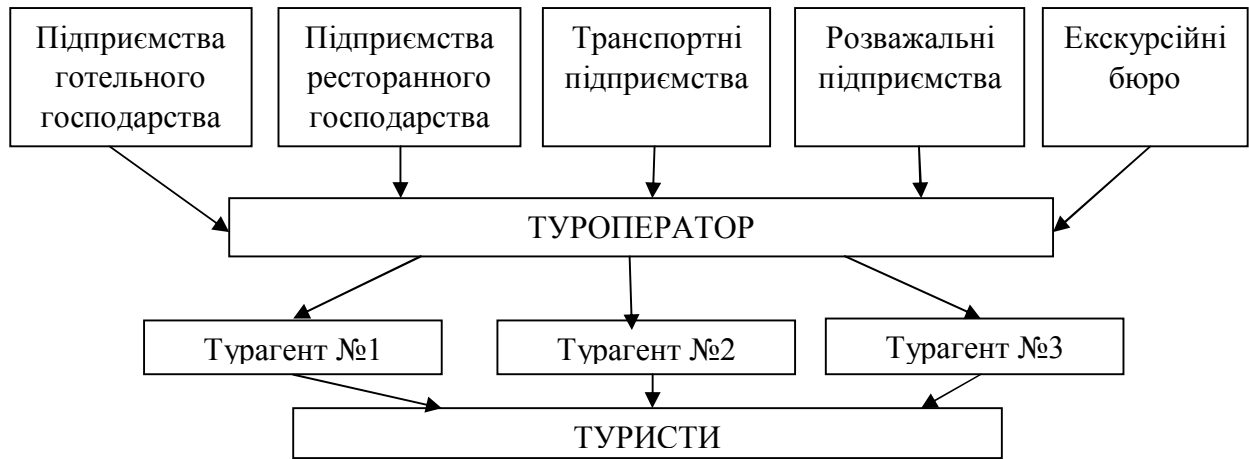


Рис.1. Формування туристичного продукту у туристичній сфері

заборгованість перед постачальниками послуг відображається кореспонденцією рахунків: Дт субрахунку 704 «Вирахування з доходу» — Кт субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Винагорода туроператора в бухгалтерському обліку відображається такими записами: Дт субрахунку 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками» — Кт субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Якщо туроператор реалізує туристичний продукт не самостійно, а через турагента, то їх взаємовідносини формуються на підставі посередницьких договорів. І кореспонденція рахунків буде такою: Дт субрахунку 311 – Кт субрахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними» - відображення одержання на поточний рахунок коштів від тур агента за реалізований турпродукт.

Діяльність турагента в основному полягає в реалізації сформованого туроператором туристичного продукту. Доходами турагента є винагорода, отримана ним за надання послуг з продажу турпродукту. А кошти від реалізації туристичного продукту, отримані від туристів, є транзитними, вони перераховуються на адресу туроператора.

Оподаткування ПДВ операцій у туристичній діяльності в частині визначення бази оподаткування, формування податкового кредиту, дати виникнення податкових зобов'язань з цього податку також здійснюється в особливому порядку, визначеному ст. 207 Податкового кодексу. В основу оподаткування ПДВ туристичного продукту (туристичної послуги) покладено маржинальний принцип визначення бази оподаткування, тобто базою оподаткування у туристичного оператора і туристичного агента є винагорода. Правила визначення бази оподаткування для різних операцій у туристичній діяльності встановлено пунктами 207.2 – 207.5 ст. 207 Податкового кодексу [1].

Суми ПДВ, сплачені (нараховані) при придбанні товарів/послуг, які входять до вартості туристичного продукту, не відносяться до податкового кредиту та не включаються до бази оподаткування туристичного оператора і, відповідно, не відображаються у податковій декларації з ПДВ. При цьому суми ПДВ, сплачені (нараховані) при придбанні товарів/послуг, які не входять до вартості туристичного

продукту, включаються до податкового кредиту у визначеному Податковим кодексом порядку.

Література:

1. Податковий кодекс — Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-УІ
2. Закон про туризм — Закон України від 15.09.95 р. № 324/95-ВР «Про туризм»

УДК 657

Гудзь Н. В.

к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ: ОСОБЛИВОСТІ СТРУКТУРИ І МЕТОДИКИ ФОРМУВАННЯ

Мету, склад, принципи, а також вимоги до призначення та розкриття елементів фінансової звітності визначає НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Метою складання звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. При цьому мета складання звітності, яка зазначена в Концептуальних основах фінансової звітності, є іншою - надання фінансової інформації про суб'єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання. Такі рішення охоплюють придбання, продаж або утримування інструментів власного капіталу та боргових інструментів, а також надання або погашення позик та інших форм кредитів [1]. Тобто очевидне протиріччя у визначенні мети складання звітності у національних стандартах та МСФЗ, що потребує його усунення.

Метою складання звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки та сукупний дохід підприємства за звітний період.

Звіт про фінансові результати отримав з 2013 року додаткову назву – Звіт про сукупний дохід. Він є частиною як квартальної, так і річної звітності підприємств, які повинні подавати фінансову звітність згідно з вимогами НП(С)БО 1. Звіт складають наростаючим підсумком з початку звітного року [3]. Його показники зазначають у тисячах гривень без десяткового знака, крім розділу 4 звіту, грошові показники якого наводять у гривнях з копійками.

Форма складається із чотирьох розділів (табл. 1):

Структура Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи)

| РОЗДІЛ ЗВІТУ | ЗМІСТ ІНФОРМАЦІЇ |
|--|--|
| Розділ 1. «Фінансові результати» | Розкривають інформацію про отримані доходи в розрізі видів діяльності підприємства та про витрати, пов'язані з отриманням цих доходів. На підставі цих показників визначають фінансові результати відповідно від операційної, потім від звичайної діяльності і обчислюють чистий прибуток або збиток. У новій формі скорочено кількість статей, які розшифровують порядок формування валового прибутку. |
| Розділ 2. «Сукупний дохід» | Містить інформацію стосовно дооцінки необоротних активів, фінансових інструментів, накопичених курсових різниць, частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств, іншого доходу, податку на прибуток, пов'язаного з іншим сукупним доходом. Цей розділ є новим у звіті. |
| Розділ 3. «Елементи операційних витрат» | Відображають всі операційні витрати підприємства (на виробництво, збут, управління та ін.) у звітному періоді, за вирахуванням внутрішнього обороту - тих витрат, які формують собівартість продукції (робіт, послуг), виробленої та спожитої самим підприємством. У розділі не відображають: собівартість реалізованих товарів, запасів, іноземної валюти, втрати від операційних курсових різниць, штрафів, пені. Розділ залишився без змін. |
| Розділ 4. «Розрахунок показників прибутковості акцій» | Розділ залишився без змін. Розділ заповнюють тільки акціонерні товариства, прості акції або потенційно прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах. Для розрахунку показників застосовують норми П(С)БО 24 «Прибуток на акцію». Показники розділу III обчислюють тільки для складання звіту, а в бухгалтерському обліку підприємства не відображають. |

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за аналогією до Міжнародних стандартів фінансової звітності починається зі статті «чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)», що є цілком обґрунтованим з позицій спрощення читання фінансової звітності та її неперобтяження «податковою інформацією». Однак, в контексті такої зміни взаємоузгодження доходів відповідно до Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) та Податкової декларації з податку на прибуток підприємства буде проблемним.

Необхідно відзначити що відповідно до НП(С)БО 1 у звіті не потрібно окремо виділяти надзвичайну діяльність, тобто статті «Надзвичайні доходи» та «Надзвичайні витрати» вилучено. Витрати, які раніше визнавалися надзвичайними, мають знайти своє відображення у складі інших витрат.

Загалом, структура першого розділу майже не змінилась: фінансові результати

визначають поступово, порівнюючи доходи і витрати від різних видів діяльності. Однак, навіть у додаткових статтях, де наводять інформацію щодо доходів та витрат від зміни вартості активів і оцінюють за справедливою вартістю, яких не було у попередній формі, та ряду статей, в яких відображають доходи і витрати страхових організацій, не передбачено статей, де би відображали доходи та витрати від надзвичайних подій.

Стаття «податок на прибуток від звичайної діяльності» у новій формі Звіту про фінансові результати перейменована на «витрати (дохід) з податку на прибуток», що, ймовірно, передбачає розрахунок податку на прибуток тільки за даними фінансового обліку [2]. Інформація про тимчасові та постійні податкові різниці за рекомендацією Міністерства фінансів України повинна накопичуватися в реєстрах бухгалтерського обліку, зокрема шляхом виділення окремих граф для їх відображення (за відповідною класифікацією - тимчасова або постійна) або в інший спосіб, на вибір підприємства. Тому, ймовірно, у Звіті про фінансові результати податкові різниці не знайдуть належного відображення, а будуть розшифровуватися у Примітках до річної фінансової звітності.

Розділ 2 «Сукупний дохід» Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) містить інформацію тільки про окремі види доходів підприємства, що не відповідає його назві.

Зауважимо недосконалість та незручність структури другого розділу Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), особливо інформації, що має подаватися у рядках 2445 «Інший сукупний дохід» та 2450 «Інший сукупний дохід до оподаткування». Відповідно до Методичних рекомендацій інший сукупний прибуток до оподаткування складається з показників дооцінки певних активів, капітальних курсових різниць, частин капіталу асоційованих і спільних підприємств та іншого сукупного доходу. Тобто, щоб отримати показник іншого сукупного доходу, потрібно до сукупного доходу додати ще кілька показників. Із цього можна зробити беззаперечний висновок щодо недопрацьованості Методичних рекомендацій, запропонованих Міністерством фінансів України. Так, зокрема у МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [10] коректно надано склад і структуру іншого сукупного доходу, тоді як вітчизняна практика наразі відрізняється серйозною методологічною помилкою у частині пропозиції наповнення рядка 2445 «Інший сукупний дохід», який є безсистемним неупорядкованим накопиченням інформації і піддається критиці з точки зору доцільності та відповідності. Закономірним і логічним є питання, яким чином бухгалтерам заповнювати рядок 4110 «Інший сукупний дохід за звітний період»? У статті «Інший сукупний дохід за звітний період» відповідно до Методичних рекомендацій необхідно відображати суму іншого сукупного доходу за звітний період зі Звіту про фінансові результати. Ця пропозиція є вельми цікавою, оскільки, як відомо, у Звіті про фінансові результати є кілька статей іншого сукупного доходу, що, логічно, потребує відповіді на питання, яку саме статтю доцільно брати для заповнення форми 4 «Звіт про власний капітал». Знову ж таки, спираючись на логіку – це показник рядка 2460 «Інший сукупний дохід після оподаткування» Звіту про фінансові результати. Проте це власна логіка практиків з бухгалтерського обліку, яка йде дещо врозріз з твердженням Міністерства фінансів

України. Потрібні додаткові роз'яснення з боку Міністерства фінансів.

Література:

1. Концептуальна основа фінансової звітності. [IASB. Стандарт. Міжнародний документ. Концепція від 01.09.2010]. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009/page2.

2. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності. Затв. Наказом міністерства фінансів України від 28 березня 2013 року № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish>.

3. Н(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/z0336-13.

УДК 657:336.76

Гуменюк А. Ф.

к.е.н, доцент,

Хмельницький національний університет

ТЕХНОЛОГІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ ТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

В світлі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі існує постійна актуалізація проблем в обліку, зокрема витрат на поліпшення та утримання транспортних засобів. Згідно р. 3, п.1 НП(С)БО в державному секторі «Основні засоби», витрати на поліпшення об'єкта основних засобів (реконструкцію (реставрацію), модернізацію, добудову, дообладнання) збільшують його первісну вартість протягом усього строку використання, якщо існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, що перевищують первісно оцінений рівень його продуктивності, та/або збільшення потенціалу корисності цього об'єкта [1]. А тому, з практичної точки зору існують деякі нюанси чіткого розмежування витрат на поліпшення та підтримання транспортних засобів державного сектора у робочому стані та їх обліку.

Мета даного дослідження полягає у тому, щоб на основі використання положень чинної нормативно-правової бази з бухгалтерського обліку основних засобів, викласти особливості віднесення витрат на поліпшення транспортних засобів та утримання відповідно до таких, що збільшують у майбутньому економічні вигоди або підтримують їх.

Експлуатація та утримання у ході господарської діяльності транспортних засобів супроводжується зменшенням їх економічної корисності, що проявляється у виникненні відхилень в технічному стані і невідповідності своїм початковим якісним характеристикам та критеріям. Тому потребують технічного обслуговування та поліпшень. У п.1.2 Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту, затвердженого наказом Мінтрансу України, від 30.03.1998р. №102 вказано, що основною метою технічного

обслуговування та ремонту є підтримання дорожніх транспортних засобів (ДТЗ) у технічно справному стані та належному зовнішньому вигляді, забезпечення надійності, економічності, безпеки руху та екологічної безпеки. А відтак у п.1.3 цього ж Положення йдеться, що під витратами на поточний ремонт (згідно НП(С)БО у державному секторі 121 «Основні засоби» тотожно витратам на підтримання майбутніх економічних вигод) розуміються ремонтні витрати задля забезпечення або відновлення роботоздатності виробу, а такий ремонт полягає в заміні і (або) відновленні окремих частин (може виконуватися заявочне або за результатами діагностування агрегатним, знеособленим та іншими методами) [3]. При цьому технічне обслуговування передбачає в основному перевірку, регулювання, очищення, змашування агрегатів, заправку експлуатаційними рідинами тощо, але не включає заміну агрегатів автомобіля і не змінює його конструктивні характеристики. Так, у бухгалтерському обліку всі витрати з технічного обслуговування ДТЗ визначаються як витрати, що здійснюються для підтримки об'єкта в робочому стані й отримання спочатку певної суми майбутніх економічних вигод і повинні визначатись витратами звітного періоду, в якому вони були понесені (п.2 Р.3 НП(С)БО 121).

До категорії «поліпшення основного засобу» відносять ті витрати, які пов'язані із модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією, технічним переозброєнням тощо (відповідно до п.1 р.3 НП(С)БО 121).

У вже згадуваному Положенні №102 п.1.3 мова йде про те, що капітальний ремонт (поліпшення основних засобів) – це ремонт, який виконується для відновлення справності та повного або близького до повного відновлення ресурсу виробу із заміною чи відновленням будь-яких частин, у т.ч. базових. А у п.3.15 та 3.16 вказано, що капітальний ремонт виконується за потреби, в результаті діагностики технічного стану і призначений для продовження строку експлуатації ДТЗ, а також до нього належать роботи, пов'язані із заміною кузова для автобусів та легкових автомобілів, рами для вантажних автомобілів або одночасною заміною не менше трьох базових агрегатів [3]. А отже, всі ці роботи значною мірою збільшують майбутні економічні вигоди від використання об'єкта, а тому витрати, пов'язані з капремонтom необхідно відносити на збільшення первісної вартості ДТЗ.

Робота з поліпшення об'єкта основного засобу (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) здійснюється за рахунок капітальних витрат, передбачених у кошторисах на виконання зазначених робіт [2].

В результаті проведеної роботи та опираючись на чинну нормативно-правову базу в частині витрат на поліпшення транспортних засобів вважаємо, що розподіл витрат в розрізі характеру очікуваних економічних вигод від використання транспортних засобів, є доцільним, однак вимагає компетентного підходу щодо формування мети, напрямків та доцільності витрат на поліпшення транспортних засобів.

Література:

1. НП(С)БО у державному секторі 121 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010р. №1202 // Баланс-Бюджет. -2016. -№ 1-2(569-570).-С.3-13.

2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015р. №11 // Баланс-Бюджет. -2016. -№ 1-2(569-570). - С.13-33.

3. Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту, затверджене наказом Мінтрансу України від 30.03.1998р. №102 // Бібліотека ГоловБуха. - 2004.-№ 8(46). - С. 180-186.

УДК 657.01

Гуцайлюк З. В.

д.е.н., професор кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет

ОБ'ЄКТИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ І ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Окрім досліджень проблем суті, ролі та місця в системі управління виробництвом фінансового й управлінського обліку, в економічній літературі активно розвивається ідея існування також інших його видів. Мова насамперед йде про так звані «прогнозний», «стратегічний», «креативний» облік.

Виникнення прогнозного обліку «прогнозував» ще у 1990 році проф. А. Кузьмінський*, котрий передбачав, що застосування в обліку універсальних ЕОМ у перспективі буде сприяти розвитку в системі господарського обліку нових видів обліку, зокрема «прогнозного обліку для визначення, вивчення та відображення господарських операцій, які можуть відбутися в результаті відхилень від встановлених параметрів» [1, с. 11]. У публікації, яка вийшла після його смерті, прогнозний облік вже названий прогностичним (очікуваним). При цьому зазначалося: «Прогностичному обліку належить велике майбутнє, оскільки він дозволяє приблизити облік до потреб управління, дати готові варіанти ефективних управлінських рішень. Це, у свою чергу, дасть можливість у майбутньому запобігти небажаним господарським операціям, що викликають перебільшення матеріальних і трудових ресурсів» [2, с. 20]. У 1998 році англійський економіст Боб Райан, розвинувши тезу про можливість зародження у ринковій економіці прогностичного обліку, назвав його стратегічним [3].

Очевидно, що стратегічний облік ставить собі за мету вивчення зовнішнього середовища та безпосередньо стратегії діяльності підприємства. Його завданнями ж є дослідження зовнішнього економічного середовища, розробка фінансової стратегії підприємства, аналіз і планування фінансової діяльності, прийняття інвестиційних рішень. При цьому окремі економісти резонно ставлять питання: наскільки логічно і правомірно називати весь зазначений комплекс робіт обліком? Де там його об'єкти як такі? Очевидно, що в процесі розробки чи прийняття стратегічних управлінських

* Автор з вдячністю прийме як застереження, так й іншу інформацію щодо започаткування теоретичних засад прогнозного обліку.

рішень бухгалтерського обліку як такого нема. Є його продукт – інформація. Однак відповідей у повному обсязі на ці питання, на жаль, нема ані у зарубіжній, ані у вітчизняній економічній літературі.

Дослідження зазначеного вже ж слід розпочинати з чіткого визначення суті, ролі, місця, функцій та сфери дії стратегічного обліку. Причому перераховані складові настільки тісно пов'язані, що й розглядати їх необхідно лише в органічній єдності. Для того, щоби стратегічний облік відповідав вимогам назви «бухгалтерський облік», він у свою чергу має відповідати вже встановленим принципам. На відповідності окремих з них слід зупинитися детальніше.

Насамперед мова йде про суцільність відображення інформації у системі бухгалтерського обліку. Очевидно, що господарські факти повинні у повній мірі відображатися в системі бухгалтерського обліку без вибіркості. Разом з тим, слід зазначити, що спочатку в обліку визначається повний перелік об'єктів, повна техніко-економічна характеристика яких і фіксується у первинних документах і в облікових регістрах. Саме інформація про них і має у подальшому бути суцільною без будь-яких винятків. Наведене аж ніяк не вступає у протиріччя з основними постулатами стратегічного обліку. Правда при цьому очевидна необхідність визначення окремого переліку його об'єктів, у розрізі яких має відображатися економічна інформація.

Очевидно, що сферою дії стратегічного управлінського обліку має стати весь процес поведінки підприємства на ринку, починаючи від реальних техніко-економічних характеристик пропонуванних для реалізації продуктів і завершуючи формуванням інформації про ситуацію на ринку та основних конкурентів. При цьому знову ж виникають конкретні запитання: яка інформація потрібна і які саме об'єкти вона повинна характеризувати? Відповіді на них дати складно, та й будуть вони в певній мірі неоднозначними. Адже при ньому з'являються нові проблеми теорії бухгалтерського обліку. Наприклад, щодо аналізу ситуації на ринку. Очевидно, що фахівці-аналітики проводитимуть процес аналізування на основі інформації, одержаної за межами господарюючого суб'єкта, (і, відповідно, поза системою бухгалтерського обліку) якість і достовірність якої – питання проблематичне. Тому даний факт в обов'язковому порядку має бути відображений документально у системі стратегічного обліку. Його об'єктами при цьому будуть не аналітичні матеріали (вони безумовно використовуватимуться у процесі підготовки та прийняття стратегічних рішень), а висновки з конкретними цифровими даними. А це якраз той факт, коли об'єктом бухгалтерського обліку буде не факт господарської діяльності, а висновки економічного аналізу. Тобто, спочатку йде економічний аналіз, а лише після нього облік, що, на перший погляд, свідчить про нелогічність опрацювання інформації. Однак, пропонований порядок має певний позитив, так як при цьому у системі стратегічного обліку будуть формуватися лише конкретні інформаційні потоки і цифрові дані у вигляді, максимально придатному для напрацювання та прийняття стратегічних управлінських рішень.

Подібне стосується й формування інформації щодо основних конкурентів підприємства на ринку. Правда, тут попередньо слід визначити перелік основних об'єктів, інформацію про які потрібно буде зібрати. Це, наприклад, перелік конкурентів, основні техніко-економічні характеристики їх продукції, можливі

масштаби захоплення ринку, життєвий цикл товару тощо. При цьому теж має бути чіткий перелік об'єктів та конкретні результати, які мають знайти своє відображення у системі стратегічного управлінського обліку. Очевидно також, що інформаційні потоки для наступної фіксації в стратегічному обліку теж попередньо мають узагальнюватися в системі інформаційного менеджменту.

Таким чином, у даній публікації ми порушили фактично лише дві проблеми, пов'язані зі збиранням та опрацюванням інформаційних потоків на стадії стратегічного управлінського обліку: суцільності відображення явищ та фіксацією тих явищ чи фактів господарської діяльності, які ще не відбулися. Щодо першого, то це питання регулюється визначенням переліку об'єктів стратегічного обліку з наступним суцільним відображенням щодо них усієї інформації. Складніше з другим. Адже загалом прийнято, що бухгалтерський облік як такий фіксує факти, явища, процеси, які вже відбулись, а не ті, котрі ще мають (можуть) відбутись, заплановані чи прогнозовані до виконання. Тому у випадку сприйняття запропонованого порядку відображення у системі стратегічного управлінського обліку прогнозної інформації має відбутись й зміна загальної «філософії» бухгалтерського обліку. За своєю суттю він завжди був консервативним, що в принципі є позитивом.

Однак зі зміною загальних підходів до поведінки господарюючих суб'єктів на ринку одночасно підлягають зміні й методи та прийоми практично всіх обслуговуючих управління функцій. Тому, на наш погляд, відміна зазначеного постулату про так званий «посмертний облік» навряд чи суттєво вплине на подальший розвиток його теоретичних засад.

Усе наведене нами вище свідчить про наявність в теорії стратегічного управлінського обліку ряду проблем, до вирішення яких ніхто, як з українських, так і зарубіжних вчених ще не приступав. Очевидно, що проблема існування стратегічного бухгалтерського обліку (як окремої інформаційної системи чи вищої фази обліку управлінського) є архіглобальною і потребує окремого подальшого дослідження, включаючи як теорію і практику стратегічного обліку, так і загальну теорію бухгалтерського обліку.

Література:

1. Кузьминский А. Н. Теория бухгалтерского учета: Учебник / А. Н. Кузьминский. – К.: Вища школа, 1990. – 311 с.
2. Кузьмінський А. М. Теорія бухгалтерського обліку / А. М. Кузьмінський, Ю. А. Кузьмінський. – К.: Все про бухгалтерський облік, 1999. – 288 с.
3. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / М. Х. Розовский. – М.: Аудит, 1998. – 616 с.

Демків Х. С.
аспірант кафедри обліку і аудиту,
Львівський національний університет ім. Івана Франка

АВТОМАТИЗАЦІЯ ТЕХНОЛОГІЇ АНАЛІТИЧНОГО ПРОЦЕСУ ПІДПРИЄМСТВ НА РИНКУ АНТИКВАРІАТУ

Для ринку антикваріату характерним є наявність великих масивів інформації, в тому числі й цифрової, яка потребує обробки шляхом проведення аналітичних розрахунків, що, в свою чергу, викликало необхідність у технологічній інтеграції аналітичного процесу. Тобто, підвищення рівня оперативності та ефективності економічного аналізу стає можливим завдяки автоматизації аналітичного процесу.

Згідно з напрацюваннями Сопко В.В. і Завгороднього В.П. до структурних складових аналітичного процесу слід віднести операції трьох типів – механічні, переробні та творчі, які спрямовані на [1, с.152]:

- пошук та обробку планових і фактичних даних, з подальшим їх перенесенням в аналітичні таблиці;
- розрахунки показників діяльності підприємства із застосуванням методів економічного аналізу;
- надання висновків, рекомендацій та пропозицій, спрямованих на підвищення ефективності діяльності підприємства.

Вивчення аналітичного процесу з такої точки зору є прийнятним, оскільки охоплює основні завдання, закладені в етапах економічного аналізу (підготовчому, основному та завершальному), що проводиться на підприємствах на ринку антикваріату. Проте, погодимось з Мнихом Є.В., що для автоматизації аналітичного процесу, необхідна більша деталізація технологічних рівнів аналізу. Тобто аналіз має бути спрямований не лише на комплекс аналітичних завдань, а й на елементи, які складають кожне з цих завдань [2].

Автоматизація аналітичного процесу підприємств на ринку антикваріату стає можливою завдяки використанню інформаційних систем і технологій, що дозволяє виконувати механічні та переробні операції автоматично і більше часу та уваги приділяти творчим. Оскільки на ринку антикваріату інформація є асиметричною, автоматизація аналітичного процесу дозволяє відбирати лише ту інформацію, яка відповідає вимогам комплексності, системності та точності, для подальшої роботи з нею.

Також, до переваг використання інформаційних систем і технологій слід віднести:

- 1) зниження рівня часових і кадрових витрат, що сприяє ефективній організації праці;
- 2) взаємодію між всіма відповідальними особами (головним бухгалтером і керівником тощо);
- 3) зменшення ймовірності виникнення помилок при аналітичних розрахунках;

- 4) досягнення гнучкості в управлінні підприємством, завдяки можливості децентралізованої участі в аналітичному процесі;
- 5) оперативне одержання інформації з мінімальними втратами.

Отже, з неперервним розвитком інформаційних систем і технологій, з'являється можливість їх використання у діяльності підприємств на ринку антикваріату, що сприятиме оптимізації терміну проведення аналізу, можливості децентралізованого управління аналітичним процесом, оперативності одержання інформації з попереднім врахуванням усіх чинників, які впливають на кінцеві результати аналізу.

Література:

1. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. — К.: КНЕУ, 2004. — 411 с.

2. Мних Є.В. Економічний аналіз [Електронний ресурс]: підручник / Є.В. Мних. — К.: Знання, 2011. [Цит. 2015, 6 квітня]. — Режим доступу: <http://westudents.com.ua/knigi/121-ekonomchniy-analz-mnih-v.html>

УДК 657

Денчук П. Н.

к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

У міжнародних та національних стандартах обліку більшості розвинених країн особлива увага приділена обліковій політиці підприємства. Як правило, стандарт щодо неї чи інший нормативний акт з цього питання є одним із перших, що приймаються національними обліковими органами регулювання. Така увага до облікової політики викликана тим, що це один із рівнів регулювання бухгалтерського обліку. Крім того, чітко простежується закономірність, чим сильніше в державі розвинена економіка і ринкові відносини, тим більше значення надають регулюванню бухгалтерського обліку на рівні підприємств через облікову політику та більше довіри самим підприємствам.

В українських реаліях облікова політика кожного суб'єкта господарювання незалежно від його організаційно-правової форми та форми власності регламентується самостійно розробленим Положення (наказом) про облікову політику (далі Положення). Порядок розробки такого внутрішнього обліково-регулюючого акту визначено Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства [1].

Перш за все, необхідно розрізняти «предмет» та «зміст» Положення про облікову політику. Предмет представляє собою сам процес прийняття і розкриття облікової політики (тобто яким чином підприємство повинне підійти до розробки власної політики), зміст облікової політики залежить від конкретного підприємства. Саме таким чином повинна бути визначена логіка побудови такого Положення.

Питання регулювання процедури прийняття і розкриття облікової політики полягає у створенні бази, основи для стабільної фінансового-господарської діяльності підприємства. Крім того, Положення повинне містити підхід до побудови фінансової звітності в частині розкриття облікової політики. В основу Положення необхідно, на наш погляд, закласти:

- самостійність підприємства в межах загальноприйнятих принципів обліку, маючи на увазі реалізацію основних принципів обліку різними способами, тільки не їх зміну;
- публічність інформації про облікову політику (доступність користувачам). Дану вимогу необхідно узгодити з вимогою конфіденційності;
- міжнародний досвід регулювання облікової політики.

Одним із суттєвих факторів є взаємозв'язок Положення про облікову політику, в якості елемента системи регулювання обліку, з іншими нормативними документами з бухгалтерського обліку. Дане Положення, будучи частиною загальної системи регулювання обліку, повинне регламентувати форму або спосіб його ведення. При цьому можливий вибір форми обліку: або тієї, при якій підприємство самостійно обирає систему обліку в межах загальноприйнятих правил та рішень, або тієї, при якій ведення обліку регламентується державою чи професійними бухгалтерськими організаціями. Положення повинне містити перелік господарських ситуацій, при яких можлива зміна облікової політики на протязі звітного періоду.

Метою розробки цього Положення, за прикладом загальноприйнятих в розвинутих країнах міжнародних стандартів обліку та звітності, є впорядкування системи обліку та звітності у нашій державі. За минулі роки облікова політика перетворилась з незрозумілої багатьом категорії в реальний інструмент управління підприємством, фінансового і податкового планування його діяльності, оптимізації та зниження податкового навантаження.

У всіх випадках облікову політику будують у відповідності із загальними принципами обліку: обачності, повного висвітлення, послідовності, безперервності, превалювання сутності на формою. При формуванні облікової політики за конкретним напрямком ведення та організації бухгалтерського обліку здійснюють вибір одного способу з декількох, передбачених законодавчими та іншими нормативними актами, що входять в систему нормативного регулювання обліку. Загальні положення, однакові для всіх суб'єктів господарювання, на нашу думку, не слід включати в облікову політику. При їх формуванні доцільно розглядати лише питання суть яких, у відповідності з нормативними документами, відрізняється від прийнятих на інших підприємствах. Наявність в нормативно-правовій базі формулювань «може» або «має право» вимагає визначення чергового елемента облікової політики.

Зміст наказу про облікову політику можна поділити на дві складових:

- організаційно-технічну (робочий план рахунків, форми первинних документів, графік документообігу);
- методичну (порядок нарахування амортизації, формуванні резервів і т.д.).

Обов'язковість включення в наказ про облікову політику організаційно-технічної складової передбачено ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову

звітність в Україні» [2]. Вона цікава, перш за все, для внутрішніх користувачів, а не для зовнішніх. Тому пропонуємо зацікавленим зовнішнім користувачам надавати витяг з наказу про облікову політику або оформляти більшість організаційно-технічних рішень у вигляді додатків до такого наказу.

При формуванні наказу про облікову політику за кожним окремим елементом рекомендуємо вказувати норму, що передбачає можливість вибору того чи іншого способу ведення обліку або необхідність самостійного визначення підприємством конкретної методики обліку певного об'єкту.

Проведення економічно обґрунтованої самостійної облікової політики дозволить підприємствам підвищити ефективність використання матеріальних і грошових ресурсів, прискорити оборот капіталу, створювати і використовувати додаткові джерела фінансування реконструкції та розвитку виробництва.

Література:

1. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [Електронний ресурс]: затв. Наказом МФУ від 27.06.2013р. № 635. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

2. ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність у Україні» [Електронний ресурс]: затв. ВРУ від 16.07.1999р. №996-XIV зі змінами і доповненнями. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

УДК 657

Дубовая В. В.

к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту,
Полтавський національний технічний університет ім. Юрія Кондратюка

РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ІНВЕСТИЦІЙНУ НЕРУХОМІСТЬ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Розкриття інформації про інвестиційну нерухомість у фінансовій звітності, складеній за міжнародними стандартами, має забезпечувати вимоги IAS 40 «Investment Property». Оскільки типової форми приміток до фінансової звітності за МСФЗ не існує, підприємства України мають вирішувати питання структурованого розкриття інформації у фінансових звітах згідно з МСФЗ самостійно.

Аналіз вимог IAS 40 показує, що для структурованого розкриття інформації про інвестиційну нерухомість у Примітках до фінансової звітності потрібно надати описову інформацію щодо:

1) критеріїв розмежування інвестиційної нерухомості; нерухомості, зайнятої власником; нерухомості, утримуваної для продажу; фактів визнання утримуваної за угодою про операційну оренду нерухомості як інвестиційної нерухомості [1, п. 75 b];

2) обраної моделі оцінки інвестиційної нерухомості з поясненнями:

- у випадку застосування моделі справедливої вартості – фактів достовірності оцінки справедливої вартості [1, п. 75e]; причин, чому справедливу вартість не можна достовірно оцінити та діапазону оцінок, у якому перебуває справедлива вартість [1, п.

78];

- при застосуванні моделі собівартості – методів амортизації, строків корисного використання (або ставок амортизації), довідкового наведення справедливої вартості інвестиційної нерухомості [1, п. 79 a, b, e].

І, крім цього, при будь-якій моделі оцінки інвестиційної нерухомості надати фінансову інформацію щодо:

3) узгодження балансової вартості інвестиційної нерухомості на початок і кінець періоду, визнаних у звіті про фінансовий стан [1, п. 76, 79 d];

4) доходів від оренди інвестиційної нерухомості та прямих операційних витрат (включаючи ремонт і обслуговування), що згенерували дохід від оренди інвестиційної нерухомості, та не згенерували дохід від оренди за звітний період [1, п. 75 f].

За результатами дослідження фінансової звітності шести підприємств України за 2014 рік [2-7], які містили інформацію про інвестиційну нерухомість (у тому числі, в трьох з яких надання нерухомого майна в оренду є основним видом економічної діяльності) було виявлено, жодну з перелічених вимог повністю не було дотримано. А це означає, що відповідно до IAS 1 такі суб'єкти господарювання не повинні характеризувати фінансову звітність як таку, що відповідає МСФЗ.

Крім цього, було виявлено, що деякі підприємства, які працюють у будівельній сфері та харчовій промисловості, але мають операції з інвестиційною нерухомістю, продекларувавши у Примітках до фінансової звітності модель оцінки інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю, відображають у Балансах накопичений знос, що відповідає моделі собівартості. І при цьому не розкривають у Примітках величину справедливої вартості інвестиційної нерухомості, як того вимагає IAS 40.

За результатами дослідження з'ясовано, що на відміну від загальносвітових тенденцій надмірного розкриття інформації, фінансовій звітності підприємств України за МСФЗ притаманне недостатнє, а іноді й недостовірне розкриття фінансової інформації, принаймні щодо інвестиційної нерухомості. Для структурованого розкриття інформації про інвестиційну нерухомість у Примітках до фінансової звітності за МСФЗ запропоновано упорядковане подання описової і фінансової інформації з використанням табличних форм узгодження балансової вартості інвестиційної нерухомості на початок і кінець звітного періоду за альтернативними моделями оцінки [8]. Визначено перспективність подальших досліджень застосування міжнародного облікового підходу оцінки інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю з врахуванням найвигіднішого та найкращого її використання.

Література:

1. IAS 40 «Investment Property» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/uk/2013/IAS40.pdf> (Дата звернення – 25.12.2015).

2. Річна фінансова звітність ПАТ «ЕЛЕКТРОПРИЛАДПОСТАЧ» за 2014 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://elpp.com.ua/news/richna-finansova-zvitnist-pat-elektropriladpostach-za-2014-rik/> (Дата звернення – 25.12.2015).

3. Річна фінансова звітність ПАТ «МАРС» за 2014 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://mars.pat.ua/emitents/reports/year/2014> (Дата звернення – 25.12.2015).

4.Річна фінансова звітність ПАТ «ТРАНС-ОБОЛОНЬ» за 2014 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://trans-obolon.com.ua/Report_2014.html (Дата звернення – 25.12.2015).

5.Річна фінансова звітність ПАТ «Кривбастехнопром» за 2014 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://patktp.com.ua/index.php/akcioneram/rozkryttia-informatsii/richna-rehuliarna-informatsiia/richna-informatsiia-za-2014-rik> (Дата звернення – 25.12.2015).

6.Річна фінансова звітність ПАТ «Холдингова компанія «ЕКО-ДИМ» за 2014 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://holding.eko-dim.com/i/files/zvit_2014.pdf (Дата звернення – 25.12.2015).

7.Річна фінансова звітність ПАТ «КОНОТОПМ'ЯСО» за 2014 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://konotopmeat.pat.ua/emitents/reports/year/2014> (Дата звернення – 25.12.2015).

8.Дубовая В. В. Розкриття інформації про інвестиційну нерухомість у фінансовій звітності за міжнародними стандартами / В. В. Дубовая // Бізнес інформ. – 2015. – № 12. – С. 257-262.

УДК 657

Дунасва М. В.

старший викладач кафедри обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет ім. Вадима Гетьмана»

ІНФОРМАЦІЙНІ СИСТЕМИ І ТЕХНОЛОГІЇ В ОБЛІКУ ЗАПАСІВ

Застосування комп'ютерної техніки вносить значні зміни до організації бухгалтерського обліку, причому, з допоміжного засобу обчислювальна техніка перетворюється на визначний фактор організації обліку. Програмний продукт з обліку руху запасів на складах встановлений на комп'ютерах на складах, а також у бухгалтерії і відділі матеріально-технічного постачання. Обмін інформацією здійснюється через мережеві системи підприємства. Це надає переваги працівникам, що ведуть управлінський облік, оперативно відслідковувати залишки запасів на складах та визначати дефіцит необхідних для виробництва матеріалів. 1 С:Бухгалтерія 8.2 - універсальна програма масового призначення для автоматизації бухгалтерського і податкового обліку, що включає підготовку обов'язкової (регламентованої) звітності. Для обліку запасів у типовій конфігурації, відповідно до інструкції №291 призначений 2-й клас рахунків, що містить рахунки для відбиття оборотних матеріальних активів підприємства, що перебувають на різних стадіях операційного циклу.

Напрямки вдосконалення комп'ютеризації полягають у підвищенні результатів фінансово-господарської діяльності підприємства на базі оперативного отримання якісної, своєчасної інформації, яка є основою для прийняття управлінських рішень. Більш ефективно повинні використовуватися вбудовані бухгалтерські знання (в

програму вбудовуються правила формування тих чи інших проводок господарських операцій, тобто форма бухгалтерського обліку наповнюється специфічними бухгалтерськими знаннями), паралельне ведення обліку за декількома стандартами (на базі одних і тих же одноразово введених даних можна отримувати декілька систем оцінок та показників, що розраховуються за різними методиками) тощо. Це дозволить зменшити витрати на оплату праці за дану роботу, та уникнути механічних помилок, які можуть виникнути при діяльності «вручну».

Комп'ютеризації на базовому підприємстві не вистачає «комплексності». Технологічний процес обробки даних є дещо розтягнутим в часі, йому бракує чіткої послідовності. Варто виділити наступні три стани в обліку, яких необхідно притримуватися:

- збір та реєстрація первинних даних для обробки на комп'ютері;

- формування масивів облікових даних на електронних носіях: журналу господарських операцій, структури синтетичних та аналітичних рахунків, довідників аналітичних об'єктів, постійної інформації. Одночасно здійснюється контроль за процесом обробки інформації, записаної в облікових даних;

- отримання результатів за звітний період на запит користувача або у вигляді реєстрів синтетичного обліку, аналітичних таблиць, довідок з бухгалтерських рахунків, або шляхом відображення на екрані дисплею потрібної інформації.

Автоматизація обліку ставить нові вимоги до первинної інформації. Різноманітність форм подання такої інформації, що надходить до бухгалтерії, дозволяє вести зведений облік безпосередньо на підставі первинних документів без попереднього їх накопичення та узагальнення. Наступні технології документування здатні значно скоротити обсяги роботи, таким чином пришвидшивши її:

- 1) використання комп'ютерів при накопиченні та первинній обробці облікових даних безпосередньо на робочих місцях працівників (в цехах, на складах, в бухгалтерії);

- 2) обробка даних документування за принципом об'єднання процесів складання первинного документа та введення його до комп'ютерної бази даних;

- 3) автоматична реєстрація первинної інформації за допомогою таких засобів, як сканери штрихових кодів (для обліку товарно-виробничих запасів), касові апарати, ваги, лічильники, вимірювальна тара тощо;

- 4) складання, оформлення та зберігання первинних документів при комп'ютеризованому документуванні має ряд відмінностей від паперової обробки даних. Реєстрація проводиться шляхом заповнення реєстраційної картки на екрані комп'ютера і перенесення реєстраційного номеру на сам документ в штамп з позначкою про отримання документу;

- 5) подвійний запис при комп'ютеризації обліку зберігається, навіть якщо операції фіксуються один раз за допомогою відповідного коду. Принцип подвійності тепер реалізується на іншій підставі - шляхом кодування всіх облікових операцій і розробки відповідних алгоритмів для отримання облікових показників різних ступенів та рівнів;

- 6) комп'ютеризація вносить позитивні зміни і до інших елементів методу бухгалтерського обліку. Наприклад, із застосуванням штрихових кодів, проведення

інвентаризації, не змінюючи своєї економічної сутності, значно прискорюється, а способи її проведення докорінно змінюються;

7) в умовах автоматизації розрахунків і групування нормативів існує можливість для переходу від складання нормативних калькуляцій на перше число місяця, кварталу, року до розробки їх на будь-яку дату поточного місяця.

Комп'ютеризація суттєво змінює процес організації роботи облікового апарату. Єдиним способом ефективної організації діяльності підприємства в сучасних умовах є закладення правил побудови організаційної структури в комп'ютерну систему організаційного управління, адже під час швидкого розвитку підприємства внутрішні документи підприємства доводиться часто змінювати, а висока плинність персоналу може звести нанівець всю роботу.

Таким чином, комп'ютеризація управління підприємством є головним фактором, що визначає організацію роботи підприємства та бухгалтерії. Використання обчислювальної техніки призводить до якісно нових тенденцій в питанні побудови структури облікового апарату.

Фактично - це дозволяє здійснити перехід до концепції активної організації виробництва, праці, та управління в бухгалтерії, при якій організоване ціле є продуктом свідомої цілеспрямованої роботи бухгалтера.

УДК 338.001.36

Єршова Н. Ю.

к. е. н., доцент кафедри економічного аналізу та обліку,
Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут»

РОЗВИТОК ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ СТІЙКИМ РОЗВИТКОМ ПІДПРИЄМСТВ

Стратегічна стійкість підприємств забезпечується ефективними управлінськими рішеннями, які обумовлюються чіткими стратегічними намірами, наявністю здатностей до їх реалізації, необхідним інформаційним забезпеченням. Формування та розвиток стратегічного управлінського обліку може сприяти вирішенню проблеми формування та подання інформації при оцінюванні стратегічної стійкості підприємств.

Питанням інформаційно-аналітичного забезпечення управління стійким розвитком підприємств присвячені праці багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених, серед яких І.Н. Ансофф [1], В.Б. Галушко [2], С.Ф. Голов [3], А.А. Пилипенко [4] та ін. Стійкий розвиток підприємства визначається можливостями адаптуватися до впливів зовнішнього середовища на основі вибору найбільш обґрунтованих управлінських дій в інтересах самого підприємства і суспільства в цілому. При цьому необхідно враховувати, що підприємство – це складна система, яка володіє внутрішньою цілісністю, має свої внутрішні зв'язки, так і зв'язки із зовнішнім середовищем. Вирішення завдань обліково-аналітичного забезпечення управління стратегічною стійкістю підприємства може бути реалізовано в системі стратегічного

управлінського обліку, тому що: по-перше, така система орієнтована на збір стратегічно важливої інформації фінансового і нефінансового характеру; по-друге, система функціонує у тісній взаємодії з фахівцями вищої ланки, що дозволяє акумулювати їх знання; по-третє, з'являється можливість вирішення слабо формалізованих задач з залученням відповідного інструментарію.

Методичний підхід до оцінювання стратегічної стійкості підприємства структурно включає в себе наступні етапи.

Етап 1 – підготовчий (розробка методичного інструментарію оцінювання стратегічної стійкості підприємства). 1. Формування агрегованих показників стратегічної стійкості (I_i). Агреговані показники визначаються підприємством самостійно залежно від складових стратегічної стійкості відповідно до концепції збалансованості. 2. Збір, аналіз і обробка фактичних даних, що формують банк вхідної інформації для оцінювання стратегічної стійкості. 3. Формування переліку показників для оцінювання агрегованих показників за складовими стратегічної стійкості підприємства (x_j). Склад та кількість показників для оцінки визначається підприємством самостійно відповідно до концепції збалансованості.

Етап 2 – аналітичний (здійснення аналітичних процедур з метою визначення інтегральної оцінки стратегічної стійкості підприємства). 4. Визначення базової терм-множини (T) лінгвістичними змінними для вибраних показників. 5. Визначення вагомих значень (r_j) j -го показника ($j=1..n$) за ступенем важливості на формування i -го агрегованого показника ($i=1..z$) стратегічної стійкості (I_i). В основу визначення вагових значень покладений метод експертного оцінювання. 6. Розпізнавання рівнів належності вибраних показників, для чого будуються функції належності $\mu_A(x)$. 7. Введення набору вузлових точок (α_k), які визначають максимум функції належності для кожної лінгвістичної змінної базової терм-множини $T(\mu_{jk}(x_{kj}))$.

Етап 3 – оцінювання. 8. Розрахунок агрегованих показників стратегічної стійкості. 9. Оцінювання рівня стратегічної стійкості підприємства за визначеними напрямками, $g(I_i)$.

Вибір методу оцінювання стратегічної стійкості залежить від точності одержуваних оцінок, складності проведених обчислень, інтуїтивного розуміння алгоритму розрахунків та інших факторів, що забезпечують зручність у практичному застосуванні методу. Так, у багатьох роботах стверджується, що нечітко-множинний інструментарій у багатьох випадках простіше імовірнісних методів. Навіть дослідники, які стверджують спорідненість двох підходів, вказують, що теорія нечітких множин може бути більш доступною для практичного використання.

Перевага даного методу полягає в можливості отримання результуючого значення, що визначається як середньозважена за всіма вибраними показниками, з одного боку, і за усіма якісними рівнями цих показників, з іншого боку. Запропонований метод дозволяє включати в модель поряд з фінансовими показниками нефінансові. При цьому формалізація процесу оцінювання, з одного боку, уможливить коректне використання аналітичних прийомів на основі збалансованого підходу, з іншого – підвищить обґрунтованість та надійність стратегічних управлінських рішень із забезпечення стійкого функціонування та розвитку підприємств.

Проведені дослідження засвідчують, що застосування запропонованої методики в практичній діяльності вітчизняних підприємств підвищить аналітичні можливості діагностики та забезпечить здійснення багаторівневого оцінювання стратегічної стійкості підприємств. Таким чином, отримують свій подальший розвиток принципи повноти та релевантності звітних даних, за рахунок того, що поряд з відомостями поточного або загального характеру в ній з'являються дані про можливості і загрози для підприємства.

Література:

1. Ансофф И.Н. Стратегический менеджмент: классическое издание [Текст] / И. Ансофф. – СПб.: Питер, 2011. – 344 с.
2. Галушко В. Б. Механізм забезпечення стратегічної стійкості підприємства : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 / В. Б. Галушко / Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2010. – 20 с.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік [Підручник] – 3-тє вид. / С.Ф. Голов.– К.: Лібра, 2006. – 704 с.
4. Пилипенко А.А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства – Наукове видання [Монографія] / А.А. Пилипенко. – Х.: ХНЕУ, 2007. – 276 с.

УДК 657.37

Жиглей І. В.

д.е.н., професор, професор кафедри обліку і аудиту,
Житомирський державний технологічний університет

ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВІТКУ ІНТЕГРОВАНОГО ЗВІТУВАННЯ В УКРАЇНІ ТА СВІТІ

На сучасному етапі розвитку ринкових відносин у зв'язку із зростанням обсягів інформації та збільшенням уваги інвесторів, кредитних інституцій до діяльності компаній, їх впливу на економічне, навколишнє середовище та суспільство, система звітності потребує значних змін. Традиційні форми звітності не достатньо повно відображають бізнес-процеси, що стосуються функціонування окремого підприємства, тому постає питання у їх доповненні або заміні. В грудні 2013 року було прийнято Міжнародний стандарт з інтегрованої звітності [4], розроблений Міжнародною радою з інтегрованої звітності.

Напередодні 21-ї щорічної Конференції Рамкової Конвенції ООН з питань зміни клімату компанія KPMG опублікувала дослідження поточного стану та головних тенденцій звітності зі сталого розвитку, окремим розділом виділивши вуглецеву звітність 250 найбільших компаній світу. Найбільш поширеною практика звітування в формі інтегрованого звіту є в Південній Африці, де така вимога закріплена нормативно (99 % компаній), 27 % - в Нідерландах та Іспанії, 21 % - в Японії, 13 % - в Швеції. При чому мова йде саме про інтегрований звіт, а не інші форми не фінансової звітності. Наприклад, к Великобританії, 90 % компаній публікують різні форми не

фінансової корпоративної звітності, але лише 9 % компаній говорять, що ці звіти інтегровані. У Малайзії контраст ще більше: 99 відсотків компаній включають не фінансову інформацію в свою річну корпоративну звітність, проте жодна з топ-100 компаній не відносить її до інтегрованої. Кількість компаній, які випустили інтегровані звіти у 2015 р., залишається низькою: близько 11 % порівняно з 10 % у 2013 р. При цьому серед опитаних корпорацій при відповіді на питання, чи є їх звіт інтегрованим, 5% (проти 7 % у 2013 р.) відповіли, що так, проте без посилання на міжнародний стандарт з інтегрованої звітності, 6 % (проти 3 % у 2013 р.) відповіли, що форма їх звіту відповідає міжнародному стандарту з інтегрованої звітності [3, 8].

Таким чином, можна зробити висновок, що міжнародний стандарт з інтегрованої звітності хоч і незначними темпами, але набуває поширення в світі. Розглядаючи українські компанії, наприклад, ДТЕК, слід зазначити, що її інтегрований звіт [1] належить як раз до тієї групи, яка випустила звіт без додержання вимог міжнародного стандарту з інтегрованої звітності.

На противагу їх можна навести Інтегрований звіт компанії Coca-Cola за 2015 р. [2], в якому опис бізнес-моделі [2, 8] містить інформацію саме про ті види капіталів, які передбачено Міжнародним стандартом з інтегрованої звітності [4], зокрема: фінансовий капітал, який охарактеризовано як прагнення до ефективного використання коштів, отриманих шляхом фінансування, від операційної діяльності або інвестицій; виробничий капітал, отриманий в результаті кваліфікованого управління запасами, обладнанням і будівлями; людський капітал, що отримується в результаті розвитку компетенцій, можливостей та таланту людей, що розглядається корпорацією як принципово важливий актив, природний капітал, який складається з води, енергії та інших природних ресурсів та також є важливим в процесі створення вартості корпорації, у зв'язку з чим наголошується на необхідності їх ефективного використання; інтелектуальний капітал, який розцінюється корпорацією як активи, засновані на знаннях, включаючи бренди та торгові марки, фірмову технологію, стандарти, ліцензії; соціальний капітал, що включає в себе репутацію корпорації та її здатність заробляти і підтримувати довіру ключових груп заінтересованих сторін.

Для того, щоб в Україні підвищити рівень звітування відповідно до тенденцій інтегрованого звітування, необхідною є підготовка кваліфікованих фахівців, в тому числі в університетах. В цьому ключі слід прислухатись до рекомендацій Міжнародної ради з інтегрованої звітності, яка представила проект Матриці компетенцій з інтегрованої звітності [5], в якому наведено 1) вимоги до компетентності осіб, які повинні розуміти необхідність складання звітності (керівний склад), зокрема: вміти пояснити основні поняття створення цінностей, капіталів та процесів створення цінності; описати вимоги Міжнародного стандарту з інтегрованої звітності; описати фактори, які сприяють успішній реалізації інтегрованої звітності, в тому числі інтегрованого підходу в рамках організації; 2) вимоги до компетентності осіб, які безпосередньо беруть участь в процесі створення інтегрованої звітності, зокрема: застосовувати фундаментальні поняття створення цінності, капіталів і процесів створення цінності для організації; ефективно брати участь у складі команди, яка готує інтегрований звіт; ефективно брати участь у складі групи планування та координації здійснення інтегрованої звітності, в тому числі

комплексного підходу в організації.

Література:

1. ДТЕК 2014. Інтегрований звіт: фінансові та нефінансові результати [Електронний ресурс]. – Режим доступу станом на 08.04.2016 р.: <http://www.dtek.com/library/file/annual-report2014-ua.pdf>
2. Coca-Cola HBC – 2015 Integrated Annual Report [Електронний ресурс]. – Режим доступу станом на 08.04.2016 р.: <http://www.coca-colahellenic.com/~media/Files/C/ССНВС/Annual%20Reports/2015-integrated-annual-report.pdf>
3. Currents of change. The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу станом на 08.04.2016 р.: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/11/kpmg-international-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2015.pdf>
4. The International IR Framework [Електронний ресурс]. – Режим доступу станом на 08.04.2016 р. : <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>
5. Training in Integrated Reporting to help businesses develop skills [Електронний ресурс]. – Режим доступу станом на 08.04.2016 р.: <http://integratedreporting.org/news/training-in-integrated-reporting-to-help-businesses-develop-skills/>

УДК 330.837:657.1

Жук В. М.

д.е.н., професор,
віце-президент Національної академії аграрних наук України
Національна академія аграрних наук України

ІНСТИТУЦІОНАЛЬНА ТЕОРІЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ УЗГОДЖЕННЯ РОЗВИТКУ ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Сьогодні у бухгалтерській діяльності поглиблюється проблема невідповідності практики обліку до його теорії. Швидке впровадження сучасних інформаційних технологій в управлінській системі підприємств суттєво змінює методика та організацію облікового процесу, а головне змінюються вимоги до бухгалтерів, їх професійних навиків, особистих якостей. Отримані у вищих навчальних закладах теоретичні основи теорії облікової науки на практиці не знаходять належного застосування. Причиною цього, на наш погляд, є наростаюче відставання теорії бухгалтерського обліку від практики. Цей дисонанс окреслює об'єкт та предмет наукових пошуків для вітчизняних дослідників. Цій проблемі присвячені і наші дослідження останніх кількох років.

Розвиток бухгалтерського обліку не можна розглядати відокремлено від розвитку економічної науки, вагоме місце у якому на сьогодні зайняв інституціональний підхід. Напрацьована економістами інституціональна теорія є визнаною у світовому науковому середовищі і застосовується практикою. Нецілісні

дослідження за інституціональними спрямуваннями є і в науковців-бухгалтерів. Але до цього часу не було сформовано відповідні парадигми, що дозволяли би говорити про нову – інституціональну теорію бухгалтерського обліку.

Виходячи з цього метою наших досліджень є обґрунтування вибору та застосування інституціональних підходів до вирішення проблем облікової науки, а звідси, окреслення та розкриття основ нової інституціональної теорії бухгалтерського обліку.

Огляд публікацій зарубіжних вчених – Ентоні Хопвуда, Росса Уоттса та Джеральда Зіммерманна, Чарльза Хорнгрена, Роберта Коуза, Крістофера Чепмена, Девіда Купера та Пітера Міллера, Самуеля Діпіази та Роберта Екклза свідчить про формування нових теоретичних уявлень про облік, який організовується і функціонує не лише за нормативними правилами, але і мотивами поведінки людей, що ці правила встановлюють, розповсюджують та виконують.

Досліджуючи західний позитивістський тренд розвитку теорії бухгалтерського обліку, ми побачили можливість розвитку облікової теорії і на фундаментальній платформі інституціоналізму. Тим більше, що і інституціоналізм, і бухгалтерська позитивна теорія базуються на філософській платформі позитивізму.

Поєднання базових положень позитивістської теорії бухгалтерського обліку з інституціональною теорією мотивовано рядом факторів. Перш за все, інституціональна теорія вже є класикою сучасної економічної думки. Вона здатна не тільки пояснити причини успішності чи неуспішності різного роду економічних систем, в тому числі і бухгалтерської, але і визначити фактори і шляхи подолання проблем, що створюють в системах інституту. Вона орієнтує практику на зміну інститутів для досягнення бажаних результатів.

До того ж інституціональна платформа для змін в теорії бухгалтерського обліку буде зрозумілою для широкого загалу економічної науки. Для професії важливо, щоб імідж бухгалтерського обліку як консервативної складової економічної науки відходив у минуле.

Формуючи філософську платформу розбудови інституціональної теорії бухгалтерського обліку, ми врахували і сучасні тенденції практики та фундаментальні напрацювання прогресивних наукових шкіл, що досліджують і доводять зростання обліку від «замкнутої» інформаційно-технічної системи до вагомого явища національних та глобальних просторів – окремого соціально-економічного інституту.

Вибір нами інституціонального підходу для переосмислення основ теорії бухгалтерського обліку зумовлений ще й тим, що інші класичні бухгалтерські теорії не дають відповіді на питання розвитку бухгалтерського обліку та професії бухгалтера, обмежуючись системою 8-ми елементів методу бухгалтерського обліку. Як наслідок бухгалтер розглядається більш як технічний виконавець, що негативно впливає на розвиток його особистості та нівелює його вагомість в системі управління підприємством.

Саме зростання бухгалтерського обліку від однієї із функцій управління до більш вагомішого і самостійного явища в економіці та суспільстві і обґрунтовує інституціональна теорія бухгалтерського обліку. У рамках нормативних теорій наявний на практиці розвиток соціально-економічної сутності бухгалтерського обліку

не пояснюється та, більше, обмежується теоретичними догмами.

Так як економічна інституціональна теорія пояснює успішність чи занепад тих чи інших країн у глобальній економіці, тих чи інших Інститутів всередині країни. Так запропонована нами теорія пояснює ефективність інститутів бухгалтерського обліку у різних країнах, різних економічних системах.

Основними складовими нової інституціональної теорії бухгалтерського обліку є: 1) модель інституту бухгалтерського обліку як соціально-економічного явища з розкриттям його ієрархії та елементів; 2) збагачення предмета, розширений перелік функцій та об'єктів бухгалтерського обліку; 3) облік трансакційних витрат; 4) інститут професійних бухгалтерів з означенням інжинірингових та імперіалістичних підходів до його розвитку.

Таким чином, на відміну від класичних нормативних теорій, інституціональна теорія бухгалтерського обліку створює науковий фундамент ефективного забезпечення реформування та розвитку обліку через використання знань про стан, ієрархію і взаємодію всіх його складових.

Нова теорія розглядає бухгалтерську діяльність не обмеженою, «камерально-економічною» чи «нормативно-технічною» Системою, а багатогранним суспільним соціально-економічним Інститутом, який, на відміну від теоретичних уявлень про «Систему бухгалтерського обліку», приростає не просто новим, а визначальними для себе організаційними та соціальними компонентами.

Література:

1. Accounting, organizations & institutions: Essays in honor of Anthony Hopwood [Текст] / Edited by Christopher S. Chapman, David J. Cooper, and Peter B. Miller. – Oxford: University press, 2009. – 441 p.

2. Ross, L. Watts Positive accounting theory: a ten year perspective [Текст] / Ross L. Watts and Jerold L. Zimmermann // The accounting review. – 1990. – Vol.65, № 1. – pp. 131-156.

3. Жук, В. Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: монография [Текст] / В.Н. Жук. – К. : Аграрная наука, 2013. – 408 с.

УДК 657

Журавель Г. П.

к.е.н, професор кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет

ПРО МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [1]. При виробленні принципів, методів і процедур облікової політики необхідно враховувати зміст економічних законів, або хоча б логіку їх вимог, так як в основі методології бухгалтерського обліку лежить політекономія, адже неможливо заперечити, що облік є точна (практична) політекономія.

Дослідження показали, що в останні роки під прикриттям впровадження вимог ринкової економіки і міжнародних стандартів фінансової звітності в систему бухгалтерського обліку внесено ряд економічно необґрунтованих змін. Як правило, вони не приводять до очікуваних позитивних результатів, а, навпаки, поглиблюють дію негативних факторів.

Незавжди оправдані зміни принципів, методів і процедур, що стосуються джерел покриття окремих витрат підприємства, оцінки доходів і витрат, появи податкового обліку і інших. Органи державної влади намагаються гарантовано забезпечити поступлення до держбюджету різних відрахувань і податків підприємств, мотивуючи їх включення до собівартості продукції, або шляхом ведення паралельного податкового обліку, при цьому нехтуючи їх економічну природу. Це стосується нарахування єдиного соціального внеску, нарахування і використання амортизації, обчислення доходів і витрат, нарахування і відшкодування податку на додану вартість і інших. В результаті це приводить до зростання собівартості продукції, росту цін і зниження конкурентоспроможності вітчизняної продукції. Нехтування показниками вартості і собівартості привело до зменшення експорту продукції, росту дефіциту держбюджету, вимивання обігових коштів підприємств, зниження їх конкурентоспроможності і банкрутства.

Собівартість продукції – вартісне вираження спожитих у процесі виробництва засобів виробництва за винятком додаткового продукту [2, 409]. Нарухування органам соціального страхування єдиного соціального внеску, враховуючи його централізоване суспільно-соціальне призначення і використання, доцільно проводити за рахунок додаткового продукту, а не включати до поточних витрат операційної діяльності. Намагання розширити перелік різних відрахувань і покриття витрат за рахунок собівартості продукції приводить до розвитку тіньової економіки, збитковості підприємств. У 2014 році сума збитків промислових підприємств України перевершила прибутки на 161425,9 млн. грн [3, 304].

Дискусійним є питання економічного змісту амортизації і зносу необоротних активів. Амортизація - це систематичний розподіл вартості, що амортизується, необоротних активів протягом строку їх експлуатації і використання цієї вартості для простого, або розширеного відтворення зношених необоротних активів. У П(с)БО № 7 «Основні засоби» поняття амортизація і знос ототожнюються. Знос виражається як сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання. На нашу думку знос – поступова втрата основними засобами першопочаткових фізичних якостей і вартості, величина зносу дорівнює сумі нарахованої амортизації. Амортизація є джерелом відтворення основних засобів. В діючій системі обліку при нарахуванні амортизації створюється джерело, однак коштів для заміни зношених основних засобів немає, так як вони використовуються в складі обігових. Проблема інвестування у відтворення основних засобів з року в рік зростає. На 1.01. 2015 року зношеність основних засобів досягла 83,5% [4, 5]. Для цільового використання амортизаційних відрахувань їх доцільно обліковувати на окремому субрахунку синтетичного рахунку 47»Забезпечення майбутніх витрат і платежів», або 48»Цільове фінансування і цільові надходження». Щоб забезпечити їх цільове використання слід перераховувати на окремий рахунок у банку і використовувати за призначенням.

Підсумовуючи, вважаємо можливим констатувати: чи варто взагалі здійснювати щомісяця таку трудомістку процедуру, як нарахування амортизації, адже жодної мети при цьому не досягається, поскільки ні резерву не створюється, ані регулятиву точно не визначається. Можливо, краще перейти до іншого способу їхнього визначення: амортизації – виходячи з фінансових можливостей підприємства, при розподілі прибутку, а зносу основних засобів – на основі ретельного огляду об'єктів при проведенні річної інвентаризації? Адже немає жодної різниці між тим, як фізично втрачається вартість, спожитих у процесі виробництва, предметів і засобів праці [5, 451].

Вище наведеним не вичерпуються наявні протиріччя облікової політики, адже ця проблема багатогранна, аби її можна було висвітлити в обмеженому за обсягом дослідженні. Методологічні проблеми облікової політики вимагають обґрунтованих пропозицій, які ґрунтуватимуться на принципах об'єктивності, раціональності, економічності і єдності облікової системи.

Література:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996 – XIV від 16. 07. 1999 р.
2. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 3 / Редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2002. – 952 с.
3. Статистичний щорічник України за 2014 рік / Державна служба статистики України. – К.: ТОВ «Август Трейд». – 2015.- 586 с.
4. Статистичний бюлетень «Основні засоби України за 2014 рік» / Державна служба статистики України. – К., 2015. – 19 с.
5. Амбівалентність і мімікрія облікової теорії: моногр. Журавель Г. П., Клевець В. Б., Олійничук В. М., Хомин П. Я.; [за наук. ред. д.е.н., проф. П. Я. Хомина]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014 – 474 с.

УДК 658:005.7

Загородна О. М.

к.е.н., доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
Тернопільський національний економічний університет

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ НА ОСНОВІ ПРОЦЕСНОГО ПІДХОДУ

В сучасних умовах на більшості вітчизняних підприємств домінує функціонально-орієнтована система управління, основою якої є різноманітні типи організаційної структури підприємств. Альтернативою управлінню на основі функціонального підходу є управління на основі процесного.

Згідно з процесним підходом, управління розглядається як сукупність взаємопов'язаних процесів, а кожний процес — як сукупність цілеспрямованих операцій (підпроцесів) [1]. Реалізація цього принципу кардинально змінює підхід до управління, основою якого є ієрархічна організаційна структура. Цілком очевидно (рис.1.), що діяльність підприємства є не ієрархічно (вертикально) орієнтованою, а

пронизує його організаційну структуру у вигляді процесів, які є динамічною сукупністю виконуваних дій, спрямованих на досягнення певної мети. Виробництво є центральною організаційною структурою підприємства, бо саме в її межах залучені підприємством ресурси перетворюються на готову продукцію або послуги. Разом з тим, ця організаційна структура використовує результати інших структур: служби маркетингу, групи продаж, логістики, конструкторської і технологічної підготовки виробництва, бухгалтерії, фінансового відділу, відділу кадрів. Зокрема, маркетингова служба збирає інформацію необхідну для формування номенклатури, асортименту продукції, її обсягу; відділ конструкторської і технологічної підготовки виробництва відповідає за організаційно-технологічний рівень виробництва, якість продукції. Фінансовий відділ та відділ кадрів задовольняє потребу виробництва в людських та фінансових ресурсах і т.д.

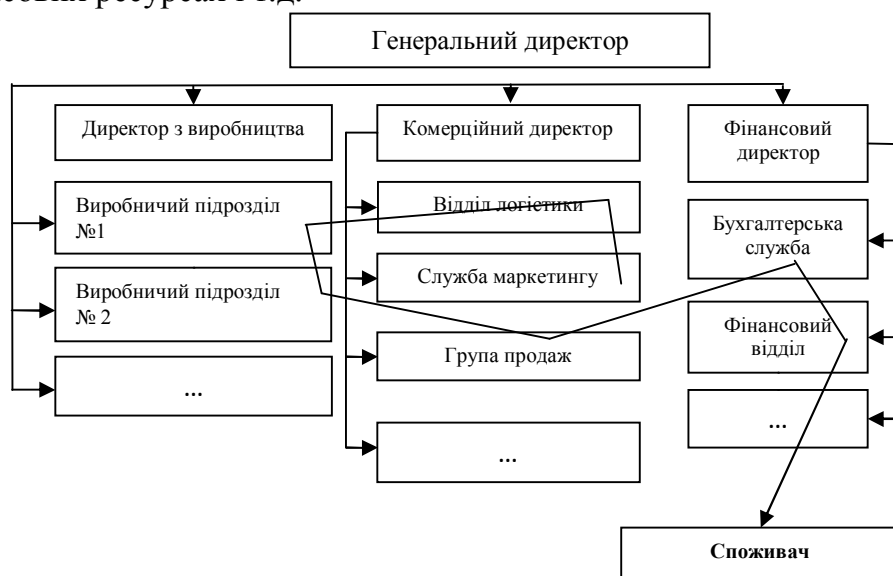


Рис. 1. Структура процесного підходу до управління

Відповідно до процесного підходу діяльність будь-якого підприємства розглядається як сукупність його бізнес-процесів, які залежать від його цілей і завдань. Бізнес-процеси дозволяють реалізувати всі види діяльності суб'єкта господарювання. Для конкретного виду робіт, що входять у процес діяльності, встановлюють відповідні параметри, які і визначають їх місце у загальній послідовності робіт, умови ініціації та термін виконання.

Згідно національного стандарту ISO серії 9001 процесний підхід є застосуванням у межах підприємства системи процесів разом з їх ідентифікуванням і взаємодіями, а також управління ними для одержання бажаного результату [2].

Реалізація процесного підходу до управління передбачає дотримання наступних умов:

- визначення процесів та порядку їх застосування підприємством;
- визначення послідовності і взаємодії процесів;
- визначення критеріїв та методів, які забезпечують результативність процесів та контроль за їх функціонуванням;
- забезпечення ресурсами та інформацією, необхідними для підтримування

функціонування й моніторингу цих процесів;

- проведення спостережень, вимірювань та аналізу цих процесів;
- прийняття заходів, необхідних для досягнення цільових показників результативності та постійного їх удосконалення.

Доцільно вказати, що впровадження у структуру управління вітчизняних підприємств системи бізнес - процесів базується на врахуванні наступних переваг процесного підходу :

- вимірником якості і цінності продукції є задоволеність замовника;
- кожен співробітник «прив'язаний» до кінцевого результату і відповідає за його якість;
- обмін інформацією здійснюється усередині робочої групи бізнес-процесу, що виключає її спотворення, а також значно скорочує терміни передачі інформації від одного суб'єкта бізнес-процесу до іншого, унаслідок чого підвищується оперативність і адаптивність діяльності підприємства;
- розглядаючи весь процес створення цінності від початку і до кінця, можна оптимально планувати ресурси. Це приведе до скорочення невиправданих витрат і максимально дозволить проконтролювати інвестиції, вкладені в проект щодо створення цінностей;
- розглядаючи всю послідовність дій із створення цінності можна побачити, на якому етапі закладається та або інша якість, що дозволить шляхом застережливих дій уникати браку, досягати максимальної якості і усувати непотрібні втрати.

Перехід на засади процесної організації діяльності та управління вимагає від кожного підприємства виокремлення та групування бізнес-процесів, створення процесної культури управління, розроблення критеріїв та показників оцінювання результативності бізнес-процесів різних рівнів.

Література:

1. Серединська І.В. Особливості інтегрування систем вартісно-орієнтованого управління підприємствами : монографія / І. В. Серединська, В. М. Серединська; за заг. ред. Н. Б. Кирич. – Тернопіль, ФОП Паляниця В.А., 2015.– 354 с.
2. Системи управління якістю. Вимоги. (ISO 9001: 2008, IDT) : ДСТУ ISO 9001: 2009. – 2009. – [Чинний від 2009-09-01]. – К.: Держспоживстандарт України, 2009. – 26 с. – (Національний стандарт України).

УДК 657

Задорожний З. В.

д. е. н., професор, проректор з наукової роботи,
Тернопільський національний економічний університет

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ВІТЧИЗНЯНОЇ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ

Реформування вітчизняної економіки, підвищення її конкурентоздатності, входження в європейський економічний простір є неможливим без вдосконалення інформаційного забезпечення працівників менеджменту різного рівня, власників підприємств, інвесторів та інших користувачів про фінансовий стан та рух активів

суб'єктів господарювання. Проблемні питання реформування облікової системи України розглядалися в працях таких вітчизняних науковців як Голов С.Ф. [1], Жук В.М. [2], Корягін М.В. [3], Ловінська Л.Г. [4], Моссаковський В.Б. [5], Олійник Я.В. [6], Пархоменко В.М. [7] та інших. Однак, на сьогодні ще не всі питання, які підіймалися названими науковцями, є вирішеними і залишаються актуальними.

Одним із шляхів удосконалення вітчизняної облікової системи є розробка концепції її розвитку. Остання повинна окреслити основні напрямки розвитку вітчизняного обліку з метою забезпечення його стабільності та послідовності.

Аналіз чинної законодавчої і нормативної бази бухгалтерського обліку свідчить, що вона не в повній мірі відповідає вимогам сьогодення. Вибраний Україною курс на євроінтеграцію вимагає, як вірно зазначає В.М. Пархоменко, євроконвергенції національного регламенту бухгалтерського обліку або його наближення (усунення розбіжностей, приведення у відповідності) до Директиви 2013/34/ЄС [7, с.5]. Потрібно відмітити, що членами Методологічної ради з бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України підготовлені зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», які в значній мірі враховують вимоги Директиви 2013/34/ЄС. Так, зокрема уточнено визначення Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку; запропоновано визначення підприємства, що становить суспільний інтерес; підприємства для цілей Закону про бухгалтерський облік поділені на мікропідприємства, малі, середні та великі; дано пропозиції щодо вдосконалення змісту статей: 8 «Організація бухгалтерського обліку на підприємстві», 11 «Загальні вимоги до фінансової звітності», 12 «Консолідована фінансова звітність», 12¹ «Застосування міжнародних стандартів», 13 «Звітний період», 14 «Подання та оприлюднення фінансової звітності» тощо. Однак, ще не всі необхідні зміни до Закону наведені у вищезазваному проекті.

Вимагає покращення переклад міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, які оприлюднені на веб-сторінці центрального органу виконавчої влади. Це завдання на сьогодні є дуже важливим, оскільки від змісту цих стандартів залежить інформація, що наводиться у фінансовій звітності публічних акціонерних товариств, банків, страховиків, підприємств, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України.

Крім Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» вимагає вдосконалення зміст чинних НП(С)БО, Інструкції № 291 щодо використання Плану рахунків бухгалтерського обліку, інших законодавчих та нормативних документів. Покращенню вітчизняної інформаційно-облікової системи повинно сприяти створення, як вірно стверджує В.М. Жук, нового регуляторного інституту, до якого слід обов'язково включити державні органи, які відповідають за управління стратегічно важливими галузями економіки, та представників об'єднань бухгалтерської професії [2, с.103]. Новому регуляторному інституту потрібно буде визначитися із системою методологічних функцій між його членами.

Наступним напрямком удосконалення вітчизняного обліку є покращення підготовки фахівців на всіх її рівнях від бакалавра до доктора наук. Зміна назви як освітньої так і наукової спеціальностей на «облік і оподаткування», яка відбулася у 2016 році, цьому покращенню, на думку автора, не сприяє. Не потрібно було ламати

структуру вже встановленої роками освітньої спеціальності «облік і аудит» та наукової – «бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Об'єднання обліку з оподаткуванням, яке було частиною іншої наукової спеціальності «гроші, фінанси та кредит» є необґрунтованим. Крім цього Міністерству освіти і науки України доцільно поставити більші вимоги до вищих навчальних закладів при їх акредитації щодо підготовки ними фахівців з бухгалтерського обліку всіх рівнів. Нині непоодинокими є випадки, коли таку підготовку здійснюють ВНЗ, які не мають у своєму штаті жодного доктора наук за відповідною спеціальністю, сформованих наукових шкіл, належної матеріально-технічної бази.

Одним із шляхів розвитку вітчизняної системи обліку є також удосконалення обліку як науки, розширення його предмету та інструментів. М.В. Корягін вважає, що методологія традиційного бухгалтерського обліку має бути удосконалена шляхом розширення його предмета в просторі і часі та включення до його складу об'єктів зовнішнього середовища підприємств і впровадження прогнозних фактів господарського життя [3, с.11]. Остання пропозиція автора є надзвичайно дискусійною, але теж має право на існування.

Підсумовуючи вищезазначене, вважаємо, що основними напрямками реформування вітчизняної системи обліку повинні бути:

- розробка загальнонаціональної концепції розвитку вітчизняного обліку;
- вдосконалення законодавчої та нормативної бази вітчизняного обліку, його організації, трансформація до вимог Директиви 2013/34/ЄС;
- якісний професійний переклад на українську мову міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- добре продумане реформування системи підготовки облікових кадрів різних рівнів (від бакалавра до доктора наук);
- вдосконалення методології бухгалтерського обліку, розширення його предмету та інструментів.

Література:

1. Голов С. Ф. Регулювання бухгалтерського обліку в ЄС та виклики для України / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 10. – С. 3-13.
2. Жук В. М. Інституціональне забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні / В. М. Жук // Фінанси України. – 2010. – №11. – С. 101-110.
3. Корягін М. В. Парадигмальне бачення розвитку бухгалтерської звітності / М. Корягін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. - №12. – С. 38-43.
4. Ловінська Л. Г. Державне регулювання бухгалтерського обліку в Україні: мета і сфера впливу / Л. Г. Ловінська // Фінанси України. – 2012. – №4. – С. 56-66.
5. Моссаковський В. Б. Основні напрямки удосконалення обліку в Україні / В. Моссаковський, Т. Кононенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – №6. – С. 35-40.
6. Олійник Я. В. Правові імперативи розвитку організації бухгалтерського обліку в Україні в системі макроекономічного управління / Я. В. Олійник // Проблеми економіки. – 2013. – №1. – С. 124-129.
7. Пархоменко В. М. Сучасні проблеми бухгалтерського обліку / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – №1. – С. 3-6.

Зарудна Н. Я.

к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет

Вакун О. В.

к.е.н., доцент кафедри обліку та фінансів,
Івано-Франківський інститут менеджменту ТНЕУ

ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ НАСЛІДКІВ РЕОРГАНІЗАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА

Реорганізація – це повна або часткова зміна власників корпоративних прав підприємства, зміна організаційно-правової форми організації бізнесу, ліквідація окремих структурних підрозділів або створення на базі одного підприємства декількох, наслідком чого є передання, прийняття його майна, коштів, прав та обов'язків правонаступникам. Проведення реорганізації тягне за собою певні зміни і в організації бухгалтерського обліку, що потребує дослідження. Згідно з п. 98.1 ст. 98 Податкового кодексу реорганізація платника податків – це фактично зміна його правового статусу [1]. Причини та мотиви, які спонукають власників та керівництво підприємства до прийняття рішення щодо реорганізації, визначають і форму майбутньої реорганізації (рис. 1).

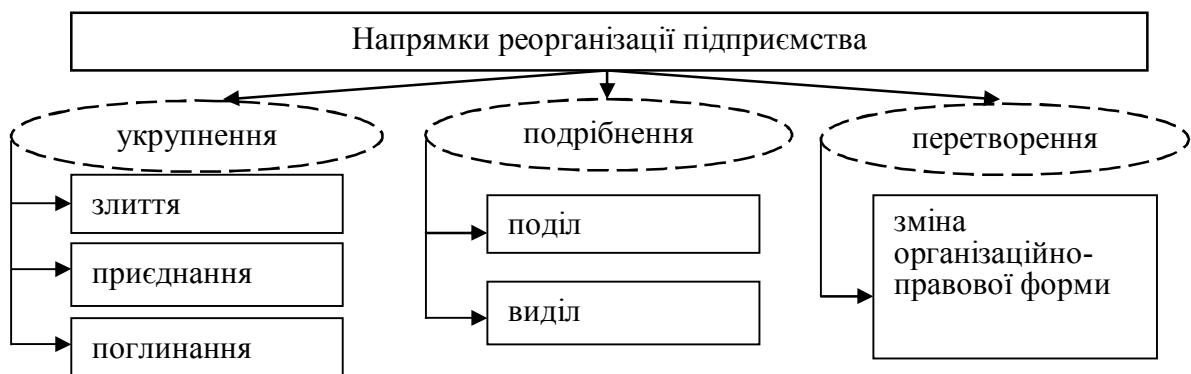


Рис. 1. Напрямки реорганізації та їх форми

Що стосується укрупнень, то основними мотивами, що їх стимулюють є: досягнення ефекту синергізму, який зумовлюється: економією на витратах, що має місце при збільшенні масштабів виробництва; економією фінансових ресурсів; збільшенням частки на ринку; прагнення заволодіти ліцензіями, патентами, ноу-хау, які належать іншому підприємству; отримання надійного постачальника факторів виробництва; зменшення ступеня ризику при виході на нові ринки збуту та їх розширенні; зменшення кількості конкурентів; зменшення податкових платежів за рахунок придбання збиткового підприємства з цілями зменшення прибутку, що підлягає оподаткуванню; придбання активів за ціною, яка нижче за їх справедливу вартість; диверсифікація активів та діяльності з метою зменшення ризиків та підвищення потенціалу прибутковості діяльності підприємства; попередження

захоплення підприємства крупними корпоративними «хижаками» та збереження контролю над підприємством; особисті мотиви вищої ланки керівництва тощо.

На протипагу укрупненню можливе «подрібнення» підприємства, основними мотивами якого є: виокремлення підрозділів, які санаційно-спроможні для проведення їх фінансового оздоровлення; задоволення інтересів кількох інвесторів до одного диверсифікованого підприємства; при проведенні приватизації державних підприємств; створення інтегрованих корпоративних структур; при зловживанні монопольним становищем на ринку (може застосовуватися примусовий поділ).

Такий спосіб реорганізації як перетворення передбачає зміну форми власності або організаційно-правової форми юридичної особи без припинення господарської діяльності підприємства. При перетворенні одного підприємства в інше до підприємства, яке щойно виникло, переходять усі майнові права та обов'язки колишнього підприємства.

Оскільки у чинному законодавстві немає окремих норм, що регулюють передачу активів і зобов'язань у процесі реорганізації підприємства, то для пооб'єктного їх приймання бухгалтеру підприємства- правонаступника потрібні первинні документи, складені на підставі рішення про реорганізацію, передавального або розподільчого акта (наявність якого є обов'язковою). Передавальний (чи розподільчий) акт являє собою баланс підприємства, що ліквідується в процесі реорганізації. А от передача цінностей до новоутвореного підприємства у процесі реорганізації, повинна бути оформлена відповідними актами приймання-передачі (вони можуть складатися в довільній формі, але з дотриманням вимог Закону [2]) з повним поіменним переліком цінностей, що передаються в кількісному і вартісному вираженні.

Стаття 107 Цивільного кодексу України вимагає після закінчення терміну для заявлення вимог кредиторів (у тому числі їх задоволення або відхилення), щоб комісією з припинення такої юридичної особи було складено передавальний (у разі злиття, приєднання або перетворення) або розподільчий акт (у разі поділу). Вони складаються у довільній формі, проте мають відповідати певним вимогам: по-перше, повинні містити положення про правонаступництво щодо всіх зобов'язань юридичної особи, що припиняється, а також щодо всіх її кредиторів і боржників, включаючи оспорювані сторонами зобов'язання; по-друге, підлягають обов'язковому затвердженню засновниками юридичної особи або органом, що прийняв рішення про її припинення.

У додатках до передавального та розподільчого актів зазвичай подають:

- баланс на дату об'єднання (чи поділу), в якому зазначають усі активи і пасиви, що передаються (у окремому додатку також наводять докладне розшифрування кожного рядка балансу у тисячах гривень без десяткових знаків або з одним десятковим знаком);
- відповідні господарські договори, що підтверджують як діючі, так і оспорювані зобов'язання сторін;
- інші необхідні документи, що підтверджують право власності на майно, майнові права та їх вартість.

Отже, при передаванні активів, які містять певну технічну документацію тощо

(наприклад, основних засобів та подібних їм видів активів), необхідно разом із ними передавати картки аналітичного обліку та належну їм технічну документацію. Також при формуванні відомостей про дебіторську або кредиторську заборгованості слід також долучати акти звіряння розрахунків з дебіторами або кредиторами (за їх наявності), відмічати інформацію про їх повідомлення з приводу змін правонаступника заборгованості. Формування балансів новостворених при укрупненні підприємств повинно відбуватися шляхом арифметичного додавання відповідних статей. Відмінності існуватимуть тільки у тому, що слід формувати новий вступний баланс юридичної особи при злитті, а при приєднанні – змінам підлягатиме тільки баланс того підприємства, до якого було приєднано одну або декілька інших юридичних осіб. Формування ж балансів при подрібненні підприємств рекомендовано формувати шляхом розподілу усіх активів та пасивів у відповідних відсоткових частках, що попередньо обумовленні у плані реорганізації. При цьому зобов'язання повинні бути розподілені між новоствореними платниками податків пропорційно до часток балансової вартості майна, отриманого ними у процесі реорганізації згідно з розподільчим балансом.

Література:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page13>.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

УДК 657.1

Зорій Н.М.

к.е.н., доцент кафедри обліку в державному
секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет

ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ЄВРОПЕЙСЬКИХ СТАНДАРТІВ З ПИТАНЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ЗАКОНОДАВСТВО УКРАЇНИ

Сучасний розвиток суспільства щільно пов'язаний з глобалізацією економіки та належним їй процесом розширення міждержавних економічних відносин в усіх галузях діяльності, у результаті чого, формується об'єктивна потреба в створенні єдиних підходів до однієї з основних функцій управління – обліку. Зважаючи на той факт, що стандартизації й уніфікації у цьому процесі відводиться ключова роль, варто досліджувати можливості наближення й адаптації вітчизняної системи обліку до єдиних засад. Загалом йдеться не про зміну основоположних загальних теоретичних основ обліку, а про формування адекватної надбудови, яка, з точки зору філософії обліку, може й повинна розвиватися та вдосконалюватися у відповідності

до сучасних потреб [5, с.152].

Не применшуючи ролі та значення узгодження законодавчих норм щодо інших галузей, варто відзначити, що найбільші труднощі цього процесу пов'язані з проблемою законодавчого регулювання бухгалтерського обліку, звітності та оподаткування. Попри те, що Україна приділяє цим питанням багато уваги, досягти вирішення усіх проблемних аспектів до сьогодні ще не вдалося. Численні наукові дослідження, в яких є низка раціональних пропозицій з даного напрямку не реалізовані на практиці й продовжують залишатися лише теоретичними рекомендаціями.

Важливим атрибутом входження України до Європейського Союзу є відповідність вітчизняних цілей, принципів і норм політики та законодавства правопорядку Євросоюзу, в основу якого покладений так званий «спільний доробок» (*acquis communautaire*). Особливе значення концепції *acquis communautaire* полягає в гарантуванні однорідності правової системи Євросоюзу, забезпеченні цілісності цієї системи та обов'язковості однакового застосування права в усіх державах-членах ЄС.

Підписання Україною «Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими спільнотами та їх державами-членами (УПС)» (14.06.1994 р.) поклало початок формуванню та прийняттю низки послідовних нормативно-правових актів, спрямованих на узгодження позицій щодо правових підходів до різних галузей людської діяльності. Акцент в Угоді зроблено на зміцненні економічних зв'язків між Україною та Європейською Спільнотою, зокрема створення в її межах зони вільної торгівлі та наближенні чинного та майбутнього законодавства України до її законодавства. Це задекларовано Статтею 51 названого документа.

Втім брак ефективного механізму гармонізації внутрішнього законодавства України з правом Євросоюзу не підтримувало виконання Програми, що дало привід доповнити її новим документом, яким стала Загальнодержавна програма адаптації законодавства України до законодавства ЄС, затверджена законом України від 18 березня 2004 р. № 1629-IV [1].

«Спільний доробок» у розділі 11 Загальнодержавної програми визначається як «правова система Європейського Союзу, яка включає акти законодавства Європейського Союзу (але не обмежується ними), прийняті в рамках Європейського співтовариства, Спільної зовнішньої політики та політики безпеки і Співпраці у сфері юстиції та внутрішніх справ». Вже з цього визначення *acquis communautaire* випливає, що порівняно з Програмою інтеграції України до ЄС Загальнодержавна програма значно поглиблює зміст «спільного доробку», відповідно до якого повинні бути адаптовані закони України та інші нормативно-правові акти.

У ній, зокрема зазначено, що Україна вживе заходів задля забезпечення поступового приведення власного законодавства у відповідність до законодавства Спільноти. Основну увагу при цьому намічено приділити досягненню первинної адекватності законів в таких галузях: митне право, право компаній, банківське право, бухгалтерський облік та оподаткування компаній, інтелектуальна власність, охорона праці, фінансові послуги, правила конкуренції, державні закупівлі, охорона здоров'я та життя людей, тварин і рослин, довкілля, захист прав споживачів, непряме оподаткування, технічні правила і стандарти, закони та інструкції щодо ядерної

енергії, транспорт [1].

До слова, позитивно слід оцінити наявність в переліку запланованих Прогресивним планом адаптації законодавства України до законодавства ЄС заходів ухвалення Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність» (щодо визначення умов проходження стажування для набуття права на здійснення аудиторської діяльності в Україні; щодо рівня освіти фізичних осіб, які можуть бути допущені до проведення обов'язкового аудиту) і Внесення змін до Положення про сертифікацію аудиторів, затвердженого рішенням Аудиторської палати України від 31 травня 2007 р. № 178/6 (щодо рівня освіти фізичних осіб) [3].

Загалом можна стверджувати, що Україна зробила вагомі кроки у векторі гармонізації вітчизняного законодавства, уміло використовуючи позитивний досвід Євросоюзу, та імплементуючи ті положення його законодавства, які сприяють ефективнішому регулюванню бухгалтерського та податкового обліків. Головним у цій площині є відповідність національним інтересам, що на нашу думку забезпечується уникненням сліпого копіювання євростандартів, або безальтернативної згоди з політикою Європи, навіть, якщо така добре себе зарекомендувала в інших країнах-членах ЄС.

Література:

1. Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18.03.2004 № 1629-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/>

2. На шляху інтеграції України до ЄС [Електронний ресурс] // Інформаційний бюлетень з євроінтеграційних питань. – 2013. – №2 (квітень). – Режим доступу : http://www.kmu.gov.ua/docs/Euro_bulletin-2.pdf.

3. Прогресивний план адаптації законодавства України до законодавства ЄС [Електронний ресурс] : схвалено протокольним рішенням Координаційної ради з адаптації законодавства України до законодавства ЄС 10 червня 2011 р. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=247677455&cat_id=247677375.

4. Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими співнотами та їх державами-членами (УПС) [Електронний ресурс] : протокол, Міжнародний документ від 14.06.1994 р. // Україна, ЄС, Бельгія та ін. = Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/998_012.

5. Хорунжак Н. М. Проблеми та передумови уніфікації обліку в бюджетній сфері / Надія Хорунжак // Галицький економічний вісник. – 2009. – № 2. – С. 152-156.

УМОВИ ПЕРЕХОДУ НА МСФЗ: ІНСОРСИНГ, АУТСОРСИНГ ТА КОСОРСИНГ

Для України європейська інтеграція – це шлях модернізації економіки, подолання технологічної відсталості бізнес-процесів, залучення іноземних інвестицій і новітніх технологій, підвищення конкурентоспроможності вітчизняних товаровиробників, вихід на світові товарні та фінансові ринки. В цих умовах актуальними стають питання орієнтації на діючу в провідних країнах світу модель соціально-економічного розвитку, що призводить до необхідності здійснення реформ у вітчизняній системі обліку шляхом адаптації її до міжнародних стандартів фінансової звітності.

Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» (№ 1629-IV) від 18.03.2004 р. визначив бухгалтерський облік однією з пріоритетних сфер, у яких здійснюється адаптація законодавства України до законодавства Європейського Союзу (ЄС). А розроблена Стратегія застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (розпорядження КМУ № 911–р). 24.10.2007 р. спрямована на вдосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів і законодавства ЄС.

В межах реформи бухгалтерського обліку Закон України «Про бухгалтерській облік і фінансову звітність» від 16.07.1999 р. № 996-XIV доповнено статтею 12-1 «Застосування міжнародних стандартів», що зумовило потребу розгляду передумов, порядку, термінів та особливостей впровадження МСФЗ в Україні.

Крім того Спільний лист Національного банку України (№12-208/1757-14830), Міністерства фінансів України (№ 31-08410-06-5/30523), Державної служби статистики України (№ 04/4-07/702) «Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» визначив суб'єктів господарювання, які обов'язково застосовують МСФЗ: публічні акціонерні товариства, банки, страховики, суб'єкти господарювання цінні папери яких обертаються на міжнародних фондових ринках та підприємства з іноземними інвестиціями; особливості першого застосування МСФЗ; терміни й умови переходу на МСФЗ.

В практиці діяльності суб'єктів господарювання та в науковій літературі розрізняють три основних варіанти організації процесу переходу до складання фінансової звітності згідно з МСФЗ: інсорсинг, аутсорсинг та косорсинг.

Інсорсинг (англ. *insourcing (in-source-using)*) – це передача певних функцій у межах компанії одному або декільком виконавцям (окремому підрозділу). Інсорсинг передбачає здійснення переходу на складання МСФЗ-звітності силами компанії, тобто самостійно. При наявності кваліфікованих штатних фахівців з МСФЗ вибір варіанта інсорсингу представляється виправданим [2].

Аутсорсинг (англ. *outsourcing (outer-source-using)*) представляє собою передачу компанією окремих бізнес-процесів або виробничих функцій на договірних засадах іншій спеціалізованій компанії (в контексті досліджуваної теми – як правило, аудиторській компанії). Аутсорсинг відрізняється від звичайного договору про надання послуг тривалістю співпраці, тобто послуги зазвичай є епізодичними (разовими), а аутсорсинг – триваюча послуга [2].

Сьогодні в Україні діє Агентство з МСФЗ — акредитований учбовий центр з програм ICFM. Агентство здійснило дослідженням особливостей різних варіантів переходу до подання звітності за МСФЗ - інсорсингу, аутсорсингу та косорсингу і зробило порівняльний аналіз цих варіантів за їх можливостями, прерогативами, ризиками та загрозами. Оцінку здійснювали за трибальною шкалою згідно з переліком найбільш актуальних критеріїв (табл. 1).

Таблиця 1

Результати аналізу можливих варіантів організації переходу до складання звітності згідно з МСФЗ [3]

| Критерії | Інсорсинг | Аутсорсинг | Косорсинг |
|---|------------------|-------------------|------------------|
| Обґрунтованість професійного судження | 1 | 2 | 3 |
| Вартість робіт зовнішніх виконавців | 1 | 3 | 2 |
| Доступ до передового досвіду МСФЗ-звітності та його застосування в майбутньому | 2 | 1 | 3 |
| Повнота трансформації документального забезпечення фінансової звітності | 2 | 1 | 3 |
| Можливість отримання консультацій, формування нових знань персоналу компанії | 2 | 1 | 3 |
| Оперативність реагування на проблеми/завдання, що виникають | 3 | 1 | 2 |
| Оперативність усунення проблем/завдань, що виникають | 3 | 1 | 2 |
| Швидкість процесу трансформації | 1 | 2 | 3 |
| Якість виконаних робіт | 1 | 2 | 3 |
| Можливість залучення додаткових ресурсів | 1 | 3 | 2 |
| Ступінь відповідальності за результат діяльності | 3 | 1 | 2 |
| Ступінь усвідомлення виконуваних робіт | 3 | 1 | 2 |
| Конфіденційність та розголошення інформації | 3 | 1 | 2 |
| Підхід до виконання робіт відповідно до стратегії і тактики розвитку підприємства | 3 | 1 | 2 |
| Якість фінансової МСФЗ - звітності | 1 | 2 | 3 |
| Всього балів | 30 | 23 | 37 |

Косорсинг (англ. *cosourcing* (*co-source-using*)) - змішане використання зовнішнього і внутрішнього джерел/ресурсів, сумісне виконання бізнес-функцій як внутрішнім персоналом компанії, так і ресурсами ззовні. Він являє собою частковий аутсорсинг, гібрид перших двох варіантів, що дозволяє певною мірою нівелювати їх недоліки та загрози і поєднати в собі їх позитивні риси. Косорсинг передбачає спільну роботу штатних працівників і запрошених аудиторів-фахівців з МСФЗ [2].

Результати дослідження Агентства з МСФЗ показали, що інсорсинг є лідером в питаннях оперативності прийняття рішень, гнучкості процесу трансформації, відповідальності працівників і збереження конфіденційної інформації. Косорсинг створює більші можливості для працівників компанії, що задіяні в процесі переходу на складання звітності згідно з МСФЗ та забезпечує високу якість фінансової звітності. Тоді коли аутсорсинг супроводжується суттєвими ризиками [3].

Таким чином, косорсинг, тобто спільна робота внутрішнього персоналу суб'єкта господарювання та зовнішніх спеціалістів, є оптимальним варіантом організації переходу до складання звітності за МСФЗ.

Література:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р., № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
2. Харламова О. В. Варіанти організації процесу переходу на складання фінансової МСФЗ-звітності. БІЗНЕСІНФОРМ – № 9. – '2015: [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.business-inform.net
3. Все о МСФО. Вестник Агентства по МСФО №10 (22) - октябрь 2015: [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://issuu.com/amsfo/docs/___22___10_

УДК 657

Карпенко І. В.

аспірант кафедри бухгалтерського обліку,
Київський національний торговельно-економічний університет

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКУ КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ

Останнім часом спостерігається посилення уваги податкових органів до трансфертних цін між пов'язаними особами. В зв'язку з цим виникає необхідність розробки теоретико-методичних засад обліку окремої групи господарських операцій, які відповідно до ПКУ відносять до «контрольованих операцій». Ця тема досліджується такими вітчизняними вченими як Мішин М.О., Василенко А., Жукова О.В., Дубницький В.І., Сапрунова О. та працівниками аудиторських компаній.

Для цілей нарахування податку на прибуток необхідне виокремлення контрольованих операцій із загального обсягу господарських операцій підприємства. Господарською операцією для цілей трансфертного ціноутворення є лише ті види операцій, договорів або домовленостей, які документально підтверджені чи

непідтвержені і можуть впливати на оподатковуваний дохід платника податків, зокрема:

1. операції з товарами, такими як сировина, готова продукція тощо;
2. операції з надання послуг;
3. операції з нематеріальними активами, такими як роялті, ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау тощо, а також з будь-якими іншими об'єктами інтелектуальної власності;
4. фінансові операції, включаючи лізинг, участь в інвестиціях, кредитах, комісії за гарантію тощо;
5. операції з купівлі чи продажу корпоративних прав, акцій або інших інвестицій, купівлі чи продажу довгострокових матеріальних і нематеріальних активів [1].

З наведених господарських операцій до контрольованих відносять такі, які можна включити до однієї з таких господарських операцій:

- придбання (продажу) товарів (робіт, послуг), що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами – нерезидентами (у Звіті «010»);
- операції з придбання (продажу) товарів (робіт, послуг), що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами - нерезидентами із залученням непов'язаних осіб (у Звіті «015»);
- операції з продажу товарів через комісіонерів-нерезидентів (у Звіті «020»);
- операції, однією із сторін яких є нерезидент, зареєстрований у державі (на території), яка включена до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України, (у «030») [2].

Згідно з міжнародними нормами та Податковим кодексом України, трансфертне ціноутворення базується на принципі «витягнутої руки» і передбачає збільшення податкових зобов'язань пов'язаних осіб до рівня податкових зобов'язань непов'язаних осіб за співставності умов здійснених ними операцій. Тому важливим для обліку контрольованих операцій є визначення ціни відповідно до методу встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки». Для цього проводиться зіставлення комерційних та фінансових умов контрольованих операцій з іншими операціями, сторонами яких не є пов'язані особи.

Співставні ціни визначають за одним з таких методів: порівняльної неконтрольованої ціни (або метод аналогів); ціни перепродажу; «витрати плюс»; чистого прибутку; розподілення прибутку. Дозволяється застосовувати будь-який з наведених методів або їх комбінацію, але якщо існує можливість застосування методу аналогів, слід користуватись ним. Метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) базується на порівнянні ціни товарів (робіт, послуг), застосованої під час контрольованої операції, з ринковим діапазоном цін на ідентичні (а за їх відсутності - однорідні) товари (роботи, послуги) у зіставних операціях [3, 52]. Якщо придбаний чи реалізований товар (послуга) має індивідуальний характер тоді потрібно застосовувати один з трьох таких методів: ціни перепродажу; «витрати плюс» або метод чистого прибутку. Детально дані методи охарактеризовані у ПКУ. Маючи свої особливості, всі вони базуються на «ринковому діапазоні рентабельності», порядок розрахунку якого затверджений постановою КМУ «Про затвердження Порядку розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого

діапазону для цілей трансфертного ціноутворення».

Підприємства, які протягом звітного періоду здійснювали контрольовані операції, зобов'язані до 1 травня наступного року після звітного подати до своєї податкової інспекції звіт про контрольовані операції, в якому відображають зібрану за такими операціями інформацію.

Отже, умовами обліку контрольованих операцій є виокремлення їх з масиву господарських операцій підприємства за встановленими критеріями, визначення ціни відповідно до методу відповідності умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки» і зіставлення умов контрольованих операцій з іншими операціями, сторонами яких не є пов'язані особи.

Література:

1. Податковий кодекс України від 01.02.2016 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. «Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції» Наказ Міністерства фінансів України від 18.01.2016 № 8// Офіційний вісник України. - 2016. - №16. с. 369
3. Григораш Т.Ф. Переваги та недоліки трансфертного ціноутворення [Текст] / Т. Ф. Григораш, В. О. Поплавська, Д. М. Шутова // Молодий вчений. — 2016. — №1. с. 52-55

УДК: 657.431

Карпенко Н. Г.

к.е.н., доцент, доцент кафедри організації обліку і аудиту,
Полтавська державна аграрна академія

ЗАСТОСУВАННЯ НАЦІОНАЛЬНИХ ПОЛОЖЕНЬ (СТАНДАРТІВ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Модернізація державних фінансів, бухгалтерського обліку в державному секторі мають на меті забезпечення якості та прозорості інформації, що характеризує майновий стан і рух бюджетних коштів, а також її відповідність міжнародним стандартам. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі вводяться в дію в рамках реформування обліку України та приведення його до міжнародних стандартів.

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НПСБО) регламентують облік у розрізі різних об'єктів і відповідають в переважній частині міжнародним стандартам.

До складу державного сектору включаються всі державні інститути й заклади, що виробляють суспільні блага та надають їх споживачеві безкоштовно, тобто без безпосередньої оплати кожної споживаної одиниці блага. Відповідно до такого терміну визнання до складу державного сектору повинні бути віднесені і бюджетні установи.

Розробленим національним стандартам НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової

звітності», НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність», НП(С)БОДС 103 «Фінансова звітність за сегментами», НП(С)БОДС 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», 124 «Доходи», 126 «Оренда»; 129 «Інвестиційна нерухомість»; 130 «Вплив змін валютних курсів» (розділ III); 131 «Будівельні контракти»; 134 «Фінансові інструменти»; 135 «Витрати» відтерміновано дату набрання чинності до 1 січня 2017 р.

Наказом Мініну «Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі» від 29.12.2015 № 1219 затверджено:

- Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі;
- Типову кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами;
- Типову кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання бюджету;
- Типову кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання місцевого бюджету;
- зміни до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку.

У НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» уточнено складові облікової політики – розпорядчий документ про політику не повинен містити вимог щодо організації бухгалтерського обліку.

У НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» та НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» скориговано вимоги щодо первісної оцінки, переоцінки та вибуття основних засобів і нематеріальних активів, нарахування амортизації.

У НП(С)БОДС 123 «Запаси» зазнали змін підходи до первісної оцінки запасів та їх вибуття у частині обліку транспортно-заготівельних витрат.

План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Мініну від 26.06.13 р. № 611, доповнено новою нормою. Уточнено призначення рахунків 22, 23, 31–33, 71, 84. Удосконалено типову кореспонденцію у частині обліку окремих операцій з необоротними активами, запасами, грошовими коштами, власними надходженнями і капіталом, а також операцій, пов'язаних з виробництвом продукції.

НП(С)БОДС 124 «Доходи» [3] усі доходи суб'єктів державного сектора віднесено до двох великих груп – доходи від обмінних операцій та доходи від необмінних операцій.

В НП(С)БОДС 135 «Витрати» наведена класифікація витрат, згідно з якою витрати суб'єктів державного сектора класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами: витрати за обмінними операціями, витрати за необмінними операціями.

При цьому до витрат за обмінними операціями включені такі елементи, як оплата праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизація, фінансові витрати, інші витрати за обмінними операціями.

Фактично за економічною класифікацією, що діє на даний час, витрати, що

включаються до зазначених в НП(С)БОДС елементів, відображались в обліку бюджетних установ за окремими кодами економічної класифікації.

Для повноцінного застосування НП(С)БОДС в бюджетних установах необхідно здійснити приведення обліку в бюджетних установах до вимог міжнародної практики обліку в державному секторі. Перехід на нову систему обліку повинен відбуватись в контексті реформування державного сектору в цілому та чіткої регламентації законодавством бухгалтерського обліку в бюджетній сфері.

Варто звернути увагу на необхідність приведення до одного чинника відображення інформації у звітності – у бюджетних установах у гривнях з копійками, у державному секторі – у тисячах гривень.

Література:

1. Дорошенко О. О. Трансформація об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах у контексті модернізації обліку в державному секторі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://business-inform.net/pdf/2013/2>

2. Лиско Н. А. Метод нарахування доходів і витрат в умовах реформування бухгалтерського обліку в державному секторі України / Н. А. Лиско [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua>

3. Наказ Міністерства «Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі» від 29.12.2015 № 1219 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon2.rada.gov.ua>

УДК 657

Карп'як Я. С.

к.е.н., доцент кафедри обліку та аналізу,
Національний університет «Львівська політехніка»

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗАСТОСУВАННЯ ПІДПРИЗМСТВАМИ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ В ЕЛЕКТРОННІЙ ФОРМІ

У ході своєї діяльності підприємства здійснюють безліч господарських операцій, кожна з яких має бути оформлена відповідними первинними документами. На підставі таких документів зазначені операції відображаються в податковому та бухгалтерському обліку, тому дуже важливо, щоб ці документи були складені з дотриманням певних вимог.

Згідно зі ст. 1 Закону про бухоблік первинний документ — це документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення.

Більш розширене визначення цього терміна наведено в п. 2.1 Положення № 88, де зазначено: первинні документи — це письмові свідоцтва, які фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.

Первинні документи є підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій (ч. 1 ст. 9 Закону про бухоблік). Крім того, слід мати на увазі, що на даних бухгалтерського обліку базується фінансова, податкова, статистична та інші

види звітності, де використовується грошовий вимірник. А отже, первинний документ здебільшого буде основою для відображення господарських операцій не лише в бухгалтерській, а й у інших видах звітності, у тому числі податковій.

Практично всі підприємства так чи інакше використовують у своїй діяльності електронні документи, будь то звітність, що подається до фіскальних органів і соціальних фондів, платіжні доручення, що передаються до банківських установ, чи листи, що надсилаються на адресу контрагентів, тощо.

Складати первинні документи, що є підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій, на машинних носіях інформації дозволяє і ч. 6 ст. 9 Закону про бухоблік. У цьому випадку згідно із зазначеною статтею і п. 2.3 Положення № 88 підприємство зобов'язане виготовляти за свій рахунок копії таких первинних документів на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також контролюючих чи судових органів у межах їх повноважень, передбачених законами. Про те, що порядок надання контролюючим органам первинних документів, складених на машинних (електронних) носіях, визначено ч. 6 ст. 9 Закону про бух облік.

Основні організаційно-правові принципи електронного документообігу (обігу електронних документів) та використання електронних документів встановлено Законом № 851, ст. 2 якого визначено: дія цього Закону поширюється на відносини, що виникають у процесі створення, відправлення, передавання, одержання, зберігання, оброблення, використання та знищення електронних документів.

Відповідно до приписів ст. 5 Закону № 851 електронним вважається документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа.

Основні вимоги, що пред'являються до електронного документа, застережені ст. 5 і 6 Закону № 851. Серед них, зокрема, зазначено:

— наявність обов'язкових реквізитів документа, склад і порядок розміщення яких визначається законодавством;

— можливість створення, передання, збереження та перетворення електронного документа електронними засобами у візуальну форму. При цьому під візуальною формою подання електронного документа слід розуміти відображення його даних електронними засобами чи на папері у формі, придатній для сприйняття його змісту людиною;

— накладання електронного підпису на завершення створення електронного документа.

Варто зазначити, що електронний підпис є обов'язковим реквізитом електронного документа, що використовується для ідентифікації автора (фізичної чи юридичної особи, яка створила електронний документ) та/або підписувача (особи, яка на законних підставах володіє особистим ключем і від свого імені чи за дорученням особи, яку вона представляє, накладає електронний цифровий підпис під час створення електронного документа) іншими суб'єктами електронного документообігу (адресатом, посередником).

Тільки за наявності в первинному документі всіх перелічених реквізитів він

матиме юридичну силу та доказовість.

Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені такі додаткові реквізити, як:

- ідентифікаційний код підприємства з Державного реєстру (код ЄДРПОУ);
- номер документа;
- підстави для здійснення операцій;
- дані про документ, що посвідчує особу-одержувача тощо.

Згідно з п. 2.5 Положення № 88 електронний підпис як один із обов'язкових реквізитів первинного документа в електронній формі накладається на нього відповідно до законодавства про електронні документи та електронний документообіг. Без електронного підпису, електронний документ не може бути підставою для його обліку. Крім того, він не матиме юридичної сили. Саме так зазначено в ст. 1 Закону № 851.

Звертаємо увагу на те, що порядок надання працівникам права застосування ЕЦП, ведення обліку, зберігання та знищення їх особистих ключів необхідно регламентувати наказом керівника підприємства.

Література:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. № 996-XIV. 2. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.95р. №88. 3. Закон України від 22.05.03 № 851-IV «Про електронні документи та електронний документообіг».

УДК 657

Кірданов М. Г.

к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
ім. Вадима Гетьмана»

РЕАЛІЗАЦІЯ КОМПЕТЕНТІСНОГО ПІДХОДУ У ВИКЛАДАННІ ДИСЦИПЛІНИ «БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК (ЗАГАЛЬНА ТЕОРІЯ)»

Метою Закону України «Про вищу освіту» є забезпечення конкурентоспроможності вітчизняної системи вищої освіти в умовах відкритості і доступності для українських абітурієнтів ринку освітніх послуг європейських країн, насамперед країн східної Європи.

Закон визначив, що основний напрям реформування вітчизняної системи вищої освіти в контексті підвищення її конкурентоспроможності є надання ВНЗ фінансової і академічної автономії. Однією із найважливіших складових академічної автономії є змога ВНЗ самостійно формувати навчальні плани та програми дисциплін [2, 3].

Критерієм відповідності навчальних (робочих) програм задачам забезпечення належного рівня якості і конкурентоздатності вітчизняної вищої освіти має бути компетентнісний підхід.

Компетентнісний підхід ставить наголос не на змісті, а на результатах навчання і

втілюється у компетенціях, які є здатністю фахово і зацікавлено виконувати професійні обов'язки.

Компетенція є єдністю трьох складових:

1. Знання і сутнісне розуміння об'єкта діяльності.
2. Вміння дієво і оптимально застосовувати набуті знання в практичних ситуаціях.
3. Особистісні якості (переконання, установка на самореалізацію, ціннісні орієнтації) [1].

Отже, компетентнісний підхід має забезпечити набуття знань, умінь, особистісних якостей і мотивацій, які сформують висококласного фахівця, гарантуватимуть затребуваність потенціалу особистості, створять підґрунтя для самореалізації людини.

Які навчально-методичні підходи сприятимуть реалізації компетентнісного підходу у викладанні теоретичних і методичних основ бухгалтерського (фінансового) обліку?

1. Оскільки назва дисципліни має точно відображати її змістовно-логічний зв'язок із пов'язаними дисциплінами, то доцільною є заміна назви «Бухгалтерський облік (загальна теорія)» на «Основи бухгалтерського (фінансового) обліку».

2. Програма дисципліни «Бухгалтерський облік (загальна теорія)» має містити, враховуючи законодавчо визначене скорочення аудиторних занять і збільшення годин самостійної роботи, лише теми, які є її «сутнісним ядром» [2]. Такими темами доцільно визначити:

1. Теоретичні основи бухгалтерського (фінансового) обліку:

1.1. Понятійна основа бухгалтерського (фінансового) обліку: визначення та сутність бухгалтерського (фінансового) обліку, його цілі, якісні характеристики облікової інформації.

1.2. Предмет і об'єкти бухгалтерського (фінансового) обліку (активи, пасиви, господарські процеси), метод бухгалтерського (фінансового) обліку.

2. Методичні і технічні основи бухгалтерського (фінансового) обліку:

2.1. Сутність та призначення бухгалтерського балансу.

2.2. Бухгалтерські рахунки та подвійний запис.

2.3. Сутність і значення документування та інвентаризації в бухгалтерському (фінансовому) обліку.

2.4. Оцінювання і калькулювання в бухгалтерському (фінансовому) обліку.

2.5. Облікова реєстрація, форми бухгалтерського обліку.

3. Основи обліку господарської діяльності:

3.1. Методика обліку основних господарських процесів.

3.2. Сутність, призначення, склад фінансової звітності, принципи бухгалтерського (фінансового) обліку і фінансової звітності.

4. Організаційні основи бухгалтерського (фінансового) обліку:

4.1. Регулювання бухгалтерського (фінансового) обліку, облікова політика підприємства, організація бухгалтерського (фінансового) обліку на підприємстві.

5. Навчальні завдання до тем повинні бути аналітичного, за можливості, проблемного характеру. Студенти мають виконувати завдання самостійно; викладач

пояснює лише алгоритм роботи. Навчальні завдання бажано складати за варіантами для роботи студентів малими групами або індивідуально.

6. Контроль засвоєння навчального матеріалу здійснювати через письмові контрольні роботи тестового або розрахункового (аналітичного) характеру. Усне опитування проводити під час захисту навчальних завдань для з'ясування розуміння студентом сутності теми, рівня системності у засвоєнні матеріалу.

7. Заохочувати студентів самостійно підбирати проблемні практичні ситуації для їх використання як навчальних завдань.

8. Надавати студентам можливість розробки і розв'язання індивідуального аналітичного завдання з наступною презентацією і захистом результатів.

Література:

1. Вахтина Е.А., Артюхина А.И. Студентоцентрический аспект реализации компетнтностного подхода в ВУЗе / Е.А. Вахтина, А.И. Артюхина // Известия Волгоград. ГТУ. – 2012. - № 9, том 11. – С. 31-32.

2. Клочек Г. Наука освіти / Г. Клочек // Дзеркало тижня. – 2015. - № 44-45. – С. 12.

3. Ковалів І. Вища арифметика / І. Ковалів // Урядовий кур'єр. – 2016. - № 53. – С. 4.

УДК: 675

Коба О. В.

к.т.н., доцент кафедри обліку і аудиту,
Полтавський національний технічний університет ім. Юрія Кондратюка

Миронова Ю. Ю.

к.е.н., старший викладач кафедри обліку і аудиту,
Полтавський національний технічний університет ім. Юрія Кондратюка

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА ДЛЯ ЦІЛЕЙ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ

Для створення впорядкованої структури витрат підприємства необхідна їх економічно обґрунтована класифікація за окремими ознаками. Обрані класифікаційні ознаки мають забезпечувати комплексне вивчення та групування витрат у потрібному розрізі. Кожна ознака характеризує витрати з певного боку: чим більше виділяється ознак класифікації, тим вища ступінь пізнання об'єктів.

Дослідження поглядів на класифікацію витрат, які висвітлюються у сучасній економічній літературі дозволяє зробити висновок про відсутність єдиного підходу до її проведення.

Так, В. В. Сопко [1, с. 233] визначає 10 напрямів економіко-правового та планово-облікового групування витрат підприємства. Ф. Ф. Бутинець [2, с. 145], С. Ф. Голов, В. І. Єфіменко [3, с. 245] і Є. В. Мних [4, с. 122] виділяють 3 напрями класифікації. На думку В. Ф. Палія [5, с. 12], класифікувати витрати підприємства варто за 11 напрямками.

Досліджуючи поведінку витрат на підприємстві, встановлено, що більшість з них мають неоднозначний характер і їх поділ на окремі групи є досить умовним. Одні витрати можна прямо відносити на продукцію, інші - ні. Певні витрати можуть бути важливими для прийняття одного типу рішень і не мати значення для іншого. Види витрат, які відносяться різними авторами до аналогічних напрямів класифікації витрат, відрізняються. Також немає однозначного групування науковцями витрат: певні види витрат включаються до різних напрямів.

На основі проведеного аналізу існуючих підходів, вбачаємо доцільним проводити групування витрат за наступними критеріями: організаційно-управлінський, обліково-аналітичний та фінансово-економічний.

Організаційно-управлінський критерій включає напрями класифікації, які забезпечують аналітичність інформації (за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат, за місцем здійснення контролю, за центрами відповідальності, за рівнем контрольованості, за впливом на прийняття рішень, за можливістю регулювання, за методом обчислення, тощо), що дає змогу оцінювати ефективність витрат на виробництво конкретного виду продукції і за кожним центром відповідальності окремо. Ефективною управлінська діяльність може бути лише у випадках, коли менеджери отримують вичерпну інформацію про взаємозв'язок витрат за кожним їх елементом з виробництвом конкретних видів продукції до завершення виробничого процесу або до його початку – як прогнозу. Тому інформація про витрати виробництва в управлінському обліку має бути достатньо деталізованою і оперативною.

Залежно від напрямку статутної діяльності, підприємства істотно відрізняються між собою за технологічним процесом, організаційною структурою, взаємозв'язками з партнерами та контрагентами, а також за взаємозалежністю між окремими структурними підрозділами всередині.

Характерні особливості підприємства, насамперед, виявляються в організації виробництва, яка обумовлюється технологією виготовлення продукції. Тому зміст, обсяг, вид і форму надання інформації, необхідної для управління процесом виробництва, кожне підприємство визначає самостійно. При цьому особливе значення має правильна організація та своєчасність обліку витрат за видами продукції і підрозділами, тобто належна організація аналітичного обліку. Аналітичний облік витрат на виробництво кожне підприємство організовує відповідно до характеру виробничого процесу, а також особливостей продукції, що випускається. Дані аналітичного обліку використовуються при складанні внутрішньої звітності, яка будується на інформації про види і кількість продукції, про центри відповідальності і статті витрат. Виходячи з цього, обліково-аналітичний критерій класифікації витрат об'єднує такі напрями: за способом перенесення вартості на продукцію, за складом, за видами виробничих процесів, стосовно періоду, стосовно готового продукту, за цільовим призначенням (за статтями калькуляції), за видами продукції (робіт, послуг), за порядком обчислення, за порядком включення до кошторису (калькуляції).

Фінансово-економічний критерій класифікації характеризує витрати з точки зору їх обчислення, доцільності витрачання та включення до кошторису. Він охоплює наступні напрями: за видами витрат, стосовно форм праці, стосовно форм вартості, за

споживанням ресурсів, за доцільністю витрачання, стосовно діючих норм, за метою аналізу, за терміном обчислення.

Представлений підхід до класифікації витрат у цілому охоплює всі сфери діяльності та найбільш точно узагальнює види витрат, які притаманні підприємствам промислового комплексу.

Література:

1. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посібник / В.В. Сопко – К.:КНЕУ, 2006. – 526 с.
2. Бухгалтерський управлінський облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / [Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.Ф.Канурна та ін.]; за ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 480 с.
3. Голов С. Ф. Фінансовий та управлінський облік / С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко. – К.: ТОВ «Автоінтерсервіс», 1996. – 544 с.
4. Мних Є.В. Економічний аналіз: підр. / Є.В. Мних – К.: Центр навч. літератури, 2003. – 412 с.
5. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В.Ф. Палий – М.: ИНФРА – М., 2006. – 279 с.

УДК 657.47

Король К. В.

викладач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Одеський національний економічний університет

ЕФЕКТИВНІСТЬ ВИРОБНИЧОГО ЦИКЛУ В ОЦІНЦІ ДІЯЛЬНОСТІ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

У сучасних умовах ринкової економіки ефективне управління неможливе без забезпечення системи управління господарюючих суб'єктів інформацією про реальний стан справ на підприємстві. Внаслідок того, що будь-який суб'єкт господарювання можливо представити як сукупність центрів відповідальності (центрів витрат), особливої гостроти набуває питання оцінки діяльності центрів відповідальності.

Під центром відповідальності можна розглядати елемент організаційної структури підприємства (сегмент, підрозділ, одиницю) чи його частину, щодо якої можливо (доцільно) встановити менеджера (керівника), який матиме повноваження з використання ресурсів для забезпечення діяльності такого центру і нести відповідальність за формування показників і результатів діяльності такого центру [1, 282]. Різновидом центрів відповідальності є центр витрат, який може розглядатись як центр відповідальності, керівник якого несе відповідальність за витрати такого центру і не відповідає за доходи, прибуток та інвестицій у такий центр [2, 121].

Центр відповідальності може бути оцінений з точки зору його ефективності та результативності.

Під результативністю як правило розглядається те, як виконує свої завдання центр відповідальності, отже, у якій мірі він досягає бажаних або запланованих результатів. У межах обліку за центрами відповідальності ця вимога реалізується при порівнянні фактичних і запланованих показників у звіті за центрами відповідальності, або при порівнянні звітів та бюджетів за центрами відповідальності [3, 466; 4, 32; 5, 351].

Пов'язаним із показником результативності є показник ефективності. Він розглядається у двох аспектах:

1) виробництво заданого обсягу продукції при мінімальному використанні виробничих ресурсів;

2) максимальне виробництво обсягу продукції при заданому розмірі виробничих ресурсів [3, 466; 4, 31; 5, 351; 6, 146].

З огляду на зміст визначених показників, доцільним є їх поєднання для оцінки діяльності центрів відповідальності. Як приклад такого поєднання можна розглядати показник ефективності виробничого циклу (далі МСЕ). Цей показник є елементом систем управління запасами «Точно і в строк», та «Системи збалансованих показників» [7, 87]. Це нефінансовий показник, що, розраховується за формулою:

$$МСЕ = \frac{\text{Час виробництва}}{\text{Тривалість загального виробничого циклу}} \quad (1)$$

Отриманий показник є меншим за одиницю, внаслідок:

$$\begin{array}{l} \text{Тривалість} \\ \text{загального} \\ \text{виробничого} \\ \text{циклу} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Час} \\ \text{виробництва} \\ \text{а} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Час} \\ \text{контролю} \\ \text{якості} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Час} \\ \text{переміщення} \\ \text{продукції} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Час простою} \\ \text{(зберігання)} \end{array} \quad (2)$$

Ідея застосування показника МСЕ полягає у наступному: період часу, який займає власне виробництво є меншим, ніж тривалість контролю якості, переміщення продукції та простоїв, у т.ч. знаходження продукції на складах. Тобто лише споживання ресурсів безпосередньо у виробництві передбачає створення нової вартості, отже виникнення витрат, всі інші споживання ресурсів у процесі загального виробничого циклу – під час контролю якості, переміщення продукції та простоїв, – є пустими, адже нової вартості не утворюють. У міру наближення значення МСЕ до 1 відбувається зменшення непродуктивних (пустих) витрат, можливість швидкого виконання виробничого завдання збільшується.

З огляду на наведене вище можна визначити наступне обмеження щодо застосування показника МСЕ для оцінки діяльності центрів відповідальності: застосування показника МСЕ є доцільним для виробничих центрів відповідальності (центрів виробничих витрат), для невиробничих центрів відповідальності його застосування є недоцільним, адже дані для його визначення за наведеними формулами 1 та 2 є відсутніми. Поряд з тим, використання показника МСЕ при оцінці діяльності центрів відповідальності, залучених до виробничих процесів, дасть змогу системі управління швидко визначати поточний стан справ, відповідно приймати управлінські рішення адекватні поточним умовам виробництва. Таким чином

показник МСЕ пов'язаний із характеристикою часу, отже при його застосуванні можливими є не лише оцінка наслідків подій, які відбулись у минулому, але й моніторинг сучасних подій і прогнозування їхніх наслідків у майбутньому. Тобто, крім розширення оперативних можливостей тактичного обліку відбувається впровадження елементів стратегічного обліку та управління.

Література:

1. Король К.В. Центри відповідальності: поняття та підходи до визначення суб'єктів відповідальності / К.В.Король. // Бізнес інформ. – 2015. – №1 (444). – 21.01.2015 р. – с. 409. – С. 279 – 284.
2. Король К.В. Центри затрат в діяльності промислових підприємств / К.В. Король. // Тези виступів Другої міжнародної науково-практичної конференції «Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності у сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці». – Ужгород: ДВНЗ «УжНУ», 2015. – 274 с. – С. 120-122.
3. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры: пер.с англ. / Под ред. и с предисл. А.М.Петрачкова. / Р. Энтони, Дж Рис. – [2 изд., стер.] – М.: Финансы и статистика, 1998.– 558 с.
4. Рибокова О.В. Бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование. Научное издание / О.В. Рибокова. – М.: Финансы и статистика, 2005 – 464с.
5. Атамас П. Й. Управлінський облік: 2-ге вид. Навчальний посібник./ П.Й.Атамас. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
6. Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник для вузов / Т.П. Карпова. – 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Юнити-Дана, 2004. – 351 с.
7. Каплан Р. С. Сбалансированная система показателей: от стратегии к действию / Р. С. Каплан, Д. П. Нортон. – М.: «Олимп-Бизнес», 2003. – 214 с.

УДК 657.01

Корягін М. В.

д.е.н., професор,

Львівський торгівельно-економічний університет

Чік М. Ю.

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку,

Львівський торгівельно-економічний університет

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ LEAN ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

У сучасних умовах господарювання питання організації lean обліку на підприємстві набуває все більшого значення, відповідно, бухгалтери стають тими професіоналами, які повинні удосконалити організацію обліку на підприємстві, якщо приймуть і зрозуміють lean трансформацію обліку як системний підхід щодо оптимізації витрат на ведення обліку на підприємстві.

Головне завдання менеджменту і працівників облікового апарату підприємства,

що використовують lean ідею (безперервне поліпшення та вдосконалення) полягає в використанні внутрішнього потенціалу та інтелектуальних здібностей співробітників, націлених на вдосконалення методів організації обліку, з метою оптимізації витрат на ведення обліку на підприємстві на підприємстві. При цьому, необхідно чітко розділити елементи дій бухгалтерів в операціях, процесах і системах на:

1. Дії, що додають корисної цінності облікової інформації для кінцевого користувача (внутрішнього і зовнішнього).

2. Дії, що не додають цінності обліковій продукції. Хто як не самі бухгалтери, щодня, які вчиняють дії по формуванню облікової інформації знають, як можна удосконалити методи організації обліку. Головне завдання lean обліку полягає в тому, щоб допомагати і заохочувати ініціативних працівників в розробці і впровадженні вдосконалених методів організації обліку, а також і навчати інших працівників новим методам. Таким чином, на підприємстві бухгалтери вдосконалюють існуючі облікові стандарти як на нормативно-правовому рівні, так і на організаційно-технологічному рівні, що в свою чергу відображається на зростанні ефективності організації обліку та формування інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Зміна облікових стандартів в свою чергу веде до вдосконалення організаційно-управлінських систем. Кінцева мета вдосконалення полягає в перетворенні звичних лінійно-функціональних організаційно-управлінських систем «типового» обліку в інноваційні матричні організаційно-управлінські системи «lean» обліку. Тобто створення інноваційних організаційно-управлінських систем з організації обліку, які б максимально задовільнили потреби споживачів облікової інформації. Але для того що б створити середовище, яке формує економічно-обґрунтовану та ефективну облікову інформацію необхідно вже на початкових етапах організації «lean» зрозуміти, що таке неякісна організація обліку на підприємстві із значними витратами, а саме:

- відсутність облікової політики (від якої залежить майбутні підсумкові показники фінансової звітності підприємства);

- недооформлення первинних документів та наявність зайвих первинних документів (на кожну фактично здійснену господарську операцію повинен бути єдиний первинний документ з усіма обов'язковими реквізитами);

- побудова облікового апарату за принципом лінійно-функціональних організаційно-управлінських систем (перевага надається інноваційно-матричним організаційно-управлінським системам «lean» обліку);

- зайва або неправильна обробка (виготовлення продукції, яка за якістю перевершує наявну продукцію, тому ще невідома для покупця; або занадто тривала обробка продукції із-за не якісного обладнання або низької кваліфікації працівника);

- «паралітичний» аналіз господарських операцій на кожній обліковій ділянці (необхідне постійне покращення організації обліку відповідно до особливостей діяльності не тільки національних облікових систем, а й міжнародних);

- «штучне» розширення облікового апарату (у більшості випадків значна кількість облікових працівників є причиною зростання витрат на організацію обліку, у першу чергу, в частині оплати заробітної плати та внесків на соціальне страхування).

Саме в створенні організаційно-управлінської системи з організації обліку, в якій відсутні риси неякісної організації обліку і полягає головний сенс парадигми «lean обліку». Усунення перерахованих вище видів неякісної організації обліку дозволяє реалізувати головну мету будь-якого підприємства по оптимальному задоволенню потреб споживачів або створення додаткової економічно цінної інформації для кінцевого споживача:

- високої економічної обґрунтованості;
- з низькими витратами;
- «точно в строк»

Тому інноваційні матричні організаційно-управлінські системи «lean» обліку вимагають від менеджменту абсолютно нового підходу до системи організації і постановки організації обліку витрат з мінімальними витратами. Оскільки застосовувані на підприємствах застарілі, традиційні системи організації обліку спрямовані не на внутрішнього споживача, основне завдання якого є займатися постійним зниженням витрат, з метою отримання високого матеріального заохочення, а на зовнішнього споживача (податкові та контролюючі органи). Таким чином, існуючі на підприємствах системи організації обліку, для працівників бухгалтерської служби не мають ніякого практичного обґрунтування для подальшої їх оптимізації, оскільки значна ускладненість та громіздкість організації обліку, що призводить до зростання витрат несе в собі значне інформаційне наповнення, значна кількість якого є прерогативою постійного інтелектуального навантаження працівників облікового апарату.

Література:

1. Brian H. Maskell. Lean Accounting: What's It All About? / Н. Brian Maskell, L. Bruce Baggaley : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.leanaccountingsummit.com/LeanAccountingDefined-Target.pdf>.
2. Brian H. Maskell. Lean Accounting Elevator Speech / Н. Brian Maskell : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.maskell.com/lean_accounting/subpages/lean_accounting/elevator_speech.html.

УДК 657

Костякова А. А.

к.е.н. доцент кафедри обліку і оподаткування,
Таврійський державний агротехнологічний університет

ОБЛІК ВИТРАТ ЗА ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ

Недосконалість традиційних систем обліку витрат і калькулювання собівартості продукції сприяла пошуку нових методів і систем, що забезпечували б формування точної та детальної інформації про собівартість окремих видів продукції та напрямів діяльності, представляли ефективну можливість покращення собівартості, сприяли оптимізації витрат.

Такою системою обліку витрат став підхід, як Activity Based Costing (або ABC-

метод) або облік витрат за видами діяльності. Питанню створення такої системи приділена значна увага у стандартах управлінського обліку, що прийняті однією з провідних професійних організацій у світі - Інститутом управлінських бухгалтерів США, зокрема у SMA 4T «Впровадження ABC».

Стандарт містить розгорнуте визначення методики ABC, як: «ABC – це прогресивна концепція, здатна подолати обмеження традиційної системи обліку витрат і встановити причинно-наслідковий зв'язок між продуктами і необхідними для їх виробництва витратами» [1; 2]. Особлива увага в стандарті звернена на роль і відповідальність фахівців з управлінського обліку. Вони мають бути переконані в недостатній ефективності існуючої системи обліку витрат і свідомо прагнути до впровадження методики ABC. Цим фахівцям відводиться головна роль в рішенні таких завдань, як визначення категорії об'єктів витрат, які необхідно охопити при застосуванні методики ABC, виявлення вузьких місць існуючої методології обліку витрат. Стандарт SMA 4T охоплює принципи розробки системи ABC та вказує на те, що ABC потребує комплексного підходу. Витрати, представлені в розрізі статей, переносяться на процеси за допомогою драйвера ресурсів [1; 2]. Відзначимо, що іноді один драйвер може бути цілком достатнім для побудови адекватної ABC-моделі [3]. Така версія ABC дістала назву Time - Driven ABC [4]. Розподіл вартості на об'єкти витрат, готову продукцію (послуги, роботи), канали збуту, клієнтів, здійснюється також за допомогою драйверів. Вони дістали назву драйверів об'єктів витрат. Їх виявлення допомагає кращому розумінню діяльності підприємства.

Отже, облік витрат за видами діяльності – це система обліку витрат, що включає визначення об'єктів витрат, класифікацію витрат та метод їх розподілу за об'єктами.

Аналіз сучасних науково-практичних досліджень засвідчив, що традиційні системи обліку та управління витратами, зокрема виявлення об'єктів обліку витрат, застосування попроцесної та позамовної калькуляції собівартості, методів та баз розподілу накладних витрат, фактично пов'язаний із класифікацією витрат – за статтями калькуляції. Саме дане групування витрат традиційно використовується на практиці вітчизняних та зарубіжних підприємств для калькулювання собівартості одиниці продукції, а отже й для встановлення ціни. Вважаємо за доцільне дану класифікацію витрат обирати за основу при вирішенні основних завдань обліку.

Афористичне визначення необхідності різних видів класифікації витрат, як «Різні витрати – для різних цілей» пропонуємо переформулювати на «ABC – для різних цілей».

Е.В. Кондукова у своїй праці «ABC: Себестоимость без искажений» відокремила основні напрями застосування ABC:

- для уточнення розрахунку собівартості об'єктів витрат та встановлення на цій основі цін;
- для бюджетування витрат та контролю за дотриманням бюджетів за видами діяльності, ділянками, підрозділами тощо;
- інформаційна база для бенчмаркінгу видів діяльності та реінжинірингу бізнес-процесів на основі результатів ABC-методу [5, 20].

В науковій праці [6] нами було здійснено спробу розробити методичні підходи до впровадження ABC –методу в сільському господарстві, зокрема галузі

рослинництва. Запропонована модель побудови ABC-методу дозволить змогу ефективніше управляти накладними витратами, оскільки існує можливість для аналізу причин виникнення витрат у рамках підприємства.

Метод ABC як метод обліку витрат та калькулювання дає змогу інакше поглянути як на витрати підприємства, так і на управління ними. Він являє собою технологію, що виходить за рамки просто обліку витрат і перетворюється в ефективну технологію управління ними [7].

Можна відзначити, що впровадження системи ABC в практику роботи вітчизняних підприємств забезпечить достовірне обчислення собівартості конкретних виробів, що значно підвищить об'єктивність оцінки рентабельності продукції.

Література:

1. Statements on management accounting. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.imanet.org/
2. Statements on management accounting. [Електронний ресурс]. // Management Accounting. – Режим доступу: www.mia.org.my/at/at/200407/11.pdf
3. Лозовицька Д.С. Структурування підходів до управлінського обліку витрат операційної діяльності підприємства. [Електронний ресурс]. / Д. С. Лозовицька, С. П. Лозовицький // Режим доступу: <http://aphd.com.ua/publication-41/>
4. Szychta A. Time-driven activity-based costing in service industries. [Електронний ресурс]. / А. Szychta // Режим доступу: [http://info.smf.ktu.lt/Edukin/zurnalas/archive/pdf/2010%201%20\(67\)/5%20Szychta.pdf](http://info.smf.ktu.lt/Edukin/zurnalas/archive/pdf/2010%201%20(67)/5%20Szychta.pdf)
5. Кондукова Э.В. ABC: Себестоимость без искажений / Э.В. Кондукова. // – М.: Эксмо, 2008. – 288с. – (Профессиональные издания для бизнеса).
6. Костякова А.А. Управлінські аспекти обліку накладних витрат / А. А. Костякова // Науково-теоретичний журнал «Наука й економіка» Хмельницького економічного університету. – 2009. – Вип. 2 (14). – С. 80-85.
7. Скрипнік М.І. ABC-калькулювання / М.І. Скрипнік // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://ztu.edu.ua/ua/science/publishing/visnik/econom/3_49/38.pdf

УДК 657.6

Крупка Я. Д.

д.е.н., професор кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет

ПРО ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОРИСТУВАЧІВ ЩОДО ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Основною метою бухгалтерського обліку є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів для прийняття управлінських рішень. Найважливішими користувачами інформації щодо інвестиційної діяльності вважаються дійсні та потенційні інвестори. Реальні (дійсні) інвестори – це власники, засновники, учасники, акціонери, якими можуть бути вітчизняні та зарубіжні юридичні і фізичні особи,

держави та міждержавні організації і установи. Потенційними інвесторами є підприємства, організації, громадяни, які виявили бажання здійснювати вкладення, придбати частки, акції об'єкта інвестування.

До зовнішніх користувачів інформації у даній сфері крім цього можуть також бути віднесені державні органи та інші установи, зокрема, фіскальна служба (потребує інформації для встановлення правильності нарахування та повноти сплати податків та обов'язкових відрахувань до бюджету); органи статистики (для узагальнення інформації в межах галузі, регіону, країни загалом); національна комісія з цінних паперів та фондового ринку (з метою контролю емісії цінних паперів, захисту прав акціонерів); установи дозвільної системи (щодо нагляду та дотримання встановлених норм, правил діяльності, захисту довкілля та інші); банки (при кредитуванні інвестиційних проектів та програм).

Внутрішні користувачі, а це менеджери, керівництво, використовують інформацію для управління інвестиційною діяльністю при реалізації інвестиційних проектів і програм всередині підприємства.

Принципи обліково-інформаційного забезпечення вимагають її подання та спрямування на досягнення таких характеристик: а) на споживача інформації; б) на прийняття рішення. За першим напрямом визначити суттєві характеристики інформації досить складно, оскільки до користувачів входять не тільки висококваліфіковані спеціалісти, які на її основі можуть приймати важливі управлінські рішення, а й менш кваліфіковані – інвестори, кредитори, що недостатньо орієнтуються в економічній і фінансовій ситуації на підприємстві, наприклад, іноземні інвестори, банки, громадськість. Інший напрям також має важливе значення, хоча він також не оцінюється належним чином в теорії і практиці. Важливо, щоб інформація була придатною для сприйняття та мала практичне застосування в управлінні й прийнятті поточних і стратегічних рішень.

Інвестиційна діяльність великою мірою залежить від чинників невизначеності та спричинених ними ризиків. Тому важливим є прогнозування різних варіантів розвитку подій, оскільки реалізація великих інвестиційних проектів – процес довготривалий та вимагає значних фінансових ресурсів. Такий прогноз може мати вплив на обґрунтовані з допомогою накопиченої інформації управлінські рішення та майбутні результати від впровадження інвестиційних проектів та реалізації інноваційних програм.

Інформація щодо інвестиційної діяльності використовується різними групами користувачів за такими напрямками:

1. Для визначення інвестиційної привабливості – використовується інформація фінансової та статистичної звітності і в основному вона призначена для потенційних інвесторів з метою оцінки привабливості окремих проектів, підприємств щодо здійснення інвестиційних вкладень: оцінки майнового стану, прибутковості, фінансової стійкості, ліквідності підприємства, показників ділової активності.

2. Встановлення величини інвестиційних витрат і ресурсів в процесі здійснення інвестиційних вкладень в період реалізації інвестиційно-інноваційних проектів та програм – використовується інформація як для стратегічного прогнозування майбутніх витрат інвестиційного характеру у співставленні з наявними

матеріальними та фінансовими ресурсами, так й для оперативного контролю витрат і ресурсів менеджерами при здійсненні інвестиційних вкладень, що базується на даних облікових регістрів за відповідними рахунками, оперативній та фінансовій звітності.

3. Облікова інформація щодо операційної діяльності на етапі експлуатації введених в дію інвестиційних проектів і програм – необхідна для розрахунку фактичної ефективності інвестиційних вкладень: коефіцієнта ефективності інвестицій, періоду окупності, чистого теперішнього доходу, індексу доходності, терміну окупності, внутрішньої норми доходності. Така інформація формується в основному за обліковими даними та Звітом про рух грошових коштів з метою визначення грошових потоків, які у співставленні з фактично понесеними інвестиційними витратами з врахуванням фактора часу й використовуються для оцінки економічної ефективності інвестицій.

Якщо зіставити вище зазначені інформаційні потреби з наявною обліковою інформацією, то простежується деяка невідповідність між запитами користувачів та інформаційними пропозиціями сучасного обліку, фінансової та управлінської звітності. Зокрема, облікова звітність не дає чіткої уяви про джерела фінансового забезпечення інвестиційних проектів, їх відмежування від поточних джерел операційної діяльності. Немає достатнього представлення в обліку і звітності доходів, витрат і результатів інвестиційної сфери, ці чинники подаються у складі інших доходів і витрат. Надто складною є процедура виведення інвестиційного майна зі складу необоротних активів з метою їх продажу, у результаті чого виникає неузгодженість між звітними даними про доходи інвестиційної діяльності та грошові потоки від неї.

Існує й ряд інших неузгоджених питань, вирішення яких дозволить поліпшити інформаційне забезпечення користувачів, насамперед, реальних та потенційних інвесторів.

УДК 657.6:658.149

Кулинич М. Б.

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,
СНУ ім. Лесі Українки

Гадзевич О. І.

к.е.н., завідувач кафедри обліку і аудиту,
СНУ ім. Лесі Українки

ОЦІНКА РЕЗУЛЬТАТІВ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ НА ОСНОВІ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

Для підтримання необхідного рівня конкурентоспроможності підприємства, потрібне оновлення і модернізація усіх суттєвих аспектів діяльності, зокрема зниження витрат, поліпшення обслуговування споживачів. Кардинальні зміни в системі управління підприємством передусім пов'язані з реінжинірингом нових організаційних структур - бізнес-процесів.

Бізнес-процес розглядається як основа для регулювання виробничо-господарської діяльності.

Коли до підрозділів відносяться як до центрів відповідальності, а саме - центрів прибутку чи інвестицій, то ефективність їх діяльності оцінюється на основі операційного прибутку та рентабельності інвестицій. А продукція, що відпускається одним підрозділом іншому, є доходом для підрозділу, що продає і витратами для підрозділу, що купляє. Ціна, яка використовується для визначення вартості продукції (послуг), що передаються одним центром відповідальності (прибутку) іншому, в рамках одного підприємства називається трансфертною.

Для оцінки впливу на загальний результат діяльності необхідно знайти оптимальний варіант господарської самостійності структурних підрозділів, визначити доходи та витрати кожного підрозділу підприємства на основі трансфертного ціноутворення.

Управлінський облік надає менеджерам усіх рівнів управління інформацію щодо основних параметрів господарської діяльності компанії, тобто здійснює зворотній зв'язок між об'єктом управління та менеджером з метою контролю аналізу та планування.

В системі обліку за центрами відповідальності важливим є встановлення оптимальних та економічно обґрунтованих трансфертних цін. Взаємозв'язок оцінки діяльності центрів відповідальності і трансфертного ціноутворення зайшли відображення в наукових працях зарубіжних і вітчизняних вчених: К. Друрі, Е.А. Аткинсона, Р.С. Каплана, Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера, П.Й. Атамаса, С.Ф. Голова, Т.П. Карпової, Г.Г. Кірейцева, В.С. Леня, Л.В. Нападовської, Ю.С. Погорелова, В.П.Савчука та інших. Враховуючи значний обсяг наукових праць присвячених даній проблемі, актуальність практичного впровадження та функціонування трансфертного ціноутворення для вітчизняних підприємств можна стверджувати, що це важливо.

Проблеми трансфертного ціноутворення характерні не лише для великих корпорацій, а й для дрібних підприємств, які структурно розділені на окремі центри відповідальності за бізнес-процесів.

Від правильності визначення трансфертних цін залежить ефективність їх застосування, при цьому слід дотримуватися принципу, згідно до якого оптимальними є такі трансфертні ціни, які можуть дати підприємству максимальний маржинальний дохід.

Трансфертне ціноутворення спонукає керівництво кожного підрозділу до прийняття рішень, які підвищують ефективність діяльності всього підприємства. Так Ю.С. Погорелов зазначав, що основними критеріями вибору методу трансфертного ціноутворення є :

- мотивація керівників підприємства й керівників окремих центрів відповідальності (прибутку, інвестицій) до зниження витрат;
- узгодження загальної мети та цілей діяльності підприємства з цілями діяльності центрів інвестицій та центрів витрат.

Це означає, що керівники підрозділів обирають такі дії, які збільшують загальні прибутки підприємства в цілому [5].

Базою для визначення трансфертних цін можуть бути ринкова ціна, витрати,

договірні ціни.

Трансфертне ціноутворення передбачає фіксування факту приймання-передачі продукції між центрами відповідальності бізнес-процесів, що зумовлює необхідність організації управлінського обліку і звітності.

Оцінюючи ефективність діяльності центрів відповідальності (центрів прибутку) слід врахувати, що управління прибутком окремих бізнес-одиниць може здійснюватися двома варіантами:

- центри відповідальності (прибутку) крім внутрішньої співпраці з іншими підрозділами можуть самостійно взаємодіяти з постачальниками і покупцями;
- центри відповідальності (прибутку) первісно поставлені в умови роботи у внутрішньому просторі підприємства [4].

Для узгодження інтересів керівників підрозділів та підприємства в цілому як варіант можуть бути застосовані різні трансфертні ціни для структури – продавця і структури – споживача.

Література:

1. Атамас П.Й. Управлінський облік: навчальний посібник. [Текст] - Д. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
2. Друри К. Управленческий и производственный учет. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.
3. Нападковська Л.В. Управлінський облік. [Текст] – К.: Книга, 2004. – 544 с.
4. Савчук В. П. Управление прибылью и бюджетирование / В. П. Савчук – М. : БИНОМ. Лаборатория знаний, 2005. – 432 с.
5. Управління витратами підприємства : навчальний посібник / Ю. С. Погорелов, Л. М. Христенко, А. А. Алейніков, Г. А. Макухін; за заг. Ред. Г. В. Козаченко. – Луганськ: Вид-во «Ноулідж», 2011. – 628с.

УДК 657

Кундеус О. М.

к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет

ПРОБЛЕМИ ОЦІНКИ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ

Оцінка з позиції бухгалтерського обліку як спосіб визначення вартості господарських засобів з допомогою узагальнюючого грошового вимірника, у більшості випадків базується на затратному методі. Це підтверджується тим, що згідно з нормативно-методичної бази серед основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності визначено пріоритет оцінки активів за історичною (фактичною) собівартістю, тобто витратами на їх виготовлення чи придбання. Попри те, в сфері інвестування цей принцип є менш реалізованим. Це пов'язано із довготривалістю інвестиційного циклу, що вимагає визначення доходів з позиції майбутньої вартості та необхідність приведення об'єкта інвестицій до його справедливої вартості. Відтак, на початковому етапі інвестування капітальні

інвестиції доцільно оцінювати за первісною (історичною) вартістю, а при вибутті (реалізації) вже освоєних інвестиційних об'єктів – за ринковими методами, тобто за продажною вартістю на активному ринку, визначеною на основі справедливої оцінки. В процесі утримання об'єкт інвестування варто оцінювати за залишковою (балансовою) вартістю з врахуванням переоціненої вартості об'єкта.

На стадії післяінвестиційного контролю важливе значення має розрахунок фактичних показників вартісної оцінки та ефективності інвестицій. Цей метод є актуальним для інвестування і його розрахунок немає великої складності, якщо на підприємстві аналітичний облік поставлений на високому рівні, оскільки як інвестору так і менеджером необхідна інформація протягом всього терміну експлуатації інвестиційного проекту, щоб управляти ним та впливати на його ефективність. Тому в обліку необхідно створити достатній рівень аналітичних рахунків, що стосуються капітальних витрат на конкретний проект, амортизації за даним об'єктом інвестування, фактичних витрат на експлуатацію та утримання, валових доходів від реалізації продукції, випущеної на основі інвестиційного обладнання, нового технічного рішення, з використання нових технологічних ліній, чистого прибутку від діяльності за час використання проекту тощо.

Капітальні інвестиції як однієї з форм інвестування в основний капітал часто характеризується значним інноваційним лагом. Проблема виникає, якщо капітальні інвестиції пов'язані з створенням (виготовленням) необоротних матеріальних та нематеріальних активів власними силами. Тобто, історична (фактична) вартість необоротних активів при виготовленні (розробці), обчислена з позиції понесених затрат, може не співпадати з його реальною вартістю, яку на ринку формують попит та пропозиція. Тоді виникає необхідність здійснити оцінку відповідно до ринкової вартості. Однак на практиці дана методика не застосовується, оскільки згідно з П(С)БО 7 та П(С)БО 8 ринковий підхід щодо оцінки капітальних інвестицій може здійснюватись: у випадку безоплатного отримання; внесення до статутного капіталу; в момент обміну на подібний об'єкт, якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу; при обміні на неподібний об'єкт; у разі переоцінки.

Разом з тим, законодавчими і нормативними актами запропоновано використовувати ряд нових ринкових методів визначення справедливої вартості, за якою може бути здійснений обмін активів, або оплата зобов'язань в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Вказані методи є більш динамічними, еластичними, виражають не тільки внутрішню оцінку, але і вартість того чи іншого об'єкта у ринковому середовищі.

Аналіз українського законодавства щодо бухгалтерської оцінки капітальних інвестицій як об'єкта обліку показав ряд негативних факторів, які впливають на визначення їхньої достовірної та справедливої вартості в обліку:

- 1) у складі капітальних витрат не враховується вартість земельної ділянки під будівлі, споруди;
- 2) на відміну від МСФЗ 23 «Витрати на позики», за яким фінансові витрати включаються у первісну вартість всіх активів, з якими пов'язано використання позик на придбання, у вітчизняній практиці у складі капітальних витрат не враховуються відсотки за кредитне фінансування в разі придбання, будівництва, створення об'єктів

необоротних активів і використання інших залучених коштів, крім фінансових витрат на будівництво кваліфікованих об'єктів, визначених згідно з П(С)БО 31 «Фінансові витрати».

3) необґрунтоване розмежування витрат на поліпшення об'єктів основних засобів, інших необоротних матеріальних та нематеріальних активів між операційною та інвестиційною діяльністю та ін.

4) значні інфляційні процеси не дозволяють оперативно відображати реальну вартість капітальних інвестицій, оскільки ґрунтуються в більшості на затратних методах оцінки;

5) складний процес дооцінки незавершених капітальних інвестицій з визначенням їх справедливої вартості, який підприємство не вправі самостійно проводити, а витрати на залучення експертів є надто високими при щорічному переоцінюванні;

6) проблеми з визначенням законодавчо-обґрунтованої ставки процента перевищення балансової вартості незавершених капітальних інвестицій над ринковою вартістю в процесі переоцінки активів.

Отже, в Україні існує проблема в оцінці капітальних інвестицій, що потребує додаткових досліджень та методичних рекомендацій застосування на практиці ряду методик з визначення ринкової вартості незавершених капітальних інвестицій.

УДК 657

Кухар М. Ф.

аспірант кафедри обліку і аудиту,
Національного університету водного
господарства та природокористування

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА ІНФОРМАЦІЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ЕКОНОМІЧНОЮ БЕЗПЕКОЮ ПІДПРИЄМСТВ

Негативні наслідки світової економічної кризи призвели до настання періоду, який економісти називають епохою глобальної невизначеності та нестабільності, або періодом «інформаційного голоду». В сучасних умовах інформація виступає рушійною силою будь-якого бізнесу, яка допомагає оцінити умови бізнес-середовища, сформулювати цілі та завдання майбутньої діяльності. Основою інформаційного забезпечення є обліково-аналітична інформація, яка покликана сприяти прийняттю ефективних управлінських рішень, спрямованих на тактичний і стратегічний розвиток підприємства за всіма етапами життєвого циклу суб'єкта господарювання.

Проблемі обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки підприємства присвячено праці вітчизняних науковців, зокрема Л. В. Гнилицької, І. Д. Лазаришиної, С. В. Приходька, А. М. Штангрета та інших. Мета дослідження полягає у визначенні основних складових обліково-аналітичної інформації підприємства в системі управління економічною безпекою. В Законі України «Про

інформацію» зазначено, що інформація – це будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді [1]. Л. В. Гнилицька під інформацією вважає певний арсенал відомостей про фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання, які слугують основою прийняття управлінських рішень щодо окремих аспектів його безпечного функціонування та динамічного розвитку [2, 63]. Обліково-аналітична інформація займає центральне місце у складі інформаційного забезпечення економічної безпеки підприємства. Окремі вчені зазначають, що обліково-аналітична інформація в системі економічної безпеки підприємств базується на обліковій інформації (включає оперативну та статистичну), котра використовується для аналізу [4, 64]. Вважаємо, що обліково-аналітична інформація – це сукупність даних бухгалтерського обліку і економічного аналізу, які розкривають господарську діяльність підприємства у системі економічних показників для прийняття управлінських рішень.

Обліково-аналітична інформація формується на основі первинної облікової інформації (оперативний облік), узагальнюючої облікової (фінансовий облік та управлінський) та узагальнюючої аналітичної (аналіз) [2, 65]. Оперативний облік являє собою облік окремих господарських та технологічних операцій, який передбачає вимірювання операцій і процесів натуральними показниками, що дає можливість оцінити рівень та стан економічної безпеки підприємства.

У свою чергу, фінансовий облік спрямований на підготовку й оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства в цілому та його фінансовий стан, яка необхідна, перш за все, зовнішнім користувачам для прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень щодо співпраці з окремими контрагентами. Завдання фінансового обліку полягають у фіксації тих дій, явищ і процесів, які відбулися в минулому а передбачення цих дій є завданням управлінського обліку.

Управлінський облік – є системою збору, обробки та надання інформації керівництву для прийняття ними внутрішньовиробничих управлінських рішень, який має специфічні ознаки, що відрізняють його від фінансового обліку (методи, способи і принципи ведення). [3, 299]. Дані управлінського обліку є закритими не лише для зовнішніх користувачів, а й для деяких працівників самого підприємства, які не мають прямого відношення до вирішення певної проблеми. Управлінський облік виступає окремим елементом управління процесами щодо стійкого функціонування підприємства. З одного боку він задовольняє інформаційні потреби спеціалістів з економічної безпеки при здійсненні контролю та аналізу фактів господарської діяльності, а з іншого – сам виступає інструментом контролю та аналізу в системі економічної безпеки.

Створення ефективної системи економічної безпеки підприємства неможливе без обліково-аналітичної інформації, що передбачає, насамперед, отримання якісної аналітичної інформації та захист інформаційного середовища підприємства. Це відбувається завдяки збору й аналізу зовнішньої і внутрішньої інформації, розробки на її основі планів і прогнозів розвитку підприємства [5, 53]. Необхідну інформацію отримують з облікових даних, які підлягають аналізу і стають базою для економічного обґрунтування тактичних і стратегічних рішень, зокрема й у сфері економічної безпеки підприємства.

Отже, нерозривність облікових та аналітичних процесів при підготовці інформації характеризується терміном «обліково-аналітична інформація». В результаті дослідження встановлено, що отримання багатопланової обліково-аналітичної інформації в системі управління економічною безпекою підприємств потребує різноманітних способів її обробки з використанням елементів оперативного, управлінського та фінансового обліку та методів аналізу.

Література:

1. Про інформацію [Електронний ресурс] : Закон України від 02 жовтня 1992 року № 2657-ХІІ – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>
2. Гнилицька Л. В. Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки підприємства : [монографія] / Л. В. Гнилицька. – К. : КНЕУ, 2012. – 305 с.
3. Матвійчук М. З. Теоретичні аспекти функціонування управлінського обліку на підприємстві / М. З. Матвійчук // Інноваційна економіка – 2013. – №6 (44). – С. 299–305.
4. Попова Л. В. Основные теоретические аспекты построения учетно-аналитической системы / Л. В. Попова, Б. Г. Маслов, И. А. Маслова // Финансовый менеджмент. – 2003. – №5. – С. 41–45.
5. Приходько С. В. Формування адекватного реальним виробничо-господарським процесам комплексу заходів реагування на загрози економічній безпеці / С. В. Приходько // Інвестиції: практика та досвід. – 2011. – №4. – С.52-56.

УДК 657

Куцик П. О.

к. е. н., професор, ректор,
Львівський торгівельно-економічний університет

РЕГЛАМЕНТИ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ: СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО РОЗРОБКИ

В сучасних умовах потреба в регламентуванні та уніфікації обліку і звітності найбільше проявляється у холдингових структурах чи неформальних групах компанії, об'єднаних одними власниками або на великих підприємствах, які мають різні види бізнесу.

В одній з наших попередніх статей [1, с. 148] ми визначили основні кроки, за допомогою яких здійснюється впровадження уніфікованих корпоративних систем обліку і звітності.

Сучасні інтегровані інформаційні системи, які використовуються в управлінні диверсифікованими компаніями та групами, вибудовуються на основі різних методологічних підходів та з використанням різних програмних рішень. Поєднання цих підходів та рішень у межах єдиної системи відбувається на основі єдиних корпоративних стандартів шляхом розробки спеціальних конвертерів даних чи програмних утиліт, які дозволяють інтегрувати різні інформаційні продукти. При цьому важливо забезпечити розумний компроміс між необхідністю уніфікацією

корпоративних стандартів обліку і звітності та врахуванням локальних потреб підрозділів (підприємств), що входять до складу компанії.

Серед українських компаній значних успіхів на шляху побудови уніфікованих корпоративних систем обліку і звітності досягла компанія ДТЕК. Так, наприкінці 2012 року у компанії була створена загальна ІТ-інфраструктура на більш ніж 50 підприємствах, централізовані бізнес-додатки та почалось впровадження SAP ERP. Майже 26 тисяч співробітників компанії щоденно користуються 130 ІТ-сервісами. Високий рівень інтеграції дозволяє керівництву головного офісу ДТЕК кожного року розпочинати десятки нових ІТ-проектів, призначені для розвитку бізнесу, та успішно тиражувати їх на підприємствах, що входять до складу компанії [2].

Ідентифікація та формалізований опис ключових бізнес-процесів, результатом яких є формування зовнішньої і внутрішньої звітності компаній, залишається мало дослідженою науковою проблемою. Більшість сучасних вчених розглядають бізнес-процес як певну послідовність дій або робіт, за допомогою яких отримані на «вході» бізнес-процесу ресурси (фінансові, матеріальні, інформаційні) перетворюються на «виході» у цінні для зовнішніх чи внутрішніх користувачів результати.

Бізнес-процеси, по'язані з обліком та звітністю, не належать до групи основних процесів, тобто таких, які створюють додану вартість. Їх, переважно, відносять до допоміжних або забезпечувальних процесів [3].

З погляду парадигми процесного управління, більша частина робіт, що виконується бухгалтерією підприємства, відноситься до групи допоміжних бізнес-процесів «Управління фінансовими та матеріальними ресурсами» [4]. Це підкреслює управлінську націленість кінцевого продукту, що створюється обліковою службою для задоволення інформаційних потреб керівництва компанії.

Модель бізнес-процесів повинна бути максимально незалежною від діючої організаційної структури підприємства, яка може часто зазнавати змін. Ми вважаємо, що такий підхід повністю відповідає потребам уніфікації бізнес-процесів обліку і звітності у межах великої диверсифікованої компанії або холдингу, оскільки веде до створення референтної моделі для окремих господарських підрозділів і підприємств.

Така вірцева модель може бути розроблена для декількох варіантів регламентування бізнес-процесів обліку і звітності: 1) високий рівень регламентування бізнес-процесів. Цей варіант передбачає розробку детальних регламентів бізнес-процесів обліку і звітності, які група компаній (холдинг) впроваджує на своїх підприємствах. Характеристики бізнес-процесів визначаються централізовано; 2) середній рівень регламентування бізнес-процесів; 3) низький рівень регламентування бізнес-процесів. Моделювання бізнес-процесів обліку і звітності у межах диверсифікованої компанії чи холдингу доцільно здійснювати у графічному та описовому форматах не більше ніж на трьох рівнях деталізації.

Сьогодні існує низка різних способів зображення бізнес-процесів, які називають нотаціями. Нами запропонована модель бізнес-процесу «Управління ресурсами та обліковою функцією» розроблена за допомогою нотації IDEF0, яка складається з чотирьох підпроцесів:

Деталізація відомостей про бізнес-процеси обліку і звітності у межах загальної референтної моделі бізнес-процесів підприємства (холдингу, групи компаній)

дозволяє уніфікувати всі істотні процедури збирання інформації, її обробки, оцінки, контролю та формування звітних форм.

Таким чином, запропоновані моделі регламентування бізнес-процесів обліку та звітності можуть слугувати основою для побудови цілісної структури внутрішніх регламентів, які визначають порядок і рамочні вимоги до виконання бізнес-процесу «Управління ресурсами та обліковою функцією компанії», у межах якого здійснюється облік і формується звітність.

Література:

1. Куцик П. О. Передумови та проблеми впровадження уніфікованої корпоративної системи обліку та звітності / П. О. Куцик // Вісник Національного університету «Львівська політехніка» : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – № 722. – С. 146-150.

2. Автоматизация бухгалтерского и налогового учета компании ООО «ДТЭК» на базе «1С:Предприятие 8. Бухгалтерия для Украины» : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://inwork.tellur.com.ua/about/dtek.php>.

3. Репин В. В. Процессный подход к управлению. Моделирование бизнес-процессов / В. В. Репин, В. Г. Елиферов. – М. : Манн, Иванов и Фербер, 2013. – 544 с.

4. Денисенко Л. О. Концептуальні засади класифікації бізнес-процесів, як основи формування бізнес-системи організації [Електронний ресурс] / Л. О. Денисенко, С. Є. Шацька // Ефективна економіка. – 2012. – № 11. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1558>.

УДК: 657

Левченко З. М.

к.е.н., доцент,

Полтавська державна аграрна академія

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В АГРАРНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

Основні засоби як матеріальні об'єкти власності, що характеризують виробничий потенціал підприємства, перебувають у експлуатації досить тривалий час і зберігають свою первісну форму. Тому основними питаннями організації обліку основних засобів є в переважній більшості питання організації обліку їх надходження, оцінки, амортизації, руху. Фінансовий облік використанню основних засобів за призначенням достатньої уваги не надає.

Між тим, облік використанню основних засобів дає можливість управлінському персоналу підприємства приймати рішення щодо: оцінки економічної ефективності їх експлуатації; проведення технічних оглядів та планового технічного обслуговування для підтримання окремих об'єктів основних засобів у придатному стані та збереження їх продуктивності; проведення ремонтів, реконструкції чи модернізації; припинення експлуатації у зв'язку з втратою корисності та поновлення експлуатації в разі її відновлення; часткової або повної ліквідації.

Характерною особливістю визнання матеріальних активів підприємства саме основними засобами є утримання їх з метою використання у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій [1]. Але до сьогодні облік використання основних засобів не врегульований та не уніфікований, хоча б в межах одного підприємства.

З метою використання основних засобів у господарському процесі фінансовий облік визначає наступні облікові процедури: облік фінансової та оперативної оренди; облік заставних операцій; облік передачі основних засобів в якості внесків до статутного капіталу; облік консервації основних засобів [2].

На нашу думку, ці розділи обліку забезпечують контроль операцій з основними засобами, але такої інформації для цілей управлінського обліку використання основних засобів за прямим призначенням, тобто за метою їх придбання, як це визначено ПСБО 7, недостатньо.

З метою організації обліку використання основних засобів пропонуємо виділяти наступні групи облікових процедур:

- облік використання рухомого майна: виробничого та невиробничого призначення.

- облік використання нерухомого майна: виробничого та невиробничого призначення.

Окремі питання обліку використання основних засобів виробничого призначення розглядаються в контексті організації управлінського обліку виробництва шляхом виділення в складі виробничих витрат комплексної облікової статті «Витрати на утримання та експлуатацію машин і механізмів», за якою зосереджується сума витрат, пов'язаних з технічним доглядом, обслуговуванням, ремонтом, охороною, вартістю пально-мастильних матеріалів та запасних частин, амортизацією та заробітною платою обслуговуючого персоналу.

В сільськогосподарському виробництві прямі витрати на експлуатацію тракторів, що виконують сільськогосподарські роботи, прийнято включати безпосередньо в собівартість вирощування сільськогосподарських рослин. Для обліку використання таких об'єктів основних засобів у аграрних підприємствах користуються методикою, що розроблена ще за часів СРСР. Для цього всі роботи тракторів перераховуються в умовні еталонні гектари за визначеними коефіцієнтами [3]. Методика відпрацьована і ні в кого не викликає сумніву її правильність.

На нашу думку, така методика вже застаріла. Що таке «умовний еталонний гектар»? Умовний еталонний гектар — це об'єм тракторних робіт, відповідний оранці 1 гектару в еталонних умовах трактором ТД-74. На трактор кожної марки встановлені годинний і змінний наробіток в еталонних умовах — еталонний наробіток в умовних еталонних гектарах за 7 годин роботи.

Але станом на 2016 рік трактор ДТ-74 вже давно не випускається. Більше того, малоімовірно, що у якому-небудь сільськогосподарському підприємстві і досі існує хоч один справний такий екземпляр тракторів. Трактори іноземного виробництва не передбачають перерахунку їх виробничої потужності та продуктивності у «радянські умовні еталонні гектари».

Щодо решти об'єктів облікових процедур використання основних засобів, то одиниці обліку роботи чи експлуатації встановлені дуже різноманітні. Для об'єктів нерухомості взагалі немає показників, крім строку корисного використання.

З метою узагальнення інформації про використання основних засобів виробничого призначення для всіх облікових груп пропонуємо використовувати показник обліку роботи «машино-година», встановлення нормативів виробітку на одну «машино-годину» в залежності від виробничої потужності конкретного об'єкта основних засобів та калькулювати її нормативну вартість. Для обліку фактичного виробітку на кожен об'єкт основних засобів вести картку «Рапорт про продуктивність машини», де зазначати вид роботи, фактичний виробіток у фізичних одиницях, «машино-годинах» та їх нормативну і фактичну вартість.

Література:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27 квіт. 2000 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

2. Облік основних засобів в ринкових умовах. [навч. посібн.] / За ред. Ю. Я. Лузана, В. М. Жука. – К. : Видавництво ТОВ «Юр–Агро–Веста», 2007. – 256 с.

3. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: [Підручник] / М. Ф. Огійчук, Л. О. Сколотій, М. І. Баленкова та ін.. / за ред. проф.. М. Ф. Огійчука. – 7-ме вид., перероб і допов. – К. : Алерта, 2016. – 1040 с.

УДК 657.421.3

Легенчук С. Ф.

д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту,
Житомирський державний технологічний університет

Первій І. В.

аспірант кафедри обліку і аудиту,
Житомирський державний технологічний університет

ПЕРСПЕКТИВНІ НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ПРОЦЕСУ СТВОРЕННЯ КОМП'ЮТЕРНИХ ПРОГРАМ

На сучасному етапі розвитку економіки значну роль в діяльності підприємств відіграють комп'ютерні програми, які забезпечують належний супровід для ефективної реалізації наявних бізнес-процесів. В той же час, за останнє десятиліття в Україні відбулись відчутні зміни в ІТ-галузі економіки, який починає відігравати все більш вагомую роль в підтриманні сталої рівноваги платіжного балансу завдяки розвитку ІТ-аутсорсингу. Так, за оцінками експертів експорт послуг програмування складає 2-3 млрд. доларів, наздоганяючи хімічну промисловість України, яка складає 3-4 млрд. грн. [1]. Тому на сьогодні ІТ-галузь керівництвом країни вважається однією із пріоритетних галузей її подальшого розвитку.

Однак, незважаючи на зростаючу роль ІТ-галузі в структурі вітчизняної

економіки, дослідниками в сфері бухгалтерського обліку, на відміну від зарубіжних дослідників (наприклад, Дж.М. Морріс [2]), майже не приділяється увага формуванню обліково-аналітичного забезпечення управління процесом створення комп'ютерних програм, щодо необхідності покращання якого на сьогодні існує значна кількість запитів від вітчизняних ІТ-фахівців та інших суб'єктів, заінтересованих в інформації про діяльність ІТ-компаній.

Виходячи із вищенаведеного, вважаємо, що на сьогодні потребують приділення особливої уваги наступні напрями розвитку обліку і аналізу створення комп'ютерних програм:

- аналіз досвіду регулювання бухгалтерського обліку процесу створення комп'ютерних програм в GAAP US та IAS/IFRS та можливостей його запровадження в Україні;
- обґрунтування сутності комп'ютерних програм як об'єкта бухгалтерського обліку та розробки їх класифікації;
- виділення та опис загальноекономічних характеристик комп'ютерних програм як одного із видів нематеріальних активів;
- розкриття особливостей процесу створення комп'ютерних програм як окремого бізнес-процесу підприємства, який підлягає відображенню в системі бухгалтерського обліку;
- визначення меж життєвого циклу створених комп'ютерних програм, що впливає на порядок його обліку;
- удосконалення методики бухгалтерського обліку витрат на модернізацію (супровід) комп'ютерної програми з урахуванням особливостей процесу її розробки;
- аналіз критеріїв капіталізації витрат на розробку комп'ютерної програми як неатеріального активу підприємства;
- удосконалення порядку відображення комп'ютерних програм на бухгалтерських рахунках виходячи із можливостей закріплення прав на них за допомогою авторського права або права промислової власності;
- обґрунтування сутності витрат на створення комп'ютерних програм як об'єкта обліку та розробка їх класифікації;
- удосконалення чинної методики обліку створення комп'ютерних програм з урахуванням цілей створення і напряму їх використання на підприємстві;
- розробка методики бухгалтерського обліку процесу створення веб-сайтів як специфічного виду комп'ютерних програм з урахуванням міжнародного досвіду та особливостей процесу їх розробки;
- удосконалення бізнес-аналізу процесу створення комп'ютерних програм як одного із нових напрямів аналітичної роботи на підприємстві;
- удосконалення аналітичного забезпечення управління процесом створення комп'ютерних програм в умовах офшорного аутсорсингу;
- удосконалення методики економічного аналізу витрат на дослідження та розробки комп'ютерних програм з урахуванням наявних потреб управління даним процесом;
- розробка нових і удосконалення існуючих нормативних документів, що

регулюють бухгалтерський облік створення комп'ютерних програм як нематеріальних активів підприємства.

Здійснення наукових досліджень в контексті виділених напрямів розвитку обліку і аналізу створення комп'ютерних програм сприятиме формуванню дієвою системи обліково-аналітичного забезпечення управління даним процесом з одного боку, та формуватиме інформаційний простір для прийняття інвестиційних та позикових рішень зовнішніми користувачами.

Література:

1. Красовский В. ИТ как драйвер украинской экономики / Валерий Красовский // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dou.ua/lenta/columns/it-ukrainian-driver/?from=footer>

2. Morris J.M. Software Industry Accounting / Joseph Morris. – New York: John Wiley & Sons, 2001. – 624 p.

УДК 332.142.4

Лугова О. І.

асистент кафедри обліку і аудиту

Горбач С. О.

аспірант

Горбач Т. О.

магістрант,

Миколаївський національний аграрний університет

ОПЛАТА ПРАЦІ У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ

Реформування економіки країни має здійснюватися в інтересах людини задля покращення якості її життя. На сьогодні в сфері соціально-економічних відносин найпроблематичнішими, на нашу думку, є організація та ефективність планування та використання фонду оплати праці. Оплата праці – неоднозначна категорія в системі умов праці, оскільки саме в ній відображаються різноманітні інтереси сторін суспільно-трудових відносин. Це один із найважливіших показників, що характеризує рівень економічного та соціального стану суспільства.

Все це свідчить про те, що в Україні потрібна нова політика реформування оплати праці, яка б відповідала сучасним ринковим відносинам. В її основу має бути покладений перехід від визначення ціни праці як вартості засобів на особисте споживання працівника до визначення реальної ціни робочої сили як вартості засобів, необхідних для розширеного (повного) відтворення працюючої людини і членів її сім'ї. Вище зазначене вказує на необхідність переорієнтації державної політики отримання доходів працівниками у сферах економіки, удосконалення механізму використання форм і систем заробітної плати та ін.

Дослідженням обліку оплати праці на сучасному етапі займалися такі вітчизняні науковці: С. В. Васильчак [1], І. В. Саух [2], О. М. Чабанюк [3] та інші.

Нормативне регулювання діяльності підприємств і організацій покликане

забезпечити правильне й однакове ведення бухгалтерського обліку. Трудові відносини в Україні регулюються численними законодавчими та нормативними актами. Основним законодавчим актом є Конституція України, на якій базується все законодавство, у тому числі і законодавство про працю.

Облік розрахунків з оплати праці є досить складною ділянкою обліку, яка вимагає досить ретельного організаційного забезпечення.

Відповідно до теоретичних передумов і законодавчого регулювання, оплата праці в Україні є об'єктом національного, галузевого державно-нормативного і колективно-договірного регулювання, а також індивідуально-договірного регулювання та управління. Реформування організації оплати праці повинно охоплювати удосконалення державно-нормативного регулювання та розвиток колективно-договірного регулювання на усіх рівнях. Необхідна оптимальна модель співвідношення законодавства про працю, колективних угод, індивідуальних трудових угод та принципів управління оплатою праці на підприємствах.

В сучасних умовах господарювання сільськогосподарських підприємств на порядок денний ставиться питання вдосконалення бухгалтерського законодавства, що обумовлено необхідністю стандартизації облікових операцій в розрізі численних елементів системи оплати праці. Вважаємо, що необхідно упорядкувати права і обов'язки всіх учасників системи соціально-трудова відносин, починаючи від служб виробничого обліку і закінчуючи аналізом змісту бухгалтерських записів. У зв'язку з цим модернізація бухгалтерського законодавства повинна забезпечувати прозорість обліку компенсації витрат праці і стимулювання його результатів, а також порядок формування інформації для фінансової, податкової звітності та контролю.

В першу чергу, потрібно узгодити принципи регулювання бухгалтерського обліку та норм трудового законодавства, які стосуються формування елементів оплати працівникам. Це питання загострюється у зв'язку використанням в бухгалтерському обліку МСФЗ. Міжнародні принципи обліку винагороди працівникам викладені в МСФЗ 19 «Виплати працівникам», де описано вимоги по розкриттю інформації в обліку винагороди працівникам.

На нашу думку, для соціального захисту і матеріальної зацікавленості працівників необхідно постійно удосконалювати систему оплати праці з урахуванням кількості працівників, якості праці, умов праці і її результатів. Для цього потрібно постійно проводити перевірку розрахунків з персоналом, яка передбачає контроль за дотриманням чинного законодавства про працю, правильністю нарахування заробітної плати і проведення утримань з неї, а також правильністю ведення бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці.

За допомогою окремих процесів економічного механізму можна виявити взаємозв'язок між податком на доходи фізичних осіб і страхових внесків: сполучною ланкою в даному випадку виступає податкова база по даних платежах. Крім того, залежність даних податків проявляється в результаті включення суми податку на доходи фізичних осіб в податкову базу при обчисленні страхових внесків за аналогічний звітний (податковий) період.

Дуже важливо відображати економічно достовірну та обґрунтовану інформацію про виконання нормативів та динаміку показників про працю, нагляд за дотриманням

співвідношення росту продуктивності праці та заробітної плати, за зменшенням невикористаних витрат скритих та явних збитків робочого часу, стимулювання праці на підприємстві. На основі цієї інформації здійснюється контроль за виконанням робочого часу на підприємстві, впровадження прогресивних методів праці, дотриманням правильного співвідношення між ростом продуктивності праці та заробітної плати.

Література:

1. Васильчак С. В. Теоретичні основи формування оплати праці на підприємстві / С. В. Васильчак // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.12. – С.152-157.
2. Саух І. В. Методика перевірки операцій з оплати праці та пов'язаних з нею розрахунків [Електронний каталог] / І. В. Саух // Міжнародний зб. наук. праць. – Вип. 2 (20). – Режим доступу :eztuir.ztu.edu.ua/524/1/428.pdf.
3. Чабанюк О. М. Облік оплати праці в ринкових умовах / О. М. Чабанюк, У. М. Залуцька, К. А. Львівська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – № 21.3.

УДК 657

Мазур Н. В.

аспірант кафедри обліку та аудиту,
Київський національний університет ім. Тараса Шевченка

СУТНІСТЬ КОНСОЛІДОВАНОГО ОБЛІКУ ТА ВІДМІННІ ОЗНАКИ ВІД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ

Недоліки існуючої методики складання консолідованої фінансової звітності призвели до необхідності розробки принципово нового підходу до її підготовки. Потрібне створення такої інформаційної системи, яка б відображала всі господарські операції, здійснені в групі організацій, на рахунках бухгалтерського обліку.

Така система серед вчених-дослідників отримала назву «консолідований облік». На підставі його даних пропонується складати консолідовану фінансову звітність. Проте, такий порядок складання звітності в обов'язковому порядку вимагає вивчення суті даного поняття. На думку М. Р. Лучко, консолідований облік характеризується як процес виявлення, реєстрації, вимірювання, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність консолідованої групи [1, 4]. Дане поняття досить близьке до визначення бухгалтерського фінансового обліку. Для того, щоб явно встановити відмінності між консолідованим і бухгалтерським обліком необхідно врахувати існуючі їх характеристики.

По-перше, відображення операцій в консолідованому обліку повинно відбуватися в міру «вивантаження» у нього даних бухгалтерського обліку окремих організацій, що входять в групу. Такий висновок дозволяє говорити, що консолідований облік, на відміну від бухгалтерського, є перервним процесом. Однак дискретність консолідованого обліку не повинна порушувати його суцільний характер.

По-друге, при оцінці документального підтвердження фактів господарської

діяльності, що відображаються в консолідованому обліку, вважаємо за можливе використовувати первинну документацію окремих організацій, що входять до групи організацій. Така можливість обумовлюється тим, що консолідований облік є похідним від даних бухгалтерського фінансового обліку, і всі господарські операції, що відображаються в діяльності окремих організацій, будуть в ньому дублюватися. Тому, на наш погляд, в консолідованому обліку найбільш раціональним буде використання первинних документів окремих організацій, які підлягають консолідації.

По-третє, на відміну від бухгалтерського фінансового обліку, консолідований облік не має організаційної самостійності, тобто він не є системою реєстрації фактів господарської діяльності окремої організації, а його дані формуються на підставі зведеної інформації про діяльність групи. У даному випадку, розглядаючи бухгалтерський фінансовий облік як систему, яка відображатиме діяльність господарюючого суб'єкта, можна говорити, що він більшою мірою характеризується юридичним, ніж економічним підходом, оскільки не враховує наявності зв'язків економічної субординації між юридичними особами.

Консолідований облік, навпаки, в першу чергу, враховує існування таких зв'язків і дозволяє відображати діяльність сукупності організацій. Тобто можна говорити, що консолідований облік дозволяє реалізувати існуючий принцип пріоритету змісту перед формою в питаннях майнової приналежності активів і зобов'язань у організації.

Таким чином, не зважаючи на залежність даних консолідованого обліку від даних бухгалтерського фінансового обліку, він не є з ним схожим і вимагає окремого виокремлення. Проте, його цільова спрямованість (формування консолідованої фінансової звітності) і порядок державного регулювання дозволяють говорити, що консолідований облік виникає з бухгалтерського фінансового обліку.

Література:

1. Лучко М. Р. Консолідована фінансова звітність: систематизований підхід до побудови та розвитку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» (за видами економічної діяльності) / М. Р. Лучко. — К., 2008. — 29 с.

УДК: 332.3:528.8:629.78

Машкова Т. В.

асистент кафедри статистики та економічного аналізу,
Національний університет біоресурсів та природокористування України

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОГО СЕРЕДОВИЩА ДЛЯ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ПАРАМЕТРАМИ ЯКОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ УГІДЬ

Ефективне управління використанням і збереженням сільськогосподарських угідь на мікро- та макрорівнях вимагає відповідного інформаційного забезпечення, невід'ємною складовою якого є звітність, що складається за даними оперативного,

управлінського, статистичного та фінансового обліку. Інформація, що формується у фінансовому обліку, надається користувачам у вигляді фінансових звітів та відображає виробничі процеси і господарські засоби в узагальненому вигляді. Однак, у них, як правило, відсутні дані про якісні параметри земельних угідь.

Серед вітчизняних вчених, що досліджують облік і оцінку якості сільськогосподарських угідь можна виділити таких, як: Дерій В.А., Жук В.М., Замула І. І., Канцуров О. О., Кірейцев Г. Г., Кохан С. С., Огійчук М. Ф., Саблук П. Т., Савчук В. К., Третяк А.М. та інших науковців. Вони також звертають увагу на недостатнє використання в обліку і звітності комп'ютерних технологій.

Використання удосконалених програмних продуктів на платформі 1С: Підприємство 8 дозволяє бухгалтерам без значних зусиль формувати дані різної конфігурації. У сучасних комп'ютерних програмах обліку допустиме використання від 3 до 5 розрізів аналітичного обліку за кожним синтетичним рахунком. Це дає можливість організувати ведення аналітичного обліку в повній відповідності до вимог затвердженого плану рахунків і отримувати всю необхідну звітність з потрібним рівнем деталізації, проте не виключає і побудови аналітичного обліку за глибоким ієрархічним принципом.

Облік параметрів якості сільськогосподарських угідь має пару значень своїх показників: попередні та кінцеві. Попереднє проведення змінює попередні значення показників. Остаточне – і попередні, і кінцеві значення. А попередньо проведений документ можна провести остаточно або повернути на один крок назад. Таким чином, проводячи документи попередньо, можна моделювати і прогнозувати операції підприємства. У результаті оперативна інформація завжди буде актуальною, а звірку й аналіз бухгалтерських можна відкласти до моменту, коли всі дані стануть відомі, будуть введені в документ, і він буде відображений в обліку повністю. Умови облікового відображення параметрів якості сільськогосподарських угідь висувають специфічні вимоги до можливостей налагодження і допрограмування комп'ютерної системи бухгалтерського обліку в напрямі підвищення інформативності даних.

Щодо кількісного відображення власних та отриманих земельних ділянок, що належать підприємству, передбачено відповідні позиції в Балансі (Звіті про фінансовий стан) (ф. № 1) – у розділі I «Необоротні активи» у рядку 1011 разом із даними про інші основні засоби підприємства та Примітках до фінансової звітності (ф. № 5) – у розділі II «Основні засоби», де виділено три рядки для висвітлення інформації про земельні ділянки – «Земельні ділянки», «Інвестиційна нерухомість» та «Капітальні витрати на поліпшення земель».

Враховуючи особливість землі не втрачати вартість (не амортизуватись), доцільно вартість земельної ділянки та її якісних параметрів не лише включати до складу основних засобів, а й відображати в балансі окремо [2]. У Примітках до фінансової звітності інформацію про земельні ділянки та її якісні параметри передбачено формувати у такому порядку: залишок на початок року, надходження, вибуття, переоцінка, залишок на кінець року [3]. Проте, зазначені дані не дають можливості охарактеризувати використання землі як основного засобу виробництва в діяльності сільськогосподарського підприємства.

Відтак, пропонуємо в Примітках до фінансової звітності окремо від усіх засобів показувати балансову та нормативну вартість землі за двома критеріями: ділянки, що беруть участь у виробничому процесі і виконують функції активів та ділянки, які тимчасово не використовуються (перелоги, чагарники, яри). Єдиної звітної форми, яка б характеризувала діяльність сільськогосподарського підприємства, виявляла результативні показники та надавала вичерпну інформацію про використання власних і орендованих земельних ресурсів та їх якісних параметрів в сучасних умовах не передбачено. Наразі, ключове місце в системі статистичної звітності сільськогосподарських підприємств займає ф. № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільгоспідприємств», що заповнюється на підставі даних первинного й бухгалтерського обліку та документів з обліку земельних угідь.

Перспективним напрямом поліпшення обліку і удосконалення звітності про сільськогосподарські угіддя та їх якісні параметри є синхронізація програм ІС: підприємство, даних ГІС технологій з використанням конкретних модулів тематичних карт. Такий підхід та запропоновані зміни до звітності дозволяють регіональним управлінням земельними ресурсами, державним статистичним органам та управлінням агропромислового розвитку сформуванню єдиної бази даних щодо якісного стану сільськогосподарських угідь, їх грошової вартості, цільового призначення, землевласників та землекористувачів, що є передумовою ефективного управління раціональним використанням і продуманим відтворенням основного ресурсу сільського господарства.

Література:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Кирейцев Г. Г., Іваніщенко Л. О. Облік основних засобів у сільськогосподарських підприємствах. – К.: Урожай, 1987. – 176 с.
3. Кохан С. С., Вплив просторових структур на точність методів інтерполяції [Текст] / С. С. Кохан, І. П. Поліщук // Ученые записки Таврического национального университета. Серия: География. – 2005. – Т. 18 (57), № 1. – С. 67–74.

УДК 657

Мельничук І. В.

к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет

ВАЖЛИВІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ІНВЕСТИЦІЙ

Здійснення інвестицій у виробничо-господарську діяльність разом із впровадженням раціонально обґрунтованих інновацій є вкрай важливим в сучасних економічних умовах, оскільки використання нових, досконалих і продуктивних технологій визначає рівень конкурентоспроможності продукції. Для цього необхідно

налагодити схему управлінських рішень на основі інформаційної бази, яка охоплює сферу інвестицій від їх здійснення на підприємстві і до використання у виробничих чи комерційних цілях, що дасть змогу створити систему раціональних вкладень та управління інвестиціями з найменшим ризиком та найбільшим економічним ефектом.

Інвестиції є першоджерелом формування матеріально-технічної бази підприємства на етапі створення підприємства і надалі в процесі всієї його діяльності. Саме так трактуються інвестиції в Законі України «Про інвестиційну діяльність», тобто це всі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті якої створюється прибуток (доход) або досягається соціальний ефект [7]. Разом з тим, дане визначення не враховує грошової форми вкладень, що на даний час є основною, не встановлює мету інвестування, дещо звужує види ефекту від інвестування.

Важливим етапом обліку інвестицій є їх оцінка в момент придбання і на дату складання балансу. В цій ділянці існують певна неузгодженість. Інвестиційні вкладення значною мірою пов'язані з кредитними ресурсами, а отже, і з фінансовими витратами, які згідно з П(С)БО 7 [3] та П(С)БО 8 [4] не є складовою первісної вартості. Процес ідентифікації кваліфікаційного активу та капіталізації фінансових витрат на термін його створення відповідно до П(С)БО 31 [5] є досить трудомістким і не охоплює всю суму фінансових витрат, пов'язаних з придбанням (створенням) необоротних активів. Доцільно було б включати суми, пов'язані з сплатою відсотків за кредит, в інвестиційні витрати з метою їхньої капіталізації протягом всього періоду експлуатації цих активів.

Крім того, є певні розбіжності в методиці обліку капітальних інвестицій в частині основних засобів, що потребують монтажу. Так, в Методичних рекомендаціях № 561 [1] зазначено, що такі інвестиції формують первісну вартість активу з кредиту субрахунку 205 «Будівельні матеріали». Тобто, при придбанні устаткування, що потребує монтажу, зобов'язання перед постачальником відображається в складі запасів, а після передачі устаткування на монтаж сума включається на збільшення первісної вартості у дебет рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Водночас, в Інструкції № 291 зазначено, що на субрахунку 205 підприємства-забудовники відображають рух обладнання і комплектуючих виробів, які належать до монтажу [6]. Тобто, ця методика стосується сфери будівництва. В інших випадках, облік капітальних інвестицій, пов'язаних з придбанням основних засобів, яке потребує монтажу, доцільно вести на рахунку 15.

Важливим моментом в обліку інвестицій капітального характеру є їх вилучення з господарського обороту в результаті їх реалізації чи фізичного або морального зносу. Не можна погодитись з чинною обліковою методикою, згідно з якою капітальне будівництво, придбання (створення) основних засобів та інших необоротних матеріальних є інвестиційними витратами, а операції з їхньої реалізації відображають в складі іншої операційної діяльності. Понад те, визначення таких активів в окрему групу «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» не обґрунтовує їхній економічний зміст, порядок відображення в Балансі (звіті про фінансовий стан) і принцип нарахування та відповідності доходів і витрат. Дійсно, основна група основних засобів як інвестиційний товар є універсальним

(будинки, споруди, транспортні засоби), тому має досить високу ліквідність, однак немає підстав розміщати ці активи вище за ступенем ліквідності, ніж грошові кошти і їх еквіваленти, поточні фінансові інвестиції, як це зазначено у формі № 1 фінансової звітності України [2].

Проблематично визнавати реалізацію товарів в складі іншої операційної діяльності. Рахунок 28 «Товари» застосовується для обліку будь-яких виробів матеріалів, продуктів, які спеціально придбані для продажу [6]. В такому випадку реалізація таких активів є основною операційною діяльністю. Доречно було б необоротні активи, призначені для продажу, обліковувати в складі окремої групи активів – інвестиційні товари, і їхню реалізацію відображати в складі доходів і витрат інвестиційної діяльності. Виділення такої групи дасть змогу розмістити дані активи у складі оборотних, в розділі II форми № 1, не порушуючи принцип побудови вітчизняного балансу.

В процесі обліку фінансових інвестицій також можуть виникнути певні труднощі. По-перше, при групуванні облікової інформації на субрахунках до рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції», адже попри те, що еквіваленти грошових коштів увійшли до складу рахунку 35, їхня вартість відображається у формі № 1 в статті «Гроші та їх еквіваленти». Тому складовою облікової політики підприємства повинен бути критерій віднесення фінансових інвестицій до грошових еквівалентів. Як правило, до грошових еквівалентів відносять поточні фінансові інвестиції, початковий строк погашення яких не перевищує 3 місяці і відносно яких існує впевненість у тому, що вони не будуть зменшуватися протягом встановленого терміну інвестування.

По-друге, основною метою здійснення зовнішнього інвестування (придбання фінансових інвестицій) є вкладення у вигляді внесків в статутний капітал в інші суб'єкти підприємницької діяльності для отримання прибутків чи інших економічних вигід. Зміни в капіталі інвестора та об'єкта інвестування є результатом операцій між двома сторонами (та, яка інвестує кошти або інше майно, і яка створюється (інвестує у власний бізнес)). Попри те, в обліку ці операції на етапі інвестування зазначаються в складі інвестиційної діяльності, а доходи і втрати від такого інвестування формують результат від фінансових операцій (результат фінансової діяльності).

Отже, чинний порядок обліку інвестицій вимагає вдосконалення чинної методики і додаткових зусиль на організацію аналітичного обліку інвестиційних потоків з метою складання достовірної фінансової звітності, а також для забезпечення управління необхідною інформацією не тільки про фінансовий результат діяльності на кінець звітного періоду, а й в межах видів діяльності підприємства, зокрема інвестиційної.

Література:

1. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів – Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/MF03270.html.

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» – Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» – Наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2000 р. № 92. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/reg=z0027-00>.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» – Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати» – Наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. № 415. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06>.

6. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування – Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.

7. Про інвестиційну діяльність – Закон України від 18.09.1991р. № 1560-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1560-12>.

УДК 657.471.14:624

Мужевич Н. В.

к.е.н., старший викладач кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет

Мужевич В. Я.

аспірант кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет

ОБЛІК ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ У БУДІВНИЦТВІ

Здійснення підприємством господарської діяльності в конкурентному середовищі актуалізує виявлення проблем при визначенні собівартості продукції (робіт, послуг), обліку та розподілі загальновиробничих витрат. Формування виробничої собівартості в підприємствах будівельної галузі набуває особливого значення, оскільки структура та розподіл загальновиробничих витрат залишається однією із складних ділянок обліково-калькуляційних робіт.

Групування витрат в бухгалтерському обліку дані підприємства здійснюють згідно з П(С)БО 16 «Витрати» та ведуть у розрізі будівельних контрактів. Саме П(С)БО 18 «Будівельні контракти» визначає склад витрат за будівельним контрактом, до якого віднесено:

- витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням цього контракту (прямі);
- загальновиробничі витрати, які розподіляються між об'єктами будівництва (з урахуванням специфіки робіт, що виконуються) пропорційно до прямих витрат, обсягів доходу, прямих витрат на оплату праці, відпрацьованого будівельними машинами і механізмами часу тощо[5].

Як свідчить практика будівельно-монтажних організацій, облік витрат ведеться

пооб'єктно в розрізі статей витрат. Тут постає проблема щодо видів витрат, які включаються до загальновиробничих. Необхідно відмітити, що практично усі організації виокремлюють витрати на утримання та експлуатацію будівельної техніки в окрему статтю, проте відносять до непрямих витрат.

Л. І. Мороз зазначає, що розподіл витрат на прямі і непрямі істотно залежить від рівня спеціалізації виробництва, особливостей організації виробничих процесів, методів нормування і обліку, рівня інформаційних технологій. Доволі часто прямі витрати за суттю зараховують до непрямих внаслідок відсутності їхнього нормування і диференційованого обліку [3, с. 214].

З.-М. В. Задорожний, Є. К. Ковальчук, В. М. Панасюк [1, с.175–178], Я. Д. Крупка, Р. О. Мельник [2] витрати на утримання та експлуатацію будівельної техніки відносять до загальновиробничих, тобто непрямих і пропонують обліковувати на субрахунок 911 «Витрати на утримання та експлуатацію будівельної техніки».

О. В. Павелко [4, с. 59] такі витрати вважають окремою статтею калькуляції будівельно-монтажних робіт, не обліковуючи їх у складі загальновиробничих витрат.

Економічна неоднозначність, пов'язана із витратами на утримання та експлуатацію будівельної техніки впливає також із неузгодженостей у нормативно-правовій базі. Так, як П(С)БО 16 «Витрати» є документом вищого нормативного рівня порівняно з Методичними рекомендаціями № 573, у зв'язку з цим, практикуючі бухгалтери, здебільшого, першочергово враховують його норми при організації обліку витрат. Саме тому, більшість будівельних підприємств відносять такі витрати до загальновиробничих, виділяючи чи не виділяючи їх як окрему калькуляційну статтю у відповідній структурі собівартості робіт, що виконуються будівельною технікою, адже визначення номенклатури калькуляційних статей вважається основною прерогативою будівельного підприємства (рис. 1).

З рисунку 1 видно, що діюча методика обліку витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки має ряд недоліків. Усі витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням включені у загальновиробничі та розподіляються згідно з обраною підприємством базою розподілу. В основному, базою розподілу є або прямі матеріальні витрати, або прямі витрати на оплату праці. Вважаємо, що такий розподіл не відображає реальних сум витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки щодо кожного об'єкта калькулювання. Організований належним чином облік витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки можливий за умов правильного та детального встановлення об'єктів обліку таких витрат. Це також посилить його контрольно-аналітичну функцію.

Вважаємо, що до об'єктів обліку витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки слід відносити такі:

- витрати, пов'язані безпосередньо з експлуатацією будівельної техніки (прямі);
- витрати, пов'язані з утриманням будівельної техніки (непрямі, підлягають розподілу).

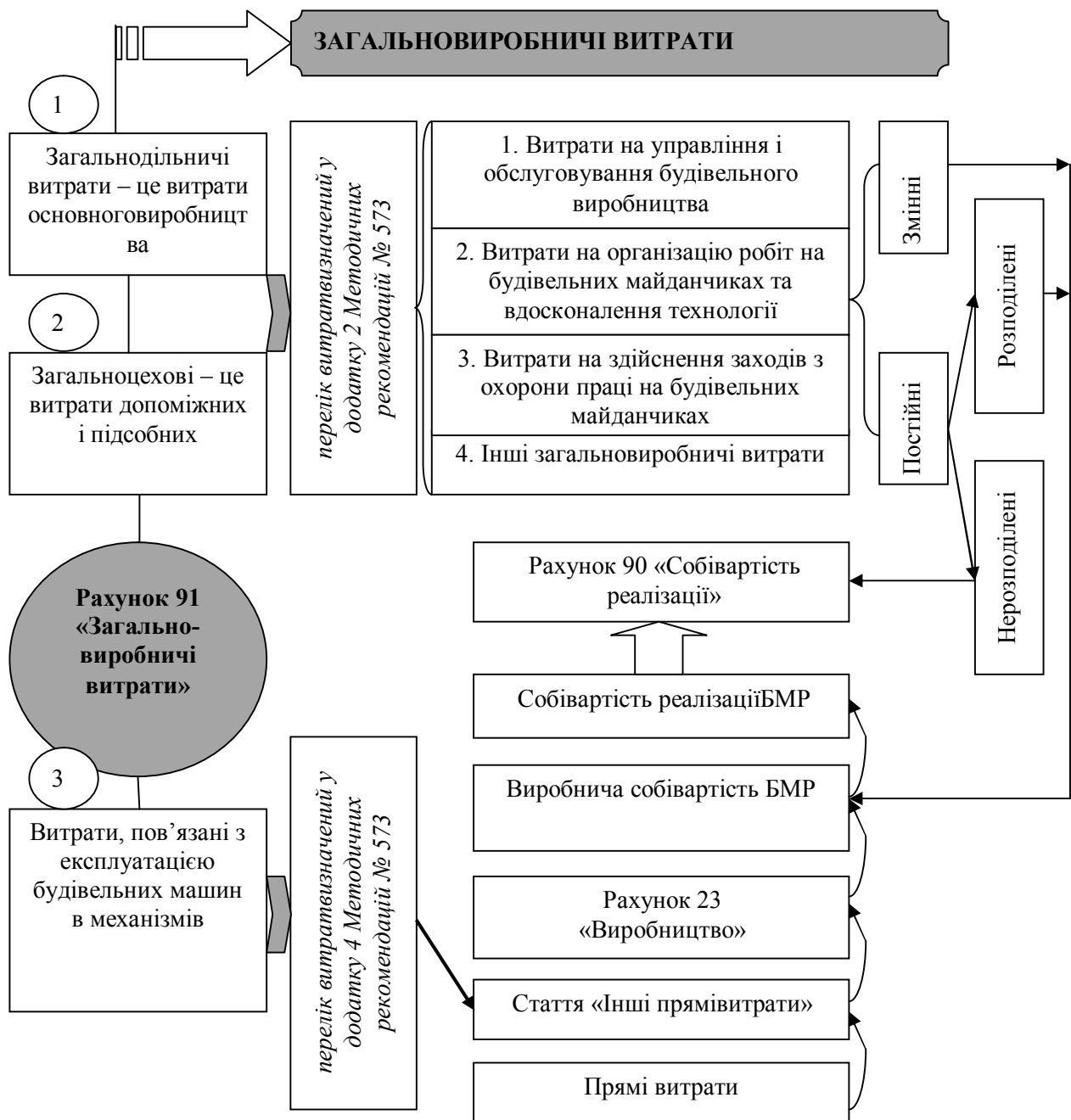


Рис.1. Склад та порядок розподілу загально-виробничих витрат та їх облік в досліджуваних будівельних підприємствах

Тут важливе значення має встановлення переліку статей калькулювання витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки. Враховуючи вплив окремих організаційно-технологічних особливостей будівництва та діючу практику будівельних підприємств нами рекомендовано таку номенклатуру статей витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки (рис. 2).

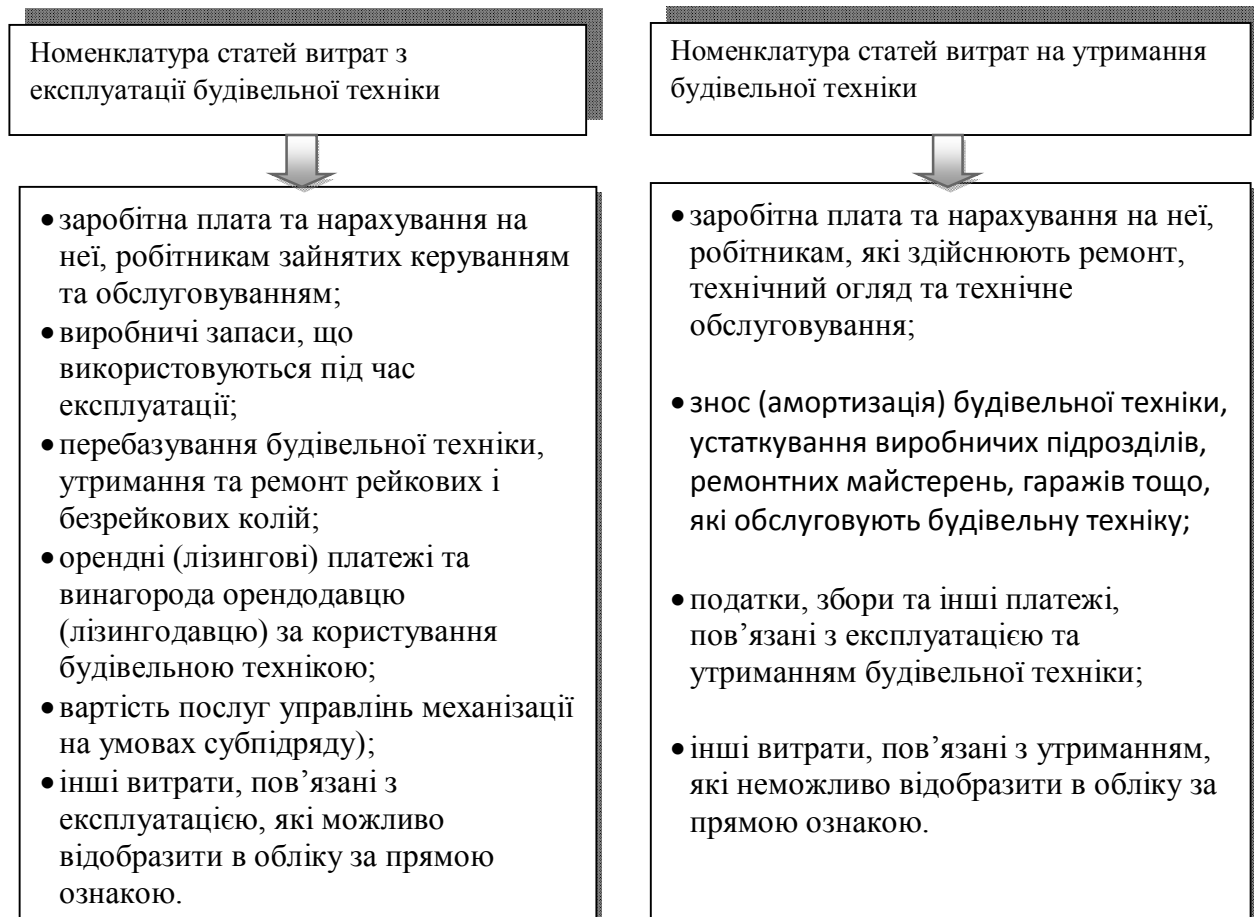


Рис. 2. Номенклатура статей витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки

Вважаємо, що облік витрат з експлуатації будівельної техніки доцільно вести на встановленому субрахунку з назвою «Витрати, пов'язані з експлуатацією будівельної техніки» рахунка 23 »Виробництво» з подальшою деталізацією на рахунках третього і вище порядків в розрізі об'єктів будівництва. Витрати на утримання будівельної техніки рекомендовано відображати на субрахунку 911 »Витрати, пов'язані з утриманням будівельної техніки» рахунку 91 »Загальновиробничі витрати», що відповідатиме його назві та методиці обліку, яка передбачає віднесення їх до непрямих з обов'язковим розподілом відповідно до обраної бази.

Література:

1. Задорожний З. В. Облік в галузях економіки : [підруч.] / З. В. Задорожний, Є. К. Ковальчук, В. М. Панасюк. – К. : «Хай-Тек Прес», 2011. – 360 с.
2. Крупка Я. Д. Облік у будівництві : [підруч.] / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. О. Мельник. – К. : Знання, 2008. – 631 с.
3. Мороз Л. І. Теоретичні та прикладні аспекти управління прямими матеріальними і трудовими витратами підприємств / Л. І. Мороз. // Вісник Нац. ун-ту «Львівська політехніка». Проблеми економіки та управління. – 2011. – № 698. – С. 212–218.
4. Павелко О. В. Доходи і витрати основної діяльності будівельних підприємств у системі обліку та контролю : [монографія]. – Рівне : НУВГП, 2012. – 236 с.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» – Положення, Наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 205. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

УДК 657.6

Муравський В. В.

к.е.н., старший викладач кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет

ОБЛІКОВІ КОМУНІКАЦІЇ В ДЕТІНІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ

На систему обліку і контролю в умовах науково-технічного прогресу здійснює вплив розвиток комп'ютерно-комунікаційної техніки. Сучасні інформаційні технології виводять на провідне місце комунікаційний процес, який є ознакою системності обліку та визначає зв'язок з користувачами облікової інформації. В комунікаційному середовищі підприємства існують обов'язкові комунікації, які розроблені та впроваджені у більшості випадків державними контролюючими органами.

Суб'єкт господарювання зобов'язаний інформувати фіскальну службу про економічні показники господарської діяльності з метою визначення та сплати загальнообов'язкових податків та зборів. Зацікавленістю держави в ефективних облікових комунікаціях призвела до активного впровадження комп'ютерно-комунікаційних технологій у процес інформаційної взаємодії з підприємствами, установами та організаціями. Тому актуальності набуває дослідження особливостей налагодження інформаційного обміну між підприємствами та фіскальною службою.

Проблемним в детінізації економіки є оперування інформацією про фактичних власників підприємств, які зареєстровані в офшорних зонах. У суб'єктів господарювання та податкових служб є два джерела інформації: відкриті бази даних та банківські реєстри власників розрахункових рахунків. Відкрита інформація про засновників (власників) підприємств присутня у небагатьох країнах, що значно ускладнює боротьбу з уникненням від сплати податків. Інформація, якою володіють банківські установи, є більш надійною. Банки при відкритті рахунків вимагають дані про фактичних бенефіціарів, гарантуючи дотримання банківської таємниці. Розкриття даних потребує ініціації складної процедури судового розгляду або звернення працівника фіскальної служби [1].

Процес генерування та відправки облікової інформації для міждержавних податкових комунікацій рекомендовано здійснювати на рівні суб'єкта господарювання. Облікову інформацію про одержані доходи та нараховані податки доцільно автоматично надсилати фіскальним органам іноземних держав. Першочергово облікові дані необхідно відправляти в країну реєстрації підприємства та резиденства її засновника (власника). Інформування налаштовується з належною періодичністю для своєчасної реакції фіскальних органів. Для уникнення

маніпулювання обліковими даними з метою приховування фактичних доходів підприємства інформаційний обмін доречно організувати в автоматичному режимі. Система автоматизованого збору та комунікації реалізовується на усіх підприємства для забезпечення максимального державного контролю за нарахуванням та сплатою податків.

Автоматичний обмін обліковою інформацією про доходи і податки дозволить уникнути виведення коштів в регіони з невисоким або нульовим оподаткуванням. Разом з мінімізацією впливу офшорної юрисдикції забезпечується уникнення подвійного оподаткування господарської діяльності. Забезпечується міждержавна комунікація суб'єктів господарювання через фіскальні органи.

Інформаційна взаємодія потребує прийняття належної міжнародної правової бази. В розпорядженні України для організації автоматичного обміну обліковою інформацією є «Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податковій сфері», прийнята у 1988 році Європейським Союзом та Організацією економічного співробітництва та розвитку в Страсбурзі. Україна, яка приєдналася до угоди у 2004 році, може використати її для підписання міждержавних договорів між відповідними органами щодо фіскальної взаємодії. Також, ще з радянських часів та починаючи з 1991 року підписано багато договорів про уникнення подвійного оподаткування, якими регламентовано обмін даними про сплачені податки. Проте, угоди з Сінгапуром, ОАЕ, Латвією, Люксембургом, Ліхтенштейном, Белізом не можуть бути правовою базою формування автоматичного обміну обліковою інформацією, оскільки в цих країнах передбачені відмови у наданні інформації, якщо вона містить комерційну таємницю [2].

Застосування комп'ютерно-комунікаційної техніки в обліку податків та платежів забезпечує зменшення рівня економіки, що перебуває у тіні, оптимізацію витрат часу на митне оформлення вантажів, зручність в сплаті податків та зборів усіма можливими способами, уникнення корумпованості у податковій сфері, дистанціювання у процесі комунікації платників податків, податкових агентів та уповноважених фіскальною службою посадових осіб.

Література:

1. Стасенко М. Як ПДВ-рахунки змінять життя малого і середнього бізнесу / М. Стасенко // Фінанси України. – 2014. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://news.finance.ua/ua/news/-/336445/yak-pdv-rahunky-zminyaty-zhyttya-malogo-i-serednego-biznesu>.

2. Фискальная дружба: как наладить обмен налоговыми данными с остальным миром // Форбс Україна. – 2015. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://forbes.net.ua/opinions/1399639-fiskalnaya-druzhba-kak-naladit-obmen-nalogovymi-dannymi-s-ostalnym-mirom>

ФІЛОСОФСЬКА ПРИРОДА ЯКОСТІ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Ефективна діяльність будь-якого підприємства значною мірою залежить від правильних, конкретних управлінських рішень, які, у свою чергу, є залежними від багатьох чинників, серед яких провідне місце відведено якості облікової інформації.

У процесі розвитку історичного мислення про світ і людину, поняття якості набуває концептуального характеру у філософському значенні. Розуміння поняття «якість» в його філософському значенні стало основою звичайного лексичного значення, що виражає істотну визначеність об'єкта, завдяки якій він є саме цим, а не іншим.

Вважається, що вперше якість, як категорія, була розглянута в працях Аристотеля ще у III ст. до н.е. Він вважав, що якість, виступає як одна із десяти категорій, на які філософ поділив всі речі реальності. Пізніше Гегель представив якість як логічну категорію, що є складовою базового ступеня пізнання речей і становлення світу, та таку категорію, що безпосередньо характеризує буття об'єкта.

Проте, йшли роки, і, досліджувана нами категорія змінювала своє трактування, доповнювалася та розкривалася зовсім по-іншому. У XVI-XVII ст. на основі механістичного світогляду, який склався на той час, проблема якості почала розумітися по-іншому. Філософи даної епохи поділили відомі їм якості на первинні і вторинні. Первинними стали називатися ті, які сприймаються чуттєво і являють собою просторово-геометричні властивості речей, пов'язаних з протяжністю. Всі інші стали розглядатися як суб'єктивні ілюзії, як продукти органів відчуттів людини. І тільки в німецькій філософії кінця XVIII початку XIX ст., знову відродилося діалектичне розуміння якості (як вважав Аристотель) [1, с. 122].

В наш час багато науковців розвиток категорії якості пов'язують із новою парадигмою О. Суб'єтто. Теоретичною основою парадигми є взаємодія якості і кількості. За О. Суб'єтто, якість є складною філософською, економічною, соціальною та суспільною системною категорією, визначення якої розкривається через комплексну систему ознак: сукупність властивостей; ієрархічна система властивостей або якостей частин об'єкта або процесу; сутнісна визначеність об'єкта або процесу, що виражається в закономірному зв'язку всіх складових частин та елементів; основа існування об'єкта або процесу, в єдності зовнішнього і внутрішнього, потенційного і реального середовища; обумовлює специфічну реакцію на зовнішні впливи, цілісність, упорядкованість, стійкість одиничного процесу чи події.

Отже, з філософської точки зору, якість як наукова категорія включає ряд історично сформованих у світогляді людини уявлень: 1) цілісну характеристику; 2) стійкість; 3) специфіку; 4) природу. Наведені характеристики також підходять для визначення якості облікової інформації.

Для розкриття категорію властивостей якості для облікової інформації,

необхідно дослідити зв'язок: «ознаки – характеристики – вимоги – якість».

Ознаку можна охарактеризувати, як категорію, яка виражає сторону предмета, відмінну чи спільну із іншими предметами і виявляється в його відношенні до них. Багато ознак забезпечують унікальність інформації, серед яких: наявність, значущість, безмежність, своєрідність, пристосованість, адаптованість тощо.

Характеристика – це взаємозв'язок між змістом інформації та запитом користувача, надійності (повноти, достовірності, новизни), вчасності надання, відповідності форми споживчим вимогам користувачів.

Вимоги повинні відповідати якості об'єкта для того, щоб найбільш повно задовольнити потреби. Вимогам властиві постійні зміни разом із змінами потреб, тобто з урахуванням розвитку науково-технічного прогресу, техніки і технології, економіки і культури, політики та психології людей.

Незважаючи на зростання попиту на облікову інформацію, головною метою є не збільшення обсягів інформації взагалі, а збільшення обсягів інформації високої якості. У науковій літературі виділяють ряд факторів, що впливають на якість інформації.

Національні фактори – певні національні особливості формування облікової інформації та вимог, що висуваються до неї. Це безпосередньо нормативно-законодавча база, національні положення бухгалтерського обліку, інструкції тощо.

Політичні фактори – це фактори впливу на якість інформації політики країни, яка визначає структуру економіки і, відповідно, підходи до якості.

Технічні фактори – якість інформації залежить від технічного рівня її виробництва, розвитку інформаційних технологій, адже автоматизація процесів дозволяє значно покращувати якість інформації.

Економічні фактори – якість інформації тісно пов'язана із її споживчою вартістю, як вже зазначалося (витрати на якість – її споживча вартість). До них можна віднести: витрати на збір та обробку інформації; витрати на оплату праці працівників, які збирають та обробляють її тощо.

Соціальні фактори – це фактори впливу соціального середовища (кожної окремої людини та групи людей). До них належать: соціальні особливості працівника (бажання працювати на результат); взаємовідносини працівників у колективі (від цього залежить успіх збору інформації, співпраця між підрозділами з метою її отримання) тощо.

Отже, категорія якості облікової інформації є багатоаспектною категорією, оскільки визначається відповідно до потреб та вимог користувачів на основі низки критеріїв, кожен з яких відображає окремий її аспект.

Література:

1. Циліорик Г. І. Напрямки поліпшення якості облікової інформації щодо формування та розподілу доходів / Г. І. Циліорик // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 4. – С. 122–127.

Назарова І. Я.

к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільського національного економічного університету

Назаров О. М.

ІТ-директор ТОВ «Стандарт-Парк»

СПОСОБИ АВТОМАТИЗАЦІЇ ОБЛІКОВИХ ПРОЦЕСІВ У КОРПОРАТИВНИХ ОБ'ЄДНАННЯХ

У даний час неможливо уявити підприємство, установу без використання інформаційних систем і технологій. Вони проникають абсолютно в усі сфери господарської діяльності підприємства. Зокрема, автоматизовані системи використовуються як у самій діяльності суб'єкта господарювання (процесах постачання, виробництва, реалізації), так і при оформленні, представленні та аналізі результатів господарської діяльності. Це пов'язано з тим, що застосування інформаційних технологій дає змогу полегшити роботу працівників, звести до мінімуму втручання людини у виробничий процес, скоротити час на виготовлення продукції, зменшити витрати на оплату праці, спростити процес управління підприємством загалом.

Ця тенденція спостерігається й у системі бухгалтерського обліку. Зважаючи на те, що дана сфера потребує складних розрахунків та узагальнення результатів, від яких залежить якість прийнятих управлінських рішень, використання у ній значного відсотку людського ресурсу збільшує ймовірність викривлення даних. Тому, зважаючи на важливість системи бухгалтерського обліку, питання щодо її комплексної автоматизації стоїть практично на кожному підприємстві.

Значний внесок в наукове обґрунтування питань щодо застосування інформаційних систем і технологій в бухгалтерському обліку внесли такі вітчизняні вчені як Бутинець Ф.Ф., Височан О.С., Завгородній В.П., Загородній А.Г., Заремба О.А., Івахненко С.В., Кузьмінський Ю.А., Писаревська Т.А., Таранов А.В., Терещенко В.С., Чистов Д.В. та інші. Серед зарубіжних вчених у цій галузі можна назвати Гільде Е.К., Даллас К.Е., Ісакова В.І., Нарібаєва К.Н., Островського О.М., Подольського В.І., Соколова Я.В., Чистова Д.В., Шмігель О.Д. та інших.

Метою даної наукової роботи є дослідження способів автоматизації облікових процесів у корпоративних об'єднаннях з врахуванням особливостей застосування сучасних інформаційних систем і технологій бухгалтерського обліку.

На даний час, питання щодо необхідності автоматизації облікових процесів практично не виникає у будь-яких суб'єктів господарювання, незалежно від їх розміру та структури, адже застосування інформаційних технологій в обліку давно підтвердило свою доцільність. Проте, у сучасних реаліях за наявності різних програмних продуктів на ринку виникає проблема щодо вибору найбільш вдалих та вигідних для підприємства способів автоматизації. Таких способів можна виділити кілька.

Найбільш простим способом є автоматизація кожного окремого робочого місця.

У цьому випадку завдання щодо експлуатації прикладного рішення рівномірно розподілені між усіма співробітниками. На кожному робочому місці самостійно має виконуватися резервне копіювання системи керування базами даних, оновлення прикладного рішення, виконання регламентних операцій тощо. При цьому фірма стає власником кількох примірників прикладного рішення залежно від кількості користувачів. Такий спосіб був чи не найпершим із різновидів автоматизації, оскільки для його застосування не потрібно було об'єднати одну мережу комп'ютерів, потужних серверів та Інтернету. Він і зараз застосовується на малих підприємствах, оскільки за умови використання одного автоматизованого робочого місця потребуються мінімальні фінансові вкладення та матеріальні ресурси.

Проте, для підприємств із більшою кількістю робочих місць даний спосіб не вигідний, тому що для кожного робочого місця необхідно придбати окреме прикладне рішення. Сумарна вартість окремих програм для кожного робочого місця значно перевищує вартість комплексної програми для певної кількості користувачів. Так, вартість двох відокремлених комплектів програми «1С:Бухгалтерія 8.3» більша за вартість одного комплексу комплексної програми на п'ять користувачів [1]. Та найбільшою проблемою є об'єднання відокремлених баз даних у єдину інформаційну базу підприємства, оскільки таке об'єднання може здійснити лише висококваліфікований спеціаліст, вартість послуг якого суттєво відобразиться на бюджеті підприємства.

Тому, для підприємств з кількома автоматизованими робочими місцями варто використати другий спосіб автоматизації – клієнт-серверний. При застосуванні даного варіанту усі виконавці працюватимуть з одним і тим же примірником прикладного рішення. Відповідно економиться час на вирішення організаційних питань, пов'язаних з експлуатацією системи і більше часу приділяється виключно завданням ведення обліку. Обслуговуванням системи займається ІТ-фахівець, який одночасно для всіх співробітників-виконавців виконує резервне копіювання, оновлення прикладного рішення, здійснює регламентні операції тощо. В свою чергу, не виникає потреби в об'єднанні баз даних, оскільки вся інформація вноситься одночасно у єдину базу. Питання ж захисту інформації у сучасних програмних продуктах вирішується також ІТ-фахівцем шляхом кодування та налаштування робочого столу кожного окремого користувача. При цьому способі фірма має придбати лише один примірник прикладного рішення, що значно вигідніше фінансово.

При застосуванні вищевказаного варіанту автоматизації, залежно від способу зберігання та передачі інформації можна виділити ще й такі його види – з використанням як базового комп'ютера одного з працівників, з використанням відокремленого сервера та з використанням «хмарних» технологій. Із вищеперерахованих найбільш безпечними і надійними для корпоративних об'єднань, на нашу думку, є два останні.

Ще одним сучасним способом автоматизації є автоматизація із застосуванням орендованих прикладних рішень. При використанні даного способу споживачі самі не купують прикладні рішення, а лише платять за користування ними через Інтернет. Прикладні рішення розгортаються у постачальника сервісу, на його обладнанні, у

вигляді єдиної системи (сервісу, інфраструктури), з якою працюють всі користувачі. Обслуговування та оновлення програмного забезпечення постачальником сервісу виконується централізовано.

Одним із варіантів оренди бухгалтерських програмних продуктів є використання запропонованої корпорацією «1С» технології «1cFresh» [2]. За таких умов кілька різних підприємств можуть працювати з одним і тим же примірником прикладного рішення. Виконанням роботи щодо забезпечення експлуатації прикладного рішення займається постачальник сервісу. Він одночасно для співробітників-виконавців всіх організацій виконує резервне копіювання, оновлює прикладне рішення, здійснює регламентні операції тощо. При цьому підприємства-користувачі не є власниками прикладних програм, вони лише оплачують послуги за користування прикладним рішенням або вносять плату за його оренду.

На нашу думку, саме спосіб оренди програмних продуктів є найбільш оптимальним для об'єднань і корпорацій, оскільки він потребує мінімум фінансових ресурсів на придбання, налаштування та підтримку програмних продуктів і технічних засобів та у разі його застосування не виникає потреби у додатковому залученні спеціалістів з IT-сфери для обслуговування прикладних рішень. До того ж є можливість доступу до бази даних із будь-якої точки світу за наявності Інтернету.

Література:

1. Программы автоматизации учета 1С // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://1c.abbyu.ua/products/prices>.

2. 1cFresh, технология // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://v8.1c.ru/overview/Term_000000823.htm.

УДК: [631.162:657]:636.2-035.57

Огійчук М. Ф.

к.е.н., професор

Перегида А. В.

студентка 4 курсу напряму підготовки «Облік і аудит»,
Харківський національний аграрний університет ім. В. В. Докучаєва

ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ КАЛЬКУЛЯЦІЇ ПРОДУКЦІЇ ОСНОВНОГО СТАДА ВРХ

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визнає історичну (фактичну) собівартість одним із основних принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Законом наголошується, що пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на її виробництво та придбання. [2, 1001]

Собівартість окремих видів сільськогосподарської продукції визначається в процесі калькуляції на підставі витрат, віднесених на відповідний вид тварин.

Відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» одержана продукція від галузі тваринництва оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані

витрати на місці продажу [1], проте калькуляція собівартості окремих видів одержаної сільськогосподарської продукції для цілей фінансового обліку навіть за цих вимог не втратила свою актуальність. Калькуляція необхідна для власника підприємства, оскільки він повинен знати скільки коштує виробництво і збут одинці продукції для встановлення такої ціни на продукцію, щоб вона повністю покривала витрати на її виробництво і збут. Звітна калькуляція дає можливість перевірити виконання бюджетів прямих матеріальних витрат, витрат на оплату праці, бюджету собівартості продукції, робіт і послуг та виявити відхилення фактичних витрат від бюджетних.

Методика визначення та оприбуткування одержаної продукції основного стада великої рогатої худоби, а також калькуляція собівартості основної продукції і додаткових біологічних активів, отриманих від корів, мають ряд недоліків, а тому не сприяють правильному розрахунку економічної ефективності даного виробництва.

Діюча система обліку не відображає усіх видів продукції, які нам дає основне стадо ВРХ. Це стосується приросту живої маси корів. Справа в тому, що згідно з проведеними дослідженнями вчених корови від моменту переводу їх в основне стадо до вибракування внаслідок втрати продуктивності збільшують свою вагу до 100 кг і більше, а бугаї-плідники – майже у 1,5-2 рази, але ці факти не підлягають обліку. У зв'язку з цим доцільно визначати приріст живої маси корів при їх вибракуванні та оприбутковувати його за справедливою вартістю, визначеною постійно діючою комісією, створеною на підприємстві.

Потребує також уточнення і сама оцінка приплоду, отриманого від корів. Недоліком діючої методики оцінки 1 гол. приплоду є ігнорування його маси, яка залежить від породи тварин. За діючими Методичними рекомендаціями в усіх сільськогосподарських підприємствах одна голова приплоду корів незалежно від її ваги оцінюється за вартістю 60 кормо-днів утримання дорослої худоби. Таке положення є мало вмотивованим, що призводить не тільки до неправильного розподілу витрат між основною у супутніми видами продукції основного стада, й до неправильного визначення оцінки одного центнера живої маси молодняку тварин і тварин на відгодівлі, а також послаблення контролю за витратами виробництва. Особливо це стосується використання фонду заробітної плати, тому що в практиці є випадки, коли при народженні теляти його вагу занижують, щоб в наступному нарахувати заробітну плату телятницям за нібито одержаний приріст живої маси.

Також майже всі підприємства при одержанні гною від тварин оцінюють його за досить низькими цінами, які не відповідають реальній його вартості. Доцільно гній оцінювати, взявши за основу вартість тих мінеральних добрив, які заміщують гній і мають найбільше застосування у даній зоні. Така необхідність постає виходячи з припущення, що підприємства можуть маніпулювати своїми доходами. Знижуючи вартість гною, підприємство занижує свої доходи, а отже, зменшує суму податків, які надходять у бюджет державі.

Отже, для удосконалення калькуляції продукції основного стада ВРХ пропонуємо:

- оприбутковувати окремо молоко від корів основного стада та корів-первісток, оскільки корови-первістки до трьох місяців відносяться до поточних біологічних

активів тваринництва з непередбаченою продуктивністю;

- оприбутковувати окремо приплід від корів-первісток та корів основного стада. Така необхідність виникає через те, що витрати на їх утримання ще не відносять на основне стадо корів;

- оприбутковувати приріст живої маси корів у момент їх вибракування;
- оцінювати приплід з урахуванням його живої маси.

Доцільно також оприбуткувати гній від великої рогатої худоби в оцінці з урахуванням вмісту в ньому діючої речовини мінеральних добрив.

Застосування цих пропозицій дає можливість обґрунтовано розраховувати собівартість продукції тієї технологічної групи тварин, до якої дійсно належить продукція, що відображає реальний стан виробництва продукції скотарства.

Література:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: наказ Міністерства України від 18.11. 1995р. № 790 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.

2. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами / М.Ф. Огійчук, М. І. Беленкова, Л.О. Сколотій та ін. // підручник: за ред. М.Ф. Огійчука – 7-ме вид., перероб. і допов. – К: Алерта. – 2016. – С.1040.

3. Огійчук М.Ф. Бухгалтерський облік у сільському господарстві в первинних документах і проводках / за ред. М.Ф. Огійчука та В.М. Пархоменка – Х: Фактор. – 2008. – С.464.

УДК 657.37/421

Озеран А. В.

к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку
підприємницької діяльності,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
ім. Вадима Гетьмана»

ВИЗНАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ: КОНЦЕПТУАЛЬНІ РОЗБІЖНОСТІ МІЖ П(С)БО ТА МСФЗ

Концептуальні розбіжності між національними положеннями П(С)БО України та МСФЗ знаходяться у площині цільової спрямованості фінансової звітності, своєрідного трактування якісних характеристик та окремих основоположних припущень фінансової звітності, класифікації, визнанні та оцінці елементів фінансових звітів.

До концептуальних розбіжностей можна віднести відмінність у моменті визнання основних засобів. Згідно з вітчизняною обліковою практикою об'єкт визнається основним засобом не з дня, коли актив готовий до використання, а з дня, коли він фактично почав використовуватися. Витрати на придбання, спорудження чи виготовлення основних засобів вважаються капітальними інвестиціями – поняттям, «рідним» для вітчизняного бухгалтера і взагалі відсутнім у міжнародних стандартах.

Відповідно до П(С)БО 7 капітальні інвестиції не є основними засобами і не підлягають амортизації. На однойменному рахунку капітальних інвестицій відбувається формування первісної вартості основних засобів, і тільки після введення в експлуатацію (складання відповідного первинного документа) капітальні інвестиції «перетворюються» в основні засоби. Проте в практиці підприємств України часто виникає часовий лаг між здійсненими витратами на створення об'єкта основних засобів та введенням його в експлуатацію. Тому вартість основних засобів у балансі (звіті про фінансовий стан) може бути суттєво заниженою. Це, своєю чергою, спричинює несвоєчасний початок нарахування амортизації, що у кінцевому результаті може суттєво відобразитися на викривленні даних фінансової звітності й на формуванні адекватної думки про фінансовий стан підприємства. Капітальні інвестиції в активи, введення яких в експлуатацію на звітну дату не відбулося, відображаються у балансі у складі необоротних активів. Однак питання, чи правомірно вважати капітальні інвестиції активами, є доволі дискусійним. Відповідно до § 4.14 Концептуальної основи МСФЗ здійснення витрат суб'єктом господарювання може свідчити про пошук майбутніх економічних вигід і не є остаточним доказом формування об'єкта, який відповідає визначенню активу. Крім того, термін здійснення капітальних інвестицій може бути досить коротким.

Авторська позиція щодо коректного і прозорого відображення витрат на створення основних засобів у фінансовій звітності, які б узгоджувалися з положеннями МСФЗ, полягає в наступному.

При первісному визнанні об'єктів основних засобів слід керуватися принципом превалювання сутності над формою. Це означає, якщо об'єкт основних засобів знаходиться в місці розташування та стані, необхідному для його експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом, його необхідно визнати активом у балансі (звіті про фінансовий стан) у сумі витрат, накопичених на звітну дату, з подальшою амортизацією методом, передбаченим для подібних об'єктів. Подальші витрати, якщо вони задовольняють критеріям визнання, можна розглядати як зміну балансової вартості основних засобів.

Якщо об'єкт основних засобів не готовий для використання у спосіб, визначений управлінським персоналом, то вважаємо за доцільне оцінити термін, необхідний для завершення створення об'єкта. Коли передбачається, що створення основного засобу завершиться протягом дванадцяти місяців після звітного періоду, такі капітальні інвестиції слід відображати у складі витрат майбутніх періодів як вигоди, отримані в майбутньому. Якщо на завершення створення об'єкта основного засобу необхідний час, більший за дванадцять місяців після звітної дати, такі капітальні інвестиції пропонуємо відображати окремою статтею у складі необоротних активів (відповідно до діючої практики) з обов'язковим розкриттям інформації про них у Примітках до фінансових звітів.

Омецінська І. Я.доцент кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет**Омецінський О. В.**аспірант кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет

СОЦІАЛЬНІ ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВА, ЇХ ЗНАЧЕННЯ ТА СТРУКТУРА

Метою підприємницької діяльності власники, перш за все, вважають отримання максимального прибутку. Проте в умовах соціально-орієнтованої ринкової економіки дедалі більше уваги приділяється соціальним результатам діяльності суб'єктів господарювання. Виникнення поняття «соціальна відповідальність бізнесу» пов'язане з необхідністю забезпечення збалансованості інтересів підприємства та суспільства. Реалізація соціальної політики повинна відбуватися не лише на рівні держави, але й у межах кожного суб'єкта господарювання. Лише за таких умов буде забезпечено конституційні права людини на її життя, здоров'я та безпеку.

Інституційні причини зародження соціальної відповідальності бізнесу в розвинених країнах пов'язані не з прагненням до благодійності або соціального захисту, а насамперед з міркуваннями поліпшення інвестиційної привабливості, поліпшення іміджу перед клієнтами, зміцнення репутації, підвищення комерційного успіху компаній [1, с. 188]. В Україні також все частіше піднімається питання щодо соціальної спрямованості підприємницької діяльності. У зв'язку з реалізацією соціальної політики на підприємствах з'явилися такі терміни як «соціальний облік» та «соціально-орієнтований облік», тобто облік, який повинен забезпечувати інформацією про соціальну діяльність суб'єктів господарювання.

На нашу думку, вся система бухгалтерського обліку має значне соціальне значення. Господарська діяльність підприємства здійснюється в інтересах певних груп суспільства, націлена на покращення рівня їх життя. Наприклад, покращуючи якість продукції, підприємство може збільшити обсяги її реалізації та розмір доходу. Водночас використання якісної продукції може покращити умови життя суспільства і навіть сприяти збереженню здоров'я. Прибутковість підприємства забезпечує сплату податків, тобто держава отримує відповідні доходи, які в подальшому може направити на допомогу незахищеним верствам населення, охорону довкілля тощо. Окрім того, вигоду від діяльності підприємства отримує його персонал у вигляді заробітної плати. Також підприємство може здійснювати додаткові витрати на власний персонал: надавати премії, оплачувати проживання, відпустки, підвищувати його компетентність. Тобто суб'єкти господарювання свідомо чи у відповідності до законодавчо-нормативних активів здійснюють соціальні витрати. Тому облік, в системі якого фіксуються всі операції підприємства, можна назвати соціально-орієнтованим.

Водночас соціальний облік не є окремим видом обліку, а функціонує в межах бухгалтерського і надає відповідну інформацію про соціальну спрямованість

господарської діяльності підприємства. Як вірно зазначає І.В. Жиглей, бухгалтерський облік за умови його правильної організації здатний відображати ті суспільні відносини, які знаходяться на перетині соціальних та економічних [2, с. 73].

Слід відмітити, що соціальна діяльність не є окремим видом діяльності підприємства. Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку передбачено три види діяльності: операційну, фінансову, інвестиційну. Соціальна діяльність може бути в межах будь-якої з них. Якщо підприємство придбаває очисну споруду або здійснює будівництво гуртожитку, то ці операції носять соціальний характер і водночас є складовими інвестиційної діяльності. Використання очисної споруди в процесі виробництва продукції зумовлює витрати операційної діяльності, які за своїм характером є соціальними.

Нині дискусійним залишається питання складових соціальних витрат. Одні науковці до цих витрат відносять лише витрати, пов'язані з персоналом підприємства, інші – у склад соціальних витрат включають більшість господарських операцій, які в тій чи іншій мірі впливають на суспільство та навколишнє середовище. Так, С.О. Левицька соціальну відповідальність бізнесу вбачає у реалізації соціального пакету, який науковець умовно поділяє на базовий (врегульовані законодавством України гарантії відповідно до укладеної з керівником трудової угоди) та мотиваційний (компенсація матеріальних благ, що надаються роботодавцем працівнику понад гарантії, передбачені законодавством; створення мотиваційної системи підтримки намірів працівника реалізувати свій професійний потенціал) [4, с. 258]. Л.В. Нападівська та Н.М. Головай відносять до соціальних витрат фактичну суму витрат підприємства на утримання працівників [5, с. 29].

Ю.В. Крот на основі складових корпоративної соціальної відповідальності виділяє такі основні напрямки здійснення соціальних витрат підприємства: мотивація, або витрати на корпоративну культуру; навчання персоналу; благодійні (разові витрати на певний захід, акцію); екологічні витрати – «зелені витрати», спрямовані на мінімізацію або усунення шкідливого впливу виробництва на зовнішнє середовище; утримання або підтримка об'єктів соціальної сфери (підтримка місцевої спільноти) [3, с. 316].

На нашу думку, соціальні витрати необхідно структурувати в розрізі чотирьох напрямів таких витрат, а саме: для потреб персоналу, покупців, держави і суспільства та для збереження навколишнього середовища). До витрат на збереження навколишнього середовища слід відносити екологічні платежі, витрати на охорону навколишнього природного середовища, раціональне використання природних ресурсів; щодо покупців (споживачів) продукції (робіт, послуг) можуть здійснюватися соціальні витрати зі забезпечення якості продукції, на гарантійне обслуговування; до витрат, що безпосередньо стосуються держави і суспільства, віднесено податки, благодійну допомогу, участь у регіональних програмах розвитку, підтримку спортивного, культурного життя суспільства; для потреб персоналу соціальні витрати можуть формуватись на основі таких складових, як регульований законодавством соціальний пакет, розвиток персоналу, охорона праці та техніка безпеки, мотивація, утримання власних об'єктів соціальної сфери.

Переважає більшість соціальних витрат призводить до отримання певних

економічних і соціальних вигод. Проте такі вигоди, як правило, досить важко виміряти і відобразити в системі бухгалтерського обліку. Соціальні витрати, як правило, можна оцінити.

Інформацію про соціальні витрати доцільно збирати в системі управлінського обліку з метою подальшого аналізу та прийняття управлінських рішень. Зокрема, її можна відображати в управлінській звітності за формою, наведеною у табл. 1.

Таблиця 1

Звіт про соціальні витрати

| Вид соціальних витрат | Напрямок витрат (персонал, покупці, держава і суспільство, природне середовище) | Сума витрат, грн. | Обов'язковість понесення (обов'язкові / не обов'язкові) | Вид отриманої соціальної чи економічної вигоди |
|-----------------------------------|---|-------------------|---|--|
| Благодійна допомога дітям-сиротам | Суспільство | 10 000 | Не обов'язкові | Підвищення іміджу підприємства |
| ... | | | | |

Таким чином, вітчизняний бізнес все частіше бере участь у вирішенні соціальних проблем. Соціальні витрати, що виникають при цьому, в багатьох випадках покращують імідж підприємства, підвищують його інвестиційну привабливість і прибутковість. Тому такі витрати варто виокремлювати в обліку, щоб забезпечити ефективне управління ними.

Література:

1. Головінов О.М. Соціальна відповідальність бізнесу: українські реалії і проблеми / О.М. Головінов // Економічний вісник Донбасу. – 2014. – № 2 (36). – С. 187-192.
2. Жиглей І.В. Еволюція бухгалтерського обліку в контексті розвитку соціальних відносин / І.В. Жиглей // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2009. – Випуск 1 (13). – С. 64-74.
3. Крот Ю.В. Соціальні витрати: продуктивність та ефективність / Ю.В. Крот // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2013. – № 1 (64). – С. 314-321.
4. Левицька С.О. Соціальний облік: методичний підхід та організаційне забезпечення / С.О. Левицька // Вісник національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2014. – № 797. – С. 255-262.
5. Нападовська Л. В. Проблеми обліку та ефективного використання інтелектуального капіталу / Л. В. Нападовська, Н. М. Головай // Вісник НУВГП: Економіка: збірник наукових праць. – Рівне: НУВГП, 2008. – Випуск 4 (44). – Частина 2. – С. 29.

Орлова В. К.

к.е.н., професор кафедри обліку і аудиту,
Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу

Кафка С. М.

к.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку і аудиту,
Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу

ВІДОБРАЖЕННЯ ВАРТОСТІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

Стандартами бухгалтерського обліку передбачено дві моделі обліку основних засобів: модель собівартості та модель переоцінки. Наявність двох моделей свідчить про те, що вони не досконалі (не ідеальні, мають недоліки). Якщо б одна з них забезпечувала більшу достовірність інформації, необхідності в іншій не існувало. Тому є потреба в умовах існування двох моделей шукати варіанти більш достовірного відображення в обліку і звітності інформації щодо основних засобів.

Проблемам обліку основних засобів присвячені праці багатьох науковців, але питання оцінки основних засобів і їх відображення в обліку і звітності досить повно висвітлені в працях Івана Чалого [1].

Згідно МСБО основні засоби – це матеріальні об’єкти, що утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи послуг, для адміністративних цілей або для надання в оренду, і використовуються більше одного періоду [1, 172]. Ознакою, яка впливає на особливості обліку основних засобів, є те, що вони використовуються тривалий час, приймають участь в багатьох циклах господарської діяльності. Виходячи з цього, вартість основних засобів включається у витрати діяльності протягом строку корисної їх експлуатації, тобто у формі амортизації. Тривалий час експлуатації основних засобів є причиною того, що вартість їх може змінюватися і не тільки внаслідок зношення, а й у зв’язку із впливом різних обставин: змінюються ціни на аналогічні нові об’єкти основних засобів, змінюється величина корисності від їх експлуатації та інше. Тому в момент введення в дію основні засоби оцінюються за собівартістю (первісна вартість), а в подальшому - на кожну дату звітності, оскільки звітність повинна достовірно відображати стан суб’єкта господарювання: всі активи, в тому числі і основні засоби, повинні відображатися за їх реальною вартістю, яка враховує зміни цін на ринку на основні засоби, і зміну корисності від їх експлуатації. Це впливає на бухгалтерський облік основних засобів.

МСБО 16 «Основні засоби» передбачено дві моделі обліку основних засобів: за собівартістю і за переоціненою вартістю [2]. Розглянемо ці два методи з точки зору інформативності з врахуванням інтересів користувачів. Користувачам, а конкретно інвесторам, необхідна наступна достовірна інформація (що стосується основних засобів):

- скільки коштів вкладено в основні засоби?
- яка їх реальна вартість на звітну дату ?
- яка частина витрачена на основні засоби, вже компенсована через амортизацію

(суму накопиченої амортизації)?

Все це стосується і нематеріальних активів:

Якщо враховувати ці інтереси, то жодна з прописаних в МСБО 16 моделей бухгалтерського обліку не задовольняє вимог користувачів. Якщо використовувати першу модель, тобто обліковувати основні засоби за собівартістю, то інвестор не буде знати реальну достовірну оцінку цих основних засобів на звітну дату.

Якщо обліковувати основні засоби за другою моделлю, тобто за переоціненою вартістю, користувач не буде мати інформації щодо витрачених коштів на основні засоби на підприємстві і щодо величини компенсованих через амортизацію коштів, витрачених на основні засоби, тому що переоцінка і зміна корисності відображається в бухгалтерському обліку з використанням рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

Аналіз цієї ситуації дозволяє запропонувати наступний порядок обліку основних засобів:

- на рахунку 10 «Основні засоби» обліковувати основні засоби тільки за собівартістю (первісною вартістю);
- на рахунку 13 «Знос (амортизація) основних засобів» обліковувати нараховану амортизацію первісної вартості основних засобів;
- для обліку всіх коригувань, пов'язаних з переоцінкою і зміною корисності, використовувати окремий рахунок аналогічний рахунку 13 (або субрахунок до рахунку 13).

В звітності, а саме у «Балансі (Звіті про фінансовий стан)», після рядка 1002 додати окремий рядок з приблизно такою назвою: «коригування залишкової вартості на суму переоцінки і зміни корисності». Цей рядок повинен включатися до підсумку балансу. В такому разі перераховані вище потреби користувачів в інформації щодо основних засобів будуть враховані.

Це дозволить отримати інформацію щодо:

- залишкової вартості основних засобів, оцінених за первісною вартістю;
- залишкової вартості основних засобів, оцінених за переоціненою вартістю (реальну вартість на звітну дату);
- суми накопиченої амортизації (зносу), перенесеної на собівартість продукції, послуг (без впливу коригувань в наслідок переоцінки);

В підсумок балансу буде включена реальна вартість основних засобів, що необхідна для забезпечення достовірності інформації щодо вартості активів.

Література:

1. Іван Чалий. Оцінка основних засобів: дві моделі, два зразки звітності // Видання «Вісник МСФЗ» №26 (87), 2015. Режим доступу: <http://ifrs.ligazakon.ua/ua/magazine/900088>

2. Міжнародні стандарти фінансової звітності - 2014: Переклад з англ. - Частина 1- К. Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2014, - 600 с.

ОБЛІК ЯК ФУНКЦІЯ УПРАВЛІННЯ

Система господарювання є сукупністю принципів, форм і методів організації виробництва, розподілу, обміну та споживання продукції. Національна економіка загалом, її складові частини, галузі, підприємства, їхні підрозділи, в свою чергу, є упорядкованими сукупностями взаємопов'язаних і взаємодіючих елементів. Вони формують системи, підсистеми, виступаючи в них як об'єкти управління. Управління ж економікою – це конкретні, цілеспрямовані дії, особлива функція, яка виникає із самої сутності суспільної природи.

Розглядаючи управління економікою як цілеспрямовану діяльність менеджерів, можна стверджувати, що підвищення її ефективності на будь-якому рівні управління тісно пов'язане з правильним розумінням змісту та значення окремих функцій управління. Окремі із них, наприклад, бухгалтерський облік, є необхідними передумовами послідовного виконання всіх інших функцій управління. Тому важлива роль в управлінні економікою і досягненні високих кінцевих результатів належить окремим складовим управління – обліку, аналізу, – які є важливими інформаційними системами контролю за станом об'єктів управління та об'єктивної оцінки результатів господарювання. Таким чином, всі питання, які необхідно вирішувати при удосконаленні управління, повномірно стосуються бухгалтерського обліку й аналізу. Основним завданням процесу управління, що здійснюється на різних рівнях його системи на будь-яких підприємствах, є прийняття рішень та контроль за їхнім виконанням, а це можливе лише за умови належного облікового забезпечення.

Загалом процес управління підприємством можна представити у вигляді множини узгоджених рішень, які постійно приймаються і реалізуються, й всі вони спрямовані на досягнення головної мети функціонування підприємства – отримання прибутку. Вироблення кожного з цих рішень, ким чи як воно б не приймалось – людиною чи комп'ютером за певним алгоритмом, повинне бути інформаційно забезпеченим. З огляду на це роль бухгалтерського обліку в управлінні полягає у якісному інформаційному забезпеченні потреб керівників. Певна річ необхідність виконання функцій управління у першу чергу передбачає наявність інформаційного процесу, який функціонально включає отримання, передачу, перетворення, зберігання і використання інформації, перетворюючи, по суті саму багаторівневу ієрархічну систему управління в інформаційну систему. За словами Я. В. Соколова, бухгалтерський облік перетворюється у засіб концептуальної реконструкції господарського процесу, не дзеркального його відображення, а інформаційного відтворення з метою ефективного управління [1, 575].

Поки що, бухгалтерський облік, на думку М. С. Пушкара, є «чорним ящиком» для системи управління через те, що її працівники не обізнані або малообізнані з обліковим процесом та формуванням інформаційних ресурсів. Це робить систему

обліку закритою для користувачів з системи управління. Досвід же розвинутих країн свідчить, що обліку в бізнесі надається особлива увага, а його дані використовують цілком свідомо для прийняття управлінських рішень [2, 132]. Отож завдання працівників управління – навчитись використовувати облікову інформацію, чи принаймні вміти визначати, яка саме інформація їм потрібна, а завдання працівників облікової системи – забезпечувати її якість.

Оскільки технологія управління повинна визначати конкретні інформаційні потреби різних посадових осіб і підрозділів, то бухгалтерський облік, як і аналіз, повинен функціонально забезпечити ці запити. Оскільки під інформаційним забезпеченням системи управління розуміють сукупність реалізованих рішень за обсягами, розміщенням і формами організації інформації, яка циркулює в ній при функціонуванні, то поняття обсягу інформації слід розглядати за якісним і кількісним складом, котрий забезпечують бухгалтерський облік й аналіз. Метою інформаційного забезпечення системи управління є своєчасне надання органам управління необхідної і достатньої інформації для прийняття рішень, які б забезпечили високоефективну діяльність підприємств та їхніх підрозділів. Така мета інформаційного забезпечення розглядається і як його сутність.

Бухгалтерський облік як складова управління діяльністю підприємства є основою формування її інформаційного забезпечення. Зокрема, Л. М. Кіндрацька найважливішим завданням обліку і звітності вважає формування необхідної за обсягом та структурою інформації для контролю за здійсненням господарських процесів і прийняття планово-управлінських рішень [3, 3].

На цьому етапі діючі системи інформаційного забезпечення управління вітчизняними підприємствами на основі бухгалтерського обліку й аналізу через певні недоліки не відповідають критеріям надання якісної інформації в повному обсязі. Зокрема, до недоліків інформаційного забезпечення слід віднести: невпорядкованість звітів, відсутність належного узагальнення і недостатню опрацьованість інформації структурних підрозділів (груп, окремих користувачів), що надходить керівництву; велику кількість звітів із некоректними даними. Загалом це призводить до необґрунтованості управлінських рішень. Саме тому виникає потреба в аналізі особливостей методики обліку, звітності, узагальнення й аналітико-статистичної обробки даних, необхідних для прийняття управлінських рішень на підприємствах, в організаціях чи установах. Окрім цього необхідно є оцінка якісної складової інформаційного забезпечення, сформованого за показниками обліку й аналізу. Дослідження можливості оцінки якості процесу підготовки інформації для управління та якості результату процесу, тобто обліково-аналітичної інформації, є елементом удосконалення управління обліковим процесом, його організації.

Література:

1. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учебн. пособ. для вузов / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
2. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : моногр. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334 с.
3. Кіндрацька Л. М. Бухгалтерський облік у банках: методологія і практика : моногр. / Л. М. Кіндрацька. – К. : КНЕУ, 2002. – 286 с.

**СОБІВАРТІСТЬ У БУДІВНИЦТВІ: РЕТРОСПЕКТИВА ТА СУЧАСНИЙ
ОБЛІКОВИЙ ВИМІР**

Собівартість як найважливіший показник ефективності функціонування будівельного підприємства, що направлений на відображення у вартісному вираженні витрат на придбання матеріалів та інших засобів виробництва, оплату праці робітників, які беруть участь у виконанні будівельно-монтажних робіт (БМР), витрат з управління, організації та обслуговування будівельних майданчиків, чинить істотний вплив на рівень рентабельності будь-якого господарюючого суб'єкта.

Відповідно до п. 2 П(С)БО 18 «Будівельні контракти» витрати за будівельним контрактом являють собою собівартість робіт за будівельним контрактом. Згідно з положеннями Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 573 виробнича собівартість будівельно-монтажних робіт складається з прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, а також змінних загальновиробничих та постійних розподілених загальновиробничих витрат, пов'язаних з виконанням будівельно-монтажних робіт [1].

Мінімізація собівартості, яка передбачає економію трудових, матеріальних та фінансових ресурсів, збільшення продуктивності праці, скорочення тривалості будівництва об'єктів, покращення якості робіт, і є основним завданням управлінського персоналу, можлива лише за умови належного ведення бухгалтерського обліку, спрямованого на забезпечення правдивості та неупередженості даних щодо витрат, які здійснені під час виконання будівельних контрактів. Характеристика собівартості як економічної категорії щодо будівництва має певні особливості. Витрати на реалізацію продукції у будівництві значно менші, аніж у промисловості, адже підрядний спосіб виконання робіт передбачає здійснення БМР відразу на місці їх використання замовником. По-різному трактують собівартість БМР вчені радянських часів, що подано у табл. 1.

Дані табл. 1 свідчать про те, що найбільш поширеним серед науковців радянських часів є універсальне визначення собівартості БМР як фактичних затрат будівельного підприємства, які пов'язані із виконанням БМР та випуском продукції і послуг. Ми пропонуємо розглядати собівартість БМР як узагальнений показник ефективності господарювання будівельних підприємств, що передбачає включення до свого складу вартості необхідних матеріально-технічних та трудових ресурсів, витрат на утримання апарату управління відокремлених виробничих підрозділів, витрат, здійснених при здачі замовнику об'єктів будівництва тощо, а також вартості БМР, виконаних субпідрядними організаціями.

Визначення собівартості будівельно-монтажних робіт
науковцями радянських часів

| № з/п | Визначення собівартості | А. А. Баширов [2, с. 5] | Н. Г. Волков [3, с. 133] | А. В. Дружинін, В. А. Свтушенко [4, с. 5] | Д. Е. Лялін, В. А. Кісельов [5, с. 4] | З. І. Дашковський, Г. М. Мельничук | М. Ф. Дьячков [7, с. 175] | Д. І. Деркач [8, с. 164] | І. П. Ситнік [9, с. 309] |
|----------|---|-------------------------|--------------------------|--|--|---------------------------------------|---------------------------|--------------------------|--------------------------|
| 1. | Затрати підрядних будівельно-монтажних організацій на виробництво, на відміну від витрат забудовників, які являють собою інвентарну вартість основних фондів, що вводяться у дію. | + | | | | | | | |
| 2. | Фактичні затрати будівельної організації, пов'язані із виконанням будівельно-монтажних робіт і випуском продукції та послуг. | | + | | | | | + | + |
| 3. | Затрати на БМР, що виконуються власними силами, пов'язані із використанням у процесі будівельного виробництва машин, механізмів та інших основних фондів, матеріальних, трудових та інших виробничих ресурсів. | | | + | | | + | | |
| 4. | Один із найважливіших показників роботи будівельної організації, що узагальнює всі сфери її діяльності: впровадження провідної технології будівельного виробництва; покращення організації виробництва і праці; підвищення рівня механізації робіт; ступінь використання виділених матеріально-технічних і трудових ресурсів. | | | | + | | | | |
| 5. | Затрати будівельної організації на спожиті засоби виробництва і оплату праці робітників, виражені у грошовій оцінці. | | | | | + | | | |

Література:

1. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних

робіт від 31.12.2010 р. № 573 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

2. Баширов А. А. Учет издержек производства и калькулирования себестоимости в подрядном строительстве / А. А. Баширов. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 207 с.

3. Волков Н. Г. Бухгалтерский учет в строительстве / Н. Г. Волков. – М. : Финансы и статистика, 1990. – 240 с.

4. Горбунов А. А. Себестоимость строительства и пути ее снижения / А. А. Горбунов. – М. : Стройиздат, 1988. – 125 с.

5. Дашковский З. И. Экономический анализ хозяйственной деятельности строительных организаций / З. И. Дашковский, Г. М. Мельничук. – К.: Будивельник, 1982. – 152 с.

6. Дружинин А. В. Снижение себестоимости в строительстве / А. В. Дружинин, В. А. Евтушенко. – К. : Будивельник, 1989. – 120 с.

7. Дьячков М. Ф. Анализ хозяйственной деятельности в строительстве : учебн. [2-е изд., перераб. и доп.] / М. Ф. Дьячков. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 264 с.

8. Лялин Д. Е. Себестоимость и сметные нормы в строительстве / Д. Е. Лялин, В. А. Киселев. – М. : Стройиздат, 1988. – 208 с.

9. Экономика строительства [издание 2-е перераб. и доп.] ; [под общей ред. И. П. Сытника]. – М : Издательство литературы по строительству, 1970.

УДК 657

Панасюк В. М.

к.е.н. доцент, декан факультету обліку і аудиту,
Тернопільський національний економічний університет

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ЯК ЗАПОРУКА ЕФЕКТИВНОГО ВЕДЕННЯ ЇХ ОБЛІКУ

Багатоаспектність функцій витрат виробництва в управлінні економічними процесами промислових підприємств зумовили вироблення різних методів їх обліку і розрахунку, форм представлення як складових частин при визначенні ефективності виробництва.

Важливим питанням, на базі якого має формуватися дослідження з обліку витрат виробництва на підприємстві, є їх класифікація за певними ознаками.

Економічно обґрунтована класифікація витрат є важливою передумовою успішної організації планування, обліку, контролю, аналізу виробничих витрат, калькулювання собівартості продукції та ефективного управління витратами.

При здійсненні класифікації витрат потрібно враховувати ряд чинників, які впливають на неї.

Перш за все, науково обґрунтована класифікація витрат необхідна для вдосконалення усього господарського механізму, тобто механізму управління економікою, який включає не лише облік, контроль і аналіз, але і організацію виробництва, його стимулювання,

удосконалення виробничих відносин в самому підприємстві на основі ціноутворення та ін.

По-друге, зважаючи на те, що виробничі обставини, які виникають в процесі діяльності підприємства, безмежні і не передбачувані в умовах ринкових відносин, то і кількість ознак класифікації витрат може бути безмежною. При цьому класифікація витрат буде залежати від призначення інформації.

По-третє, оцінити існуючу класифікацію з точки правильності практично нереально, тому найбільш правильною, очевидно, є та класифікація, яка є зручною у використанні, і яка вирішує завдання, що стоять перед управлінським персоналом підприємства.

По-четверте, система обліку є інформаційною системою, яка має забезпечувати відповідною інформацією різні групи споживачів, кожна з яких має свої цілі. Отже і класифікація витрат для досягнення різних цілей не може бути однаковою.

Звідси випливає важливий висновок, що ознак класифікації має бути рівно стільки, щоб можна було з їх допомогою отримати найбільш повну інформацію з метою задоволення потреб різних груп споживачів [1].

Досвід зарубіжної та вітчизняної теорії з питань класифікації витрат виробництва на промислових підприємствах дозволив обґрунтувати основні класифікаційні ознаки, які найбільшою мірою характеризують стан обліку і методи обрахування витрат виробництва на вітчизняних промислових підприємствах і повинні використовуватися при здійсненні калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління. Загальна схема основних класифікаційних ознак, за якими на нашу думку можуть розроблятися певні класифікації, групування витрат виробництва та методи їх розрахунку представлена на рис. 1.

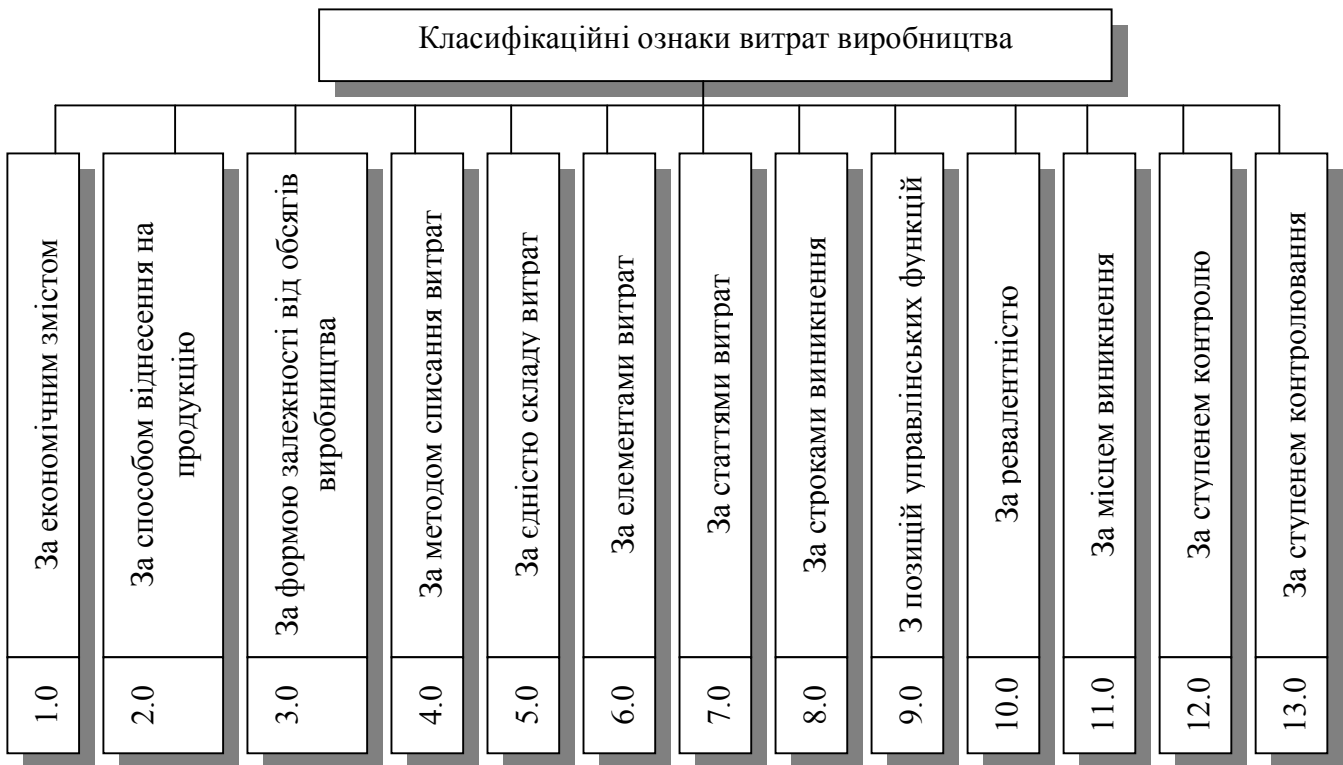


Рис. 1. Схема класифікаційних ознак для визначення витрат виробництва.

Очевидно, що така класифікація дасть можливість обчислювати фактичну собівартість і порівнювати її з очікуваною та стандартною, прогнозувати майбутні стандартні і бажані витрати, виявляти альтернативні витрати, створювати проекти управлінських рішень, пов'язані з регулюванням витрат, які вирішуються в системі управлінського обліку [2].

Вище викладена класифікація витрат далеко не безспірна. В значній мірі вона здійснювалася на основі розуміння витрат та їх поділу на групи вітчизняними і зарубіжними науковцями, частково – на власному сприйнятті і переосмисленні прочитаних джерел.

Кожне підприємство в сучасних ринкових умовах господарювання намагається максимізувати свій дохід і, відповідно, – мінімізувати свої витрати, адже прибуток – це те, заради чого ведеться будь-який бізнес. Для такого успішного функціонування своєї фірми кожен підприємець повинен навчитися ефективно управляти витратами, а для цього треба розуміти їх суть, здійснювати класифікацію витрат за такими ознаками, які би дозволяли отримувати найбільш повну інформацію як для прийняття правильних управлінських рішень, так і для задоволення потреб зовнішніх користувачів, які мають безпосереднє відношення до даного суб'єкта ринкових відносин.

Отже, висвітлені вище класифікаційні ознаки витрат виробництва мають практичне значення для вибору методів їх обліку набуватимуть все більшого застосування при обґрунтуванні шляхів зниження витрат на базі управління ними.

Література:

1. Остапенко Я.О. Облік витрат на виробництво та собівартість продукції в ринкових умовах. / Я.О. Остапенко. // Науковий вісник національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. - №2 (49).
2. Котляр Є. Формування собівартості // Бухгалтерія. – 2015. – с.17-24.

УДК 657

Панков Д. А.
д.э.н., профессор УО БГЭУ
Соловьёва А. В.
магистр экон. наук УО БГЭУ

ОЦЕНКА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НА ОСНОВЕ УЧЁТНО-АНАЛИТИЧЕСКИХ ПОТОКОВ ИНФОРМАЦИИ

В настоящее время достаточно очевидным является факт принципиальных различий методологических принципов ведения бухгалтерского учёта и налогообложения субъектов хозяйствования. Если бухгалтерский (финансовый) учёт базируется на принципе начисления и не предполагает обязательное изменение денежных активов под влиянием хозяйственных операций по расчётам с контрагентами, то налогообложение фактически строится на кассовом принципе, который предполагает безусловное погашение обязательств перед бюджетом в виде денежных платежей. Такое противоречие приводит к десинхронизации денежных

потоков предприятия. В этой связи актуальной проблемой на современном этапе развития бухгалтерского учёта и анализа является то, что в бухгалтерском учёте, а, следовательно, и бухгалтерской отчётности не находят отражение источники, за счет которых были сформированы активы предприятия. Это делает невозможным устанавливать направление возможного нецелевого их использования на погашение обязательств предприятия, в том числе и обязательств по налогам, сборам и отчислениям. В свою очередь это может приводить к нецелевому и нерациональному использованию денежных активов, нарушению последовательности погашения расчетов с контрагентами, и к невозможности контроля над источниками выплат государству по налогам, сборам и отчислениям, кредиторам по обязательствам, учредителям по дивидендам.

Для получения информации, необходимой для проведения качественного анализа налогообложения, предлагается методика бухгалтерского учёта оборота капитала, в рамках которой можно выделить методику бухгалтерского учёта налогов, сборов и отчислений. Предлагаемая методика основана на оценке и отслеживании движения стоимости средств предприятия и предполагает открытие дополнительных субсчетов («Источник образования» и «Средства образования») для регистрации хозяйственных операций в разрезе источников и средств образования активов, собственного капитала и обязательств предприятия. На каждом субсчёте предусматривается использование определённых компонентов. Основные коды компонентов представлены в табл. 1.

Таблица 1

Коды компонентов субсчетов бухгалтерского учёта

| Код компонент ы | Наименование | Код компонен ты | Наименование |
|-----------------------|---|-----------------------|---|
| | Субсчёт – Источник образования | | Субсчёт – Средства образования |
| 0 | Вклады учредителей | 0 | Вклады учредителей |
| 1 | Выручка от реализации продукции, товаров работ, услуг | 4 | Платежи в бюджет по подходному налогу |
| | | 5 | Платежи в «ФСЗН» |
| 2 | Прочие поступления | 6 | Платежи в «Белгосстрах» |
| 3 | Авансы, полученные от реализации продукции, товаров, работ, услуг | 8 | Амортизация (вклады учредителей) |
| | | 11 | Отчисления в резервный капитал |
| 4 | Кредиты и займы | 12 | Прибыль |

Примечание – Источник: собственная разработка.

На основании сальдо счетов на начало периода и хозяйственных операций за период представим фрагмент формы бухгалтерского баланса, составленный по методике анализа оборота капитала, в том числе методике анализа налогообложения (табл. 2).

Таблица 2

Бухгалтерский баланс по предлагаемой методике составления отчётности

| Статьи | Сальдо на начало периода (Сн) | Увеличение за период (+) | Уменьшение за период (-) | Сальдо на конец периода (Ск) |
|---|-------------------------------|--------------------------|--------------------------|------------------------------|
| Запасы, в т.ч.: | - | 304,7 | 275,5 | 29,2 |
| - незавершённое производство (20) | - | 146 | 138,7 | 7,3 |
| 20/4 Платежи в бюджет по подоходному налогу | | 11,7 | 11,12 | 0,58 |
| 20/5 Платежи в «Фонд социальной защиты населения» | - | 31,5 | 29,92 | 1,58 |
| 20/6 Платежи в «Белгосстрах» | - | 0,54 | 0,51 | 0,03 |
| - готовая продукция (43) | - | 138,7 | 116,8 | 21,9 |
| 43/4 Платежи по подоходному налогу | - | 11,12 | 9,36 | 1,76 |
| 43/5 Платежи в «Фонд социальной защиты населения» | - | 29,92 | 25,2 | 4,72 |
| 43/6 Платежи в «Белгосстрах» | - | 0,51 | 0,43 | 0,08 |
| Дебиторская задолженность (62) | - | 158,4 | 70 | 88,4 |
| 62-1/4 Платежи в бюджет по подоходному налогу | - | 9,36 | 4,14 | 5,22 |
| 62-1/5 Платежи в «Фонд социальной защиты населения» | - | 25,2 | 11,14 | 14,06 |
| 62-1/6 Платежи в «Белгосстрах» | - | 0,43 | 0,19 | 0,24 |
| Денежные средства и их эквиваленты (51) | 80,15 | 98 | 174,46 | 3,69 |
| 51-1 Выручка от реализации продукции | 30,15 | 70 | 100,15 | - |
| 51-1/4 Платежи в бюджет по подоходному налогу | 0,97 | 4,14 | 5,11 | - |
| 51-1/5 Платежи в «Фонд социальной защиты населения» | 2,62 | 11,14 | 13,76 | - |
| 51-1/6 Платежи в «Белгосстрах» | 0,04 | 0,19 | 0,23 | - |
| Краткосрочная кредиторская задолженность: | 13,17 | 213,94 | 191,66 | 35,45 |
| 68/4 Платежи в бюджет по подоходному налогу | 0,97 | 11,7 | 11,7 | 0,97 |
| 69/5 Платежи в «Фонд социальной защиты населения» | 2,62 | 31,5 | 31,5 | 2,62 |
| 76/6 Платежи в «Белгосстрах» | 0,04 | 0,54 | 0,54 | 0,04 |

Примечание – Источник: собственная разработка.

На основании корреспонденции счетов по формированию финансового результата за отчётный период и корреспонденции счетов по поступлению денежных средств составим фрагмент предлагаемой формы отчёта о прибылях и убытках (табл. 3).

Таблица 3

Отчёт о прибылях и убытках по предлагаемой методике составления отчётности

| Наименование показателей | Полный состав показателя | Обеспеченность денежными средствами | | |
|---|--------------------------|-------------------------------------|---------------------------|-------------------|
| | | Денежные средства | Дебиторская задолженность | Авансы полученные |
| 90-1 Выручка от реализации продукции | 158,4 | 70 | 88,4 | - |
| 90-1/4 Платежи в бюджет по подоходному налогу | 9,36 | 4,14 | 5,22 | - |
| 90-1-5 Платежи в «Фонд социальной защиты населения» | 25,2 | 11,14 | 14,06 | - |
| 90-1/6 Платежи в «Белгосстрах» | 0,43 | 0,19 | 0,24 | - |
| 90-4 Себестоимость реализованной продукции | 116,8 | 51,61 | 65,19 | - |
| 90-4/4 Платежи в бюджет по подоходному налогу | 9,36 | 4,14 | 5,22 | - |
| 90-4/5 Платежи в «Фонд социальной защиты населения» | 25,2 | 11,14 | 14,06 | - |
| 90/4/6 Платежи в «Белгосстрах» | 0,43 | 0,19 | 0,24 | - |

Примечание – Источник: собственная разработка.

На основании сальдо по счетам и хозяйственных операций по движению денежных средств составим фрагмент предлагаемой формы отчёта о движении денежных средств за период (табл. 4).

На основании форм бухгалтерской отчётности, составленных по методике бухгалтерского учёта оборота капитала, возникает возможность проведения всестороннего качественного анализа налогообложения по различным направлениям.

Таблица 4

Отчёт о движении денежных средств по предлагаемой методике составления
отчётности

| Поступило денежных средств | Остаток на начало периода | Источник поступления | | | Приход с остатком за период | Расход за период | Остаток на конец периода | | | | |
|---|--|--------------------------------|--|--|-----------------------------------|------------------------|--------------------------------|------------------------|--------------------------------|------------------------|-------------|
| | | Суммы текущего периода | Суммы предыдущего периода | Суммы будущего периода (авансы) | | | | | | | |
| Всего: | 30,15 | 70 | - | 23 | 123,15 | 123,15 | - | | | | |
| 51-1 - Выручка от реализации продукции | 30,15 | 70 | - | - | 100,15 | 100,15 | - | | | | |
| 51-1/ <u>4</u> (пн) | 0,97 | 4,14 | - | - | 5,11 | 5,11 | - | | | | |
| 51-1/ <u>5</u> (фсзн) | 2,62 | 11,14 | - | - | 13,76 | 13,76 | - | | | | |
| 51-1/ <u>6</u> (бх) | 0,04 | 0,19 | - | - | 0,23 | 0,23 | - | | | | |
| Направлено денежных средств | Источники выплат | | | | | | | | | | Ито го |
| | Код счёта | Сумма, млн. руб. | Код счёта | Сумма, млн. руб. | Код счёта | Сумма, млн. руб. | Код счёта | Сумма, млн. руб. | Код счёта | Сумма, млн. руб. | |
| | сч. 51-1/.. Выручка от реализации | | сч. 51-2/.. Прочие Поступлен ия | | сч. 51-0 Вклады учредителей | | сч. 51-3 Авансы | | сч. 51-4 Кредиты и займы | | |
| - на уплату походного налога (68/4) | 51-1/4 51- 1/12 | 5,11 0,18 | - | - | 51-0/0 | 6,41 | - | - | - | - | 11,7 |
| - на уплату платежей в «ФСЗН» (69/5) | 51-1/4 51- 1/12 51- 1/11 51-1/8 | 13,76 16,48 0,88 0,38 | - | - | - | - | - | - | - | - | 31,5 |
| - на уплату платежей в «Белгосстрах» (76/6) | 51-1/6 51-1/8 | 0,23 0,31 | - | - | - | - | - | - | - | - | 0,54 |

Примечание – Источник: собственная разработка.

Во-первых, появляется возможность провести анализа обеспеченности кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчисления целевыми источниками - денежными и неденежными активами (табл. 5).

Анализ обеспеченности кредиторской задолженности по налогам и сборам

| Кредиторская задолженность | | | Обеспеченность кредиторской задолженности целевыми источниками | | | | | | | |
|---|------------------|-----------------------|--|---------------------|---------------------------|---------------------|-------------------|---------------------|----------------------------|---------------------|
| Вид кредиторской задолженности (КЗ _i) | сумма, млн. руб. | уд. вес в сумме КЗ, % | Денежные средства | | Дебиторская задолженность | | Готовая продукция | | Незавершённое производство | |
| | | | сумма, млн. руб. | % в КЗ _i | сумма, млн. руб. | % в КЗ _i | сумма, млн. руб. | % в КЗ _i | сумма, млн. руб. | % в КЗ _i |
| Итого | 44,75 | 59,16 | 19,1 | 40,32 | 19,52 | 41,21 | 6,56 | 13,85 | 2,19 | 4,62 |
| - Подоходный налог | 12,67 | 15,83 | 5,11 | 40,33 | 5,22 | 41,2 | 1,76 | 13,89 | 0,58 | 4,58 |
| - «ФСЗН» | 34,12 | 42,61 | 13,76 | 40,33 | 14,06 | 41,21 | 4,72 | 13,83 | 1,58 | 4,63 |
| - «Белгосстрах» | 0,58 | 0,72 | 0,23 | 39,66 | 0,24 | 41,38 | 0,08 | 13,79 | 0,03 | 5,17 |
| ВСЕГО | 80,06 | 100 | 35,18 | 43,94 | 35,93 | 44,88 | 6,71 | 8,38 | 2,24 | 2,8 |

Примечание – Источник: собственная разработка.

Во-вторых, появляется возможность провести анализа источников выплат кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям, подлежащей уплате (табл. 6). Таким образом, основной проблемой бухгалтерского учёта налогов, сборов и отчислений является отсутствие информации в бухгалтерском учёте, а следовательно, и в бухгалтерской отчётности для проведения качественного анализа налогообложения. С целью решения данной проблемы была предложена методика бухгалтерского учёта оборота капитала, в рамках которой была выделена методика бухгалтерского учёта налогов, сборов и отчислений. Рекомендуемая методика позволила сформировать аналитические формы бухгалтерской отчётности. На основании информации, представленной в таких формах отчётности, появилась возможность провести анализ налогообложения по различным направлениям.

Таблица 6

Анализ источников выплат кредиторской задолженности по налогам, сборам

| Кредиторская задолженность | | Источники выплат кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям | | | | | | |
|----------------------------|--------------|--|--------------------|--------------------|---------------------------------|-------------|-------------------|-------------|
| | | Целевой источник | Нецелевой источник | | | | | Авансы |
| КЗ / Целевой источник | Σ млн. руб. | | Выручка | Вклады учредителей | Выручка от реализации продукции | | | |
| | | Сумма, млн. руб. | | | сумма, млн. руб. | Прибыль | Резервный капитал | Амортизация |
| | | % в КЗ | % в КЗ | % в КЗ | % в КЗ | % в КЗ | % в КЗ | % в КЗ |
| Итого | 43,7 | 19,1 | 6,41 | 16,66 | 0,88 | 0,69 | - | - |
| Подходный налог «ФСЗН» | 4 | 5,11 | 6,41 | 0,18 | - | - | - | - |
| «Белгосстрах» | 11,7 | 13,76 | - | 16,48 | 0,88 | 0,38 | - | - |
| | 31,5 | 0,23 | - | - | - | 0,31 | - | - |
| | 0,54 | | | | | | | |
| уд. вес в КЗ, % | 100 % | 43,67% | 14,65 % | 38,09 % | 2,01% | 1,58% | - | - |
| ИТОГО | 69,46 | 35,18 | 6,41 | 16,66 | 0,88 | 5,22 | 3,8 | 1,31 |

Примечание – Источник: собственная разработка.

К основным направлениям анализа налогообложения были отнесены такие направления анализа как анализ источников образования активов и источников погашения задолженности по налогам, сборам и отчислениям; анализ обеспеченности кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям целевыми источниками покрытия; анализ использования нецелевых источников денежных средств.

Литература:

1. Панков Д.А., Соловьёва А.В., «Направления и формы импортозамещающей модели модернизации региональной экономики: коллективная монография под ред. К.В. Павлов, Г.Н. Васильевой, О.В. Котлячкова. — Ижевск: Издательство «Шелест», 2015, 248 с. Глава 30. Бухгалтерский анализ налогообложения в Республике Беларусь, с. 215 – 235.
2. Панков Д.А. Бухгалтерский анализ модернизации предприятия: монография / Д.А. Панков, И.В. Матюш. – Минск: БГАТУ, 2015. – 220 с.
3. Панков Д.А. Бухгалтерский анализ: монография / Д.А. Панков, Ю.Ю. Кухто. – Минск: Издатель А.Н. Вараскин, 2009. – 224 с.
4. Панков Д.А. Бухгалтерский анализ: теория, методология, методики: пособие / Д.А. Панков, Л.С. Воскресенская. – Минск, 2008 – 240 с.

Пантелєєв В. П.

д.е.н., професор кафедри бухгалтерського обліку,
декан економіко-статистичного факультету

Єршова О. Л.

к.е.н., доцент,
завідувача кафедри інформаційних систем і технологій,
Національна академія статистики, обліку і аудиту

ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ ОБЛІКОВИХ СИСТЕМ ПІДПРИЄМСТВ

Для встановлення перспектив впровадження та розвитку інформаційних систем та технологій використаний бібліометричний метод. За його допомогою проаналізовано зміст тематики застосування інформаційних систем і технологій за аналізом статей авторів фахового науково-виробничого журналу України «Бухгалтерський облік і аудит» за роки видання журналу, тобто за 1994-2015 роки. Журнал є лідером вітчизняного інформаційного простору в галузі розкриття актуальних наукових та практичних проблем бухгалтерського (галузевого, фінансового, управлінського, податкового тощо) обліку, аналізу, контролю та аудиту як зовнішнього так й внутрішнього.

Цільове вивчення змісту публікацій видання за допомогою **семантики** (розділу **мовознавства**, пов'язаного з **лексикологією**; який вивчає значення (теж у діяхронному, іст. перекрої) слів і їх складових частин, **словосполук** і **фразеологізмів**) дозволило провести певну класифікацію уживаних термінів, пов'язаних з інформаційними технологіями (ІТ), табл.1.

У таблиці використано наведені в публікаціях авторів журналу «Бухгалтерський облік і аудит» терміни з інформатики та інформаційних систем систематизовані у хронологічному порядку за принципом «російської матрьошки», тобто спочатку йдуть терміни та словосполучення, які вперше були зазначено у публікаціях авторів журналу ще в кінці ХХ стор. (ніби середина групи ляльок-матрьошок), потім не повторюючи інформацію попередніх років наводяться лише нові оригінальні терміни. У таблиці проведено класифікацію термінів із ІТ-технологій за кожні 5 років за принципом: від загальних положень до прикладних питань з інформатизації процесів у бухгалтерському обліку та аудиті. У деяких випадках залишили доречні вислови авторів про використання інформації.

Групування термінів з впровадження інформатики та інформаційних систем у бухгалтерському обліку, аналізі та аудиті у публікаціях журналу «Бухгалтерський облік і аудит» за 1994-2015 роки

| Рік | Терміни з інформатики та інформаційних систем у бухгалтерському обліку, аналізі та аудиті |
|-----------|--|
| 1 | 2 |
| 1994-1995 | інформаційні потреби, інформаційне забезпечення, програмне забезпечення, операційні системи, інформаційна система, комп'ютерне забезпечення інформацією, локальна обчислювальна мережа, мережева економічна комп'ютерна система (МЕКС), система автоматизації, діалогова технологія, формування інформаційної бази, достовірна інформація, порівняльна інформація, якість і вірогідність інформації, персональна ЕОМ, ЕОМ, методологія формування бази облікових даних, АРМ бухгалтера, облікова інформація, комп'ютеризований бухгалтерський облік, власна система для створення бухгалтерської інформації, ... «керівники мають право на точну інформацію», ... «різні користувачі потребують різну інформацію» |
| 1996-2000 | форми збирання економічної інформації, консолідація даних, економічна інформація, зіставність інформація, інтегрована інформаційна система, різні інформаційні системи, потоки інформації, перспективна інформація, трансформація, методика трансформації, обсяг і зміст фінансової інформації, обліково-звітна інформація, облікова інформація, формування бази даних необхідних для складання звітності, цінність фінансових звітів, інформативність звітності, ... «результатом нової облікової політики є надання достовірної інформації» |
| 2001-2005 | інформаційні технології, суттєва інформація, захист інформації, програмний продукт, перебудова системи економічної інформації, ідентифікація інформації, інформаційна експертиза, оптимізація переліку інформації, інформаційні системи, значні масиви інформації, фактографічна інформація, суттєвість та вартість інформації, інформаційне відображення, внутрішні інформаційні зв'язки, інформаційні аспекти поля знань про бухгалтерський облік, інформаційний потік, отриманий в процесі аудиту |
| 2006-2010 | інформація, інформаційна економіка, інформація бізнесу, вплив інформації, унікальна інформаційна система, інформаційне моделювання, інформаційна інфраструктура, вітчизняний інформаційний простір, системи інформації (інформатизація), інформаційний комфорт, інформаційні властивості, інформаційні системи, СУБД, ERP, SAPR/3, інформаційні параметри, якісна комунікація, розкриття інформації, облікова інформація, гармонізація системи звітної інформації, інформаційна система управління, інформаційномісткі організації, статистична звітна інформація, інформаційно-бухгалтерські потоки, інформаційна система бухгалтерського обліку, обліково-інформаційне забезпечення, аудиторське програмне забезпечення, інформаційні блоки аудиту |
| 2011-2015 | електронна торгівля, хмарні технології, Big Date, інформаційна можливість, невизначеність інформації, інформаційний продукт, комп'ютеризація, системність інформації, інформаційна взаємодія, інформаційний результат, системність інформації, інформаційна взаємодія, інформаційний результат, програмне забезпечення, автоматизовані системи, програмні продукти AIS, APS, CRM, CSRP, DSS, MES, MIS, MRP, SCM, SEM, корисна фінансова інформація, нефінансова інформація, облікове забезпечення інформації, інформативність звітності, контрольна інформація, процедури розкриття інформації у фінансової звітності, якість бухгалтерської інформації |

Семантичний аналіз термінології з бухгалтерського обліку та аудиту дав підставу стверджувати, що статті в журналі з питань застосування сучасних інформаційних комп'ютерних технологій (ІКТ) актуальні та сучасні для свого часу. Здійснений авторами даних тез огляд термінів в порядку хронології застосування в публікаціях різних авторів за історичний відрізок часу — за 1994-2015 роки, тобто за 22 роки свідчить про те, що в міру розвитку ІТ та відповідної термінології, вона доречно та за призначенням застосовується у статтях відповідного змісту.

Термінологію, наведену у ретроспективному огляді, можна умовно поділити на три групи:

1. Терміни загального змісту (інформаційне забезпечення, програмне забезпечення якості інформації, захист інформації тощо).

2. Терміни фахового змісту (електронна торгівля, якість облікової інформації, формування інформаційної бази тощо)

3. Вузкопрофільні терміни (хмарні технології, Big Date інформаційна економіка тощо); з'явилися вже у десятих роках ХХІ стор.

З огляду на хронологію усі ці терміни застосовуються вчасно та доречно; спостерігається логічний та еволюційний характер. ІТ-термінологія у сфері обліку та аудиту відповідає технологіям обробки інформації та задовольняє потреби користувачів.

Слід зазначити, що інтерес науковців до проблематики інформаційного забезпечення обліку не згасав всі роки видання журналу починаючи з самих перших його випусків; це відповідає об'єктивним потребам вивчення та розкриття інформаційних аспектів знань про бухгалтерський облік. Перебудова світової системи економічної інформації вимагає запровадження сучасних технологій обробки електронних баз обліку, оподаткування, митниць, банків тощо.

Сказане вище підтверджує високу значущість, по-перше, бухгалтерського обліку та фінансової звітності як важливого джерела інформації для управління, а по-друге, велику роль сучасних технологій обробки значних масивів інформації та своєчасної підготовки узагальнених підсумків. Наступним кроком може стати моделювання фінансової звітності за допомогою ІТ-технологій.

Значна кількість термінів набуває нового, більш сучасного змісту; межі використання відомих термінів в умовах стрімкого розвитку ринкових відносин та глобалізації значно розширюються; виникають нові ідеї, нові продукти, нові технології тощо. Майбутнє — за агресивною (наступальною) інформаційно-обліковою-аналітичною-контрольною фінансовою антикризовою системою підприємства, яке сповідує національні пріоритети.

ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПЕРАЦІЙ ПОВ'ЯЗАНИХ З КОРПОРАТИВНИМ ПРАВАМИ

В сучасних умовах господарювання всі господарські операції, зокрема в частині корпоративних прав, з метою подальшого відображення на рахунках бухгалтерського обліку повинні бути документально підтверджені. Кибенко О.Р. [1] наголошує, що документальним підтвердженням володіння корпоративними правами юридичної особи є і інформація в бухгалтерському обліку платника податків про фінансові інвестиції. Проте, по-перше, така теза відноситься до операцій не емітента корпоративних прав, а інвестора, а по-друге, вважаємо, що інформація в бухгалтерському обліку є відображенням результату виявлення фактів господарського життя у емітента корпоративних прав на основі достовірних документальних тверджень і не може слугувати першоджерелом у доказовій базі існування корпоративних прав.

З приводу необхідності підвищення інформаційної місткості документального забезпечення бухгалтерських записів Н.М. Хорунжак зазначає наступне: «Зростання потреб управління у наявності не лише внутрішньої інформації про результати діяльності, а й про стан конкурентного середовища потребує обґрунтування економічних показників, які повинні охоплюватися системою обліку.

Їх розробка та рекомендації щодо способу подання (відображення в облікових документах), повинні відповідати запитам користувачів (внутрішніх і зовнішніх), бути економічно доцільними, відповідати критерію ефективності та характеризуватися достатнім рівнем уніфікації [2, с. 284].

В цілому, документи щодо корпоративних прав учасників можна поділити на наступні групи: організаційні, розпорядчі, спеціалізовані та первинні. Варто відмітити, що до організаційних документів відносяться: статут, реєстр акціонерів та протоколи зборів власників корпоративних прав (засновників, учасників), що є обов'язковими документами при виникненні корпоративних прав у акціонерів (учасників), містить основну інформацію про права акціонерів (учасників), склад і компетенцію органів управління товариством та про порядок ухвалення ними рішень.

Серед бухгалтерських документів, необхідних для реєстрації цінних паперів, подається фінансова звітність емітента, зокрема форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» у формі, яка вимагається від конкретного емітента органами Державної фіскальної служби та Державної служби статистики України.

Варто звернути увагу, що важливу роль в процесі емісії акцій відіграє такий документ, як проспект емісії акцій, в якому фіксується вибрана емітентом форма випуску цінних паперів. Даний документ є джерелом інформації про емісію для

потенційних інвесторів. Обсяг та зміст інформації в проспекті та його тираж встановлює Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку.

Розпорядчі ж документи оформлюються у разі передачі корпоративних прав інших учасникам акціонерного товариства або для забезпечення реалізації окремих корпоративних прав (наприклад нарахування дивідендів за корпоративними правами згідно з протокольними рішеннями зборів). Спеціалізовані документи засвідчують кожен окремий вид корпоративних прав, що належать акціонерам.

Окремим видом документів цивільно-правового характеру, які, на нашу думку, слід віднести до організаційних, є договори на відчуження корпоративних прав. Оприско М.В. пропонує два види договорів про відчуження корпоративних прав – реальні і консенсуальні (в залежності від визначеного сторонами момент переходу корпоративних прав) [3, с. 37]. Крім того, він зазначає, що «договори про відчуження корпоративних прав у своїй більшості є зобов'язальними, однак можуть бути речовими – у випадку реального дарування акцій, оскільки лише такий договір буде відповідати вищезазначеним ознакам (акція є річчю в розумінні ст. 177 ЦК України)» [3, с. 38]. Ключовим підходом вказаного автора до класифікації договорів про відчуження корпоративних прав є їх поділ з урахуванням організаційно-правових форм юридичних осіб корпоративного типу, а також форми закріплення корпоративних прав [3, с. 38].

Слід зазначити, що як організаційні, так і розпорядчі документи не можуть бути підставою для облікових записів, оскільки не підтверджують факт здійснення господарських операцій, а лише містять розпорядження чи загальну інформацію про діяльність акціонерного товариства, склад акціонерів, визначають їх права. Роль підгрунтя для здійснення облікових записів виконують лише первинні документи.

Проте, у листі Мінфіну від 07.04.2009 р. №31-34000-10-16/9950 [4] зазначено: «Відповідно до статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» записи в реєстрах бухгалтерського обліку здійснюються на підставі первинних документів, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Підставою для записів у реєстрах бухгалтерського обліку є зміни щодо розміру статутного капіталу з дня внесення цих змін до державного реєстру» [4].

Вивчення змісту документів дозволило виявити проблему відсутності на рівні підприємства документа, який би фіксував рух та модифікацію корпоративних прав, а також підстави, що призвели до них. Крім того, враховуючи вимоги чинного законодавства щодо розкриття інформації про кінцевих вигодоодержувачів, вважаємо за доцільне розробку відповідних первинних або зведених документів для забезпечення формування такої інформації в обліку.

Література:

1. Кибенко Е.Р. Корпоративное право Украины. Учебное пособие / Е.Р. Кибенко – Х.: фирма «Эспада», 2001. – 288 с.
2. Хорунжак Н. Развитие принципів обліку як наслідок інноваційних процесів в науці та техніці [Електронний ресурс] / Н. Хорунжак // Соціально-економічні

проблеми і держава. — 2012. — Вип. 2 (7). — С. 277-286. — Режим доступу до журн.: <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2012/12knmntt.pdf>.

3. Оприско М.В. Поняття та види договорів про відчуження корпоративних прав [Електронний ресурс] / М. В. Оприско // Адвокат . - 2010. - № 11. - С. 35-39. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/adv_2010_11_6.pdf

4. Лист Міністерства фінансів №31-34000-10-16/9950 від 07.04.2009.[Електронний ресурс]. — Режим доступу. http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/Pisma/Pisma_633758688574977087.aspx

УДК 657.1

Пилипенко Л. М.

к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та аналізу,
Національний університет «Львівська політехніка»

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЯК ФОРМАЛІЗОВАНИЙ ІНФОРМАЦІЙНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ

Забезпечення різних груп користувачів системою адекватної формалізованої інформації може бути досягнуто шляхом підвищення релевантності та інформативності показників обліку і фінансової звітності. На основі різнобічного аналізу облікових методів оцінки і принципів складання фінансової звітності деякі дослідники наводять достатньо аргументів, що найбільш достовірна оцінка фінансово-економічної позиції компанії на ринках капіталу та інвестицій може бути отримана при використанні показників прибутку і капіталу, розрахованих відповідно до МСФЗ.

При цьому все ж обґрунтовується потреба розробки нових, адекватних постіндустріальній економіці, стандартів обліку і звітності та необхідність їхнього попереднього «систематичного аналізу на предмет того, як прийняття нових стандартів вплине на розрахунок вартості компаній, з якими складностями в аналізі компаній зіштовхнуться аналітики і які подальші зміни стандартів доцільні для підвищення ефективності інвестиційного аналізу» [1, с. 9].

Домінування на ринках капіталів та інвестицій вартісних критеріїв, які втілюють у собі й майбутні спроможності генерування доходів підприємством, передбачає використання низки показників прогностного характеру для забезпечення процесів оцінювання суб'єкта ринкової економіки. З такої точки зору обґрунтовується доцільність і можливості формування прогностичних показників (прогностичної звітності) шляхом інтерпретації інформаційної бази традиційної фінансової звітності. У такому разі виникає, перш за все, проблема зіставності інформації різних економічних суб'єктів.

Проблемність формування у такий спосіб інформації перспективного характеру з допустимим ступенем формалізації є очевидною, оскільки «прогнозування статей фінансової звітності може здійснюватися за допомогою багатьох методів, які відрізняються один від одного точністю і формою подання результатів, кількістю

вхідних даних» [2, с. 28].

Незаперечним також є й той факт, що традиційна обліково-звітна система немає спеціальних методик, які б забезпечували отримання інформації для прийняття інвестиційних рішень, формували б базову основу управлінського інструментарію, орієнтованого на використання вартісних критеріїв оцінювання суб'єктів ринкової економіки. Для адаптації обліково-звітної системи до умов постіндустріальної економіки, приведення її у відповідність до сучасних запитів користувачів пропонуються різні стратегічно-інформаційні парадигми цієї системи.

В концептуальній основі цих парадигм намагаються сформулювати суттєво нові засади оцінки капіталу (зближення балансової і ринкової вартості підприємства), економічних ресурсів (передусім нематеріального типу), фінансових інструментів. Попри теоретично правильні виклади у більшості цих парадигм втрачається фактор їх формалізованого отримання й, відповідно, публічного оприлюднення. Разом з тим дедалі більше теоретиків і практиків дотримуються погляду, що «формалізований вираз об'єктів публічної фінансової звітності є необхідним для можливостей інтерпретації її показників зовнішніми аналітиками, добору однакових висхідних даних для встановлення потенціалу економічної системи» [3, с. 19].

Показники традиційної фінансової звітності впливають із бухгалтерського обліку, який є детермінованою інформаційною системою, а прогностична звітність базується на імовірнісній обліковій системі. Недостатній рівень методологічного забезпечення останньої й спираючись на експертні судження при визначенні показників у багатьох випадках спричинює викривлення такого типу бухгалтерської (прогностичний облік) і, відповідно, звітної інформації з огляду на відсутність чіткої регламентації її формування та подання.

Загально визнаним є факт, що існуючий зміст (концептуально-методологічна основа) обліково-звітної системи не відповідає потребам постіндустріальної економіки у її глобалізаційному варіанті; закономірними є й вимоги про приведення облікової практики до об'єктивних умов розвитку економіки.

Проте, у пропонованих парадигмах «новітнього» обліку ігнорується сформульована система постулатів, принципів, облікових норм і правил, що спричиняє певний відхід від розуміння основ обліково-звітної системи, які в сукупності забезпечують формалізовані дані про функціонування підприємства. Передумови розширення інформаційних можливостей обліково-звітної системи не повинні спричинити «втрату бухгалтерським обліком свого основного призначення – формування повної, правдивої та неупередженої інформації» [4, с. 21], яка має чітко виражений формалізований характер.

Література:

1. Антил Н. Оценка компаний: анализ и прогнозирование с использованием отчетности по МСФО / Ник Антил, Кеннет Ли; пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 440 с.
2. Гаркуша Н.М. Аспекти методики складання прогностичної фінансової звітності / Н.М. Гаркуша, О.О. Горошанська // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі і послуг. – 2010. - № 2/12. – С. 26-31.

3. Яремко І. Адаптація системи обліку і звітності до умов сучасної економіки / І. Яремко // в монографії «Wzbrane zagadnienia współczesnej rachunkowości w Polsce i na Ukrainie». – Lublin: Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej. - 2015. – С. 13-24.

4. Кіндрацька Л.М. Знак якості реформованій системі бухгалтерського обліку: так чи ні? / Л.М. Кіндрацька // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка. – 2007. – Спецвипуск 22. Ч. 2. – С. 17-21.

УДК 657:674:662:81

Пилипів Н. І.

д.е.н., професор, завідувач кафедри теоретичної і прикладної економіки,
ДВНЗ «Прикарпатський національний університет ім. Василя Стефаника»

Марків М. М.

аспірант,
ДВНЗ «Прикарпатський національний університет ім. Василя Стефаника»

ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК МЕТОДІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ТА УПРАВЛІНСЬКИХ ЦІЛЕЙ

Ринкові умови господарювання вітчизняних деревообробних підприємств зумовлюють потребу в адекватному інформаційному забезпеченню процесу прийняття управлінських рішень менеджерами різних ієрархічних рівнів. Це зумовлене тим, що сформована в межах управлінського обліку інформація про витрати і собівартість виготовленої продукції буде впливати на ефективність управління діяльністю підприємства, його конкурентоспроможність та можливість забезпечення подальшого сталого розвитку в умовах ресурсозбереження.

За такої ситуації актуалізується питання взаємозв'язку методів обліку та калькулювання собівартості продукції вітчизняних деревообробних підприємств та виокремлених управлінських цілей з метою забезпечення сталого розвитку підприємств.

Оскільки, у результаті проведеного дослідження [1] виявлено, що на організацію управлінського обліку впливає розроблена стратегія розвитку підприємства, тому в залежності від визначених управлінських цілей (як оперативних, так і стратегічних) мають вибираються відповідні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції з метою більш правильного визначення собівартості продукції, яка буде впливати на ступінь реалізації стратегії розвитку деревообробного підприємства (табл. 1).

Взаємозв'язок методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та управлінських цілей

| Рівень управлінської цілі | Напрямок реалізації цілі | Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції |
|---------------------------|---|--|
| 1 | 2 | 3 |
| Оперативні цілі | Планування, облік і контроль витрат виробництва | калькулювання фактичної собівартості продукції |
| | | облік і калькулювання за нормативними витратами |
| | | калькулювання за повними витратами («абсорпшен-костинг») |
| | | калькулювання за змінними витратами (директ-кост) |
| | | калькулювання за процесами (просте), за замовленнями |
| | | якраз вчасно («just-in-time») |
| | | калькулювання собівартості продукції за видами діяльності (ABC, activitybased costing) |
| Стратегічні цілі | Підвищення і контролю якості продукції | загального управління якістю (Total Quality Management, TQM) |
| | Просування товару на ринку | калькулювання життєвого циклу виробу (life-cycle costing, LCC) |
| | Визначення ціни на основі конкуренції | «таргет-кост» (target costing) |
| | Постійне скорочення витрат | «кайзен-кост» (kaizen costing) |

Джерело: авторська розробка

Вибір методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції деревообробних підприємств являє собою складне питання через їх різноманітну сукупність, тому доцільність їх застосування має обґрунтовуватись у кожній конкретній ситуації індивідуально із урахуванням технологічних і організаційних особливостей, що забезпечить отримання якісного інформаційного забезпечення системи управління деревообробними підприємствами з виробництва твердого біопалива [2, с. 220]. Тому нами розроблено дерево рішень, що дасть змогу обґрунтувати їх вибір (рис. 1).

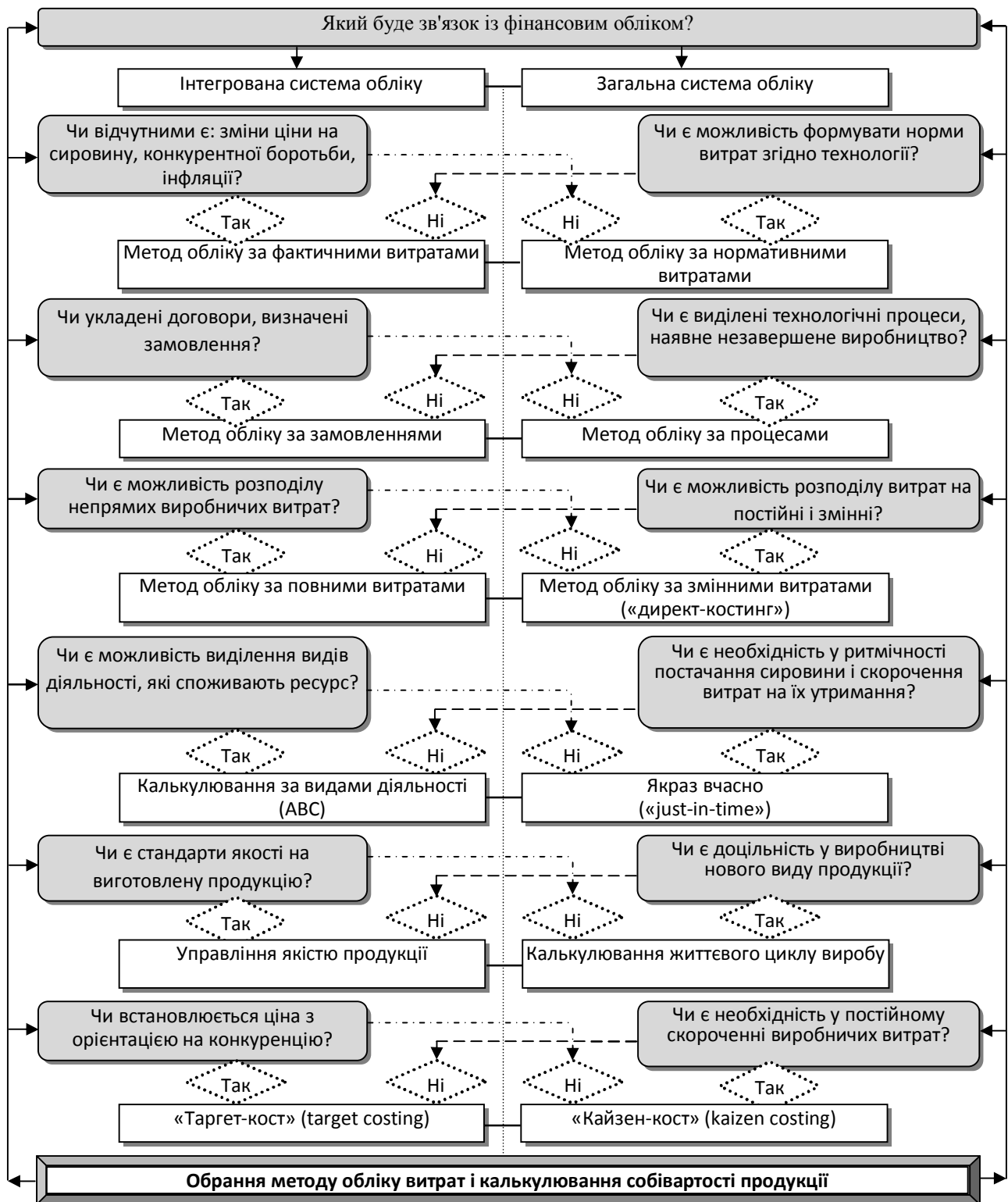


Рис. 1. Дерево рішень вибору методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції деревообробних підприємств з виробництва твердого біопалива (Джерело: авторська розробка)

Таким чином, у результаті проведеного дослідження можна зробити висновок про те, що встановлення взаємозв'язку методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та управлінських цілей є важливим питанням, оскільки саме від нього буде залежати повнота формування облікової інформації про собівартість продукції виробничого процесу. На основі отриманих результатів розроблено дерево

рішень вибору методів обліку і калькулювання собівартості, що дасть змогу забезпечити ефективність організації управлінського обліку на деревообробних підприємствах та сприяти підвищенню їх конкурентоспроможності.

Література:

1. Марків М. М. Місце організації управлінського обліку в процесі прийняття управлінських рішень деревообробними підприємствами / Н. І. Пилипів, М. М. Марків // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка». – 2015. – Вип. 2 (46). – С. 351-358.

2. Биховець С. О. Особливості визначення та обліку незавершеного виробництва при різних методах калькулювання собівартості продукції / С. О. Биховець // Наук. вісн. Черніг. держ. ін-ту економіки і упр. Сер. Економіка. – 2011. – Вип. 3. – С. 216-224.

УДК 657.1.011.56

Питель С. В.

к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет

СУЧАСНІ МЕТОДИ АВТОМАТИЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Керівник будь-якого підприємства переймається проблемами збільшення доходів, управління персоналом, ефективності управління. Щодня менеджмент приймає рішення в умовах ринкової невизначеності. Все це супроводжує велика кількість документів з безліччю інформації, для обробки якої потрібно багато часу і фізичних затрат.

Добре згрупована і опрацьована інформація якоюсь мірою є гарантією добре налагодженої управлінської системи, а відсутність достовірних даних нерідко призводить до помилкових рішенням та, як наслідок, значних втрат [2].

Бухгалтерські системи, незалежно від їх масштабу, програмно-апаратної платформи і вартості, повинні забезпечувати якісне ведення обліку, бути надійними і зручними в повсякденній експлуатації.

У функціональному аспекті бухгалтерські системи повинні безпомилково робити арифметичні розрахунки; забезпечувати підготовку, заповнення, перевірку і друк первинних і звітних документів; здійснювати безпомилкове перенесення даних з однієї форми в іншу; забезпечувати звернення до даних і звітів за минулі періоди (вести архів).

Комп'ютеризація бухгалтерського обліку допомагає зниженню його трудомісткості, але не забезпечує його максимальну оперативність. Це можна реалізувати лише за умови комп'ютеризації всієї сукупності облікових робіт.

Період комп'ютеризації бухгалтерського обліку пройшов 3 етапи:

1. На першому етапі програми розроблялися у вигляді автоматизованих робочих місць для роботи на автономних комп'ютерах. У той період великою популярністю користувалися такі первинні програми як «Фінанси без проблем», «GrossBee-XX»,

«Парус» інші.

2. Другий етап пов'язаний з розвитком комерційних структур і початком масової приватизації. У зв'язку з цим виникла потреба в масових тиражованих розробках бухгалтерських комп'ютерних програм. Тоді з'явилися такі сучасні компанії: «1С: Бухгалтерія», «Бест Звіт Плюс», «Парус-Підприємство», «X-DOOR», «Бест-Про» та інші.

3. Третій етап розвитку бухгалтерських систем характеризується створенням об'єднаних програмних засобів, що з'єднують в собі кілька предметних галузей комп'ютеризації бухгалтерського обліку.

Однією з найпоширеніших в Україні програм автоматизації бухгалтерського обліку малих і середніх підприємств є програмний комплекс «1С: Бухгалтерія».

Програмний комплекс «1С: Бухгалтерія» – це бухгалтерська програма, призначена для ведення синтетичного і аналітичного обліку активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства. «1С: Бухгалтерія» має можливість ручного й автоматичного введення різних бухгалтерських проводок і операцій, які згодом заносяться в журнал програми. Коли потрібно переглянути проводки або операції в журналі програми, можна задати різні параметри пошуку. Наприклад, ввести певний часовий період або вивести певну групу проводок або операцій. Крім внутрішнього журналу «1С: Бухгалтерія» містить перелік довідкової інформації для допомоги у веденні бухгалтерського обліку. На базі вводяться операцій і проводок програма може виконати розрахунок підсумків, які можуть бути розраховані за певний проміжок часу (рік, квартал, місяць і т.д.), обмежений двома календарними датами.

У даній програмі передбачена функція складання довільних звітів, що дає змогу бухгалтерською мовою дати опис формі і змісту складеного звіту, включаючи в нього залишки й обороти за рахунками. За допомогою такого режиму реалізуються звіти, які згодом надаються фіскальним органам. Разом з тим цю функцію також використовують для складання внутрішніх звітів, що допомагають у моніторингу фінансової діяльності підприємства та прийняття своєчасних управлінських рішень для виправлення ситуації, якщо це необхідно. Також в програмі передбачена така функція як збереження резервної копії текстових документів в архіві програми.

Системи автоматизації бухгалтерського обліку компанії «1С» є найпопулярнішими і затребуваними в Україні, так як вони мають сильно розвинену дилерську мережу по всій країні, компанія розробила вдалу маркетингову стратегію і організувала потужну рекламну компанію. Для допомоги користувачам програм «1С: Бухгалтерія» випускаються численні методичні посібники та організуються навчальні семінари (центри) [1].

Що стосується програмного комплексу «Парус-Підприємство» то відмінностей у роботі чи комплектації модулів порівняно з попередньо розглянутим продуктом практично немає. Незважаючи на все це доведений практично до досконалості програмний комплекс «Парус-Підприємство» так і здобув широкого застосування.

В даний час існує широкий вибір різних систем автоматизації бухгалтерського обліку. Не варто розділяти їх на погані і добрі, потужні чи слабкі. Всі вони успішно застосовуються на підприємствах різних масштабів, профілю і роду діяльності. При автоматизації варто вибрати необхідну систему автоматизації бухгалтерського обліку,

виходячи із поставлених завдань і наявних ресурсів.

При автоматизації бухгалтерського обліку важливо не просто перевести всі паперові носії на електронні інформації. Важливо, щоб це підвищило ефективність роботи облікового апарату і поліпшило контроль над фінансово-господарською діяльністю підприємства, що в свою чергу збільшить ефективність управління підприємством, і, як наслідок, ефективність його роботи.

Література:

1. Стригуль Л.С. Сучасний стан та проблеми автоматизації бухгалтерського обліку на підприємствах України [Електронний ресурс] / Л. С. Стригуль. – Режим доступу: http://www.kpi.kharkov.ua/archive//2010/61/2_12.pdf

2. Шипунова О. В., Єльнікова Ю. В. Основні аспекти комплексної автоматизації управління підприємством: основні принципи, функції та підходи [Електронний ресурс] / О. В. Шипунова, Ю. В. Єльнікова. – Режим доступу: <http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5908/3/Avtomatuzacia%20upravlinna%20pidpriemstvom.doc>

УДК 657

Пляшко О. І.

аспірантка,

ДВНЗ «КНЕУ ім. Вадима Гетьмана»

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

Залучення інвестицій є невід'ємною частиною розвитку як окремих суб'єктів господарювання, так і національного господарства будь-якої країни, сприяючи її входженню у глобальне бізнес-середовище та підвищуючи інвестиційну привабливість. Ефективність процесу інвестування визначається правильністю вибору інвестиційного проекту, на реалізацію якого, в свою чергу, впливає багато факторів. Розвиток приватного підприємництва, зокрема, що базується на акціонерному капіталі, залежить від дієвості механізмів здійснення інвестиційної політики та від інвестиційного клімату в країні.

На інвестиційну привабливість підприємства значною мірою впливає інформаційне забезпечення, так звана фотокартка бізнесу, яке отримують потенційні та дійсні інвестори від об'єкта інвестування. Під інформаційним забезпеченням розуміють розкриття інформації про інвестиційні процеси в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. У випадку фінансування в акціонерні товариства зростає роль ефективності здійснення аудиту фінансових інвестицій як незалежної оцінки результативності здійснення вкладень у цінні папери інвесторами, власниками бізнесу.

Розглядаючи сутність фінансових інвестицій, необхідно зазначити, що сьогодні не існує єдиного підходу до трактування даного поняття. При цьому, найкраще визначати поняття «фінансові інвестиції» як господарський процес, пов'язаний із вкладенням коштів та інших активів у діяльність підприємства в обмін на

корпоративні або боргові цінні папери з метою отримання прибутку або іншого ефекту від діяльності об'єкта інвестування, високоліквідних цінних паперів або участі в управлінні підприємством-емітентом.

Достовірність інформації про об'єкти фінансових інвестицій залежить насамперед від правильності класифікації фінансових інвестицій з метою відображення точних даних в бухгалтерському обліку та звітності. Наявна в науковій літературі класифікація фінансових інвестицій не може повною мірою слугувати для користувачів фінансової інформації джерелом отримання достовірних даних про порядок здійснення фінансових операцій на підприємстві. Доцільно класифікувати пайові фінансові інвестиції на ті, які дають право на отримання прибутку та ті, які надають можливість управління підприємством. Поряд з цим необхідно виділити боргові фінансові інвестиції, які утримуються до погашення, та придбані з метою перепродажу.

Важливим питанням в процесі дослідження особливостей бухгалтерського обліку та аудиту фінансових інвестицій є оцінка даних об'єктів обліку при складанні фінансової звітності. Існують різні методи оцінки фінансових інвестицій залежно від виду та сутнісних ознак, які проводяться як на етапі придбання, так і складання балансу [1]. При цьому, важливо правильно застосовувати певні методи, що сприяє формуванню достовірної інформації для користувачів фінансової звітності.

Порядок відображення в обліку та звітності фінансових інвестицій також потребує вдосконалення з точки зору повноти розкриття інформації про фінансові інвестиції в розрізі їх поділу на пайові та боргові.

Аудит фінансових інвестицій на підприємстві передбачає здійснення певних процедур та оформлення робочої документації у процесі як оцінки потенційних об'єктів інвестування, так і підтвердження достовірності відображення інформації про фінансові інвестиції у фінансовій звітності.

Література:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26 квітня 2000 року № 91, зі змінами та доповненнями.

УДК 657

Порохнавець Я. А.

аспірант кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет

УЦІНКА ТА ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ АКТИВІВ У МІЖНАРОДНІЙ ТА ВІТЧИЗНЯНІЙ ПРАКТИЦІ

Сучасна світова фінансова криза чинить величезний вплив на умови діяльності як українських так і зарубіжних компаній. Спад ділової активності в економіці України негативно відбивається на фінансових результатах і фінансовому стані багатьох підприємств.

Поняття «зменшення корисності активів» увійшло до вітчизняної нормативної бази обліку з виходом П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», а згодом і П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [1, 2]. Воно тісно пов'язане і використовується в контексті понять «уцінка», «знецінення» і «амортизація». Згідно МСФЗ, переоцінка (revaluation), амортизація (amortisation) і знецінення (impairment) є самостійними елементами концепції бухгалтерського обліку, кожному з яких відповідає свій варіант облікового відображення.

Переоцінка як за МСФЗ так й за П(С)БО може мати різну спрямованість і називатися уцінкою (carrying amount decrease) у разі зниження вартості активу або дооцінкою (carrying amount increase) у разі його здороження.

Згідно п. 8 МСБО (IAS) 36 «Зменшення корисності активів», актив вважається таким, що знецінився, коли його балансова вартість перевищує суму очікуваного відшкодування. Відповідно, під балансовою вартістю розуміється величина, за якою актив відображається у бухгалтерському балансі (після вирахування накопиченої амортизації і збитків від зменшення корисності). Визначення суми очікуваного відшкодування подано в МСБО (IAS) 16 «Основні засоби» – це більша з двох оцінок: справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж активу або вартості його використання [3, 2; 4].

Уцінку і знецінення, відповідно, об'єднує те, що те й інше може відбуватися у зв'язку зі зниженням ринкової вартості активу. Якщо відносно цього активу існує активний ринок як неодмінна умова визначення справедливої вартості, то йдеться про переоцінку (уцінку), якщо немає – говорять про зменшення корисності. У контексті МСФЗ під уцінкою розуміється зниження вартості активу, встановлене на підставі даних активного ринку, а під знеціненням – зниження вартості, що констатується за непрямыми ознаками. Вони з поділом за зовнішніми та внутрішніми ознаками представлені в п. 12 МСБО (IAS) 36 «Зменшення корисності активів» [3, 4].

До зовнішніх ознак зменшення корисності активів відносяться факти:

а) протягом періоду ринкова вартість активу зменшилася значно більше, ніж могла б зменшитися, за очікуванням, за звичайного використання;

б) протягом періоду відбулися зміни зі значним негативним впливом на суб'єкт господарювання або вони відбудуться найближчим часом у технологічному, ринковому, економічному або правовому оточенні, в якому діє суб'єкт господарювання, чи на ринку, для якого призначений актив;

в) ринкові ставки відсотка або інші ринкові ставки доходу від інвестицій збільшилися протягом періоду, і це збільшення, ймовірно, вплине на ставку дисконту, застосовану при обчисленні вартості активу при використанні, і суттєво зменшить суму очікуваного відшкодування активу;

г) балансова вартість чистих активів суб'єкта господарювання, що звітує, є більшою, ніж його ринкова капіталізація.

До внутрішніх ознак зменшення корисності активів відносяться:

1. Свідчення старіння або фізичного пошкодження активу.

2. Відбулися суттєві зміни, які негативно впливають на суб'єкт господарювання, або очікується, що вони відбудуться у близькому майбутньому та змінять інтенсивність або спосіб використання активу:

а) намічені плани припинити використання активу;
б) є плани припинити або реструктуризувати господарську одиницю, до якої належить цей актив;

в) є плани продати його раніше від попередньо очікуваної дати.

3. Наявність ознак того, що вартість активу може зменшитися, виникає коли:

а) грошові потоки для придбання активу або подальші потреби у грошових коштах для його експлуатації чи технічного обслуговування – значно більші, ніж спочатку передбачалось у бюджеті;

б) фактичні чисті грошові потоки або операційний прибуток чи збиток від активу – значно менший, ніж передбачено в бюджеті;

в) відбулося значне зменшення закладених у бюджет чистих майбутніх грошових потоків чи операційного прибутку або значне збільшення визначеного в бюджеті збитку від активу, або

г) операційних збитків або чистого вибуття грошових коштів для активу, коли суми поточного періоду розглядаються разом з сумами, передбаченими у бюджеті на майбутнє.

Отже, узагальнюючи сказане, можна стверджувати, що згідно МСФЗ, уцінка і зменшення корисності – є поняттями взаємовиключними: у кожному конкретному випадку визнається або уцінка – за наявності активного ринку, або зменшення корисності – при його відсутності.

Література:

1. Нематеріальні активи: П(С)БО 8, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

2. Зменшення корисності активів: П(С)БО 28, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 № 817 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>.

3. Зменшення корисності активів: МСБО 36 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_047.

4. Основні засоби: МСБО 16 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_014.

УДК 657.37

Починок Н. В.

к.е.н., доцент,

в. о. завідувача кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет

КОРЕЛЯЦІЯ КОРПОРАТИВНОЇ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ТА ПОКАЗНИКІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

В новітніх умовах розвитку економіки будь-який її суб'єкт не може розглядатися як відокремлена самодостатня система. Сьогодні підприємство, організація чи

установа є лише елементами складної та взаємопов'язаної сукупності інституцій. Суспільство, органи державної влади, контрагенти, міжнародні організації зацікавлені передусім у відповідальності організації за вплив її рішень та діяльності на суспільство та довкілля через прозору та етичну поведінку.

Підтвердженням є постійне посилення законодавчих вимог до нефінансового звітування на рівні окремих країн (Великобританія, Швеція, Іспанія, Данія, Франція), загальноєвропейському рівні (Директива 2014/95 ЄС щодо розкриття нефінансової і диверсифікованої інформації деякими великими компаніями і групами (набуття чинності з 1 січня 2017 року)[1]), міжнародному рівні (Міжнародний стандарт з інтегрованої звітності, розроблений Міжнародним комітетом з інтегрованої звітності [2]). За підрахунками експертів лише на європейському ринку кількість компаній, охоплених нефінансовими звітами наступного року зросте з 2000 до 6000, причому підготовка такого звіту вартуватиме близько 5 тис. євро (без врахування вартості проведення незалежного аудиту звіту). Під дію зазначеної Директиви підпадають компанії з кількістю працівників понад 500 осіб, а також компанії, що представляють суспільний інтерес: публічні компанії, акції яких котируються на біржах; банки; страхові компанії [1].

Безумовною є важливість соціальної відповідальності бізнесу у забезпеченні сталого розвитку. Однак чи впливає рівень соціальної відповідальності компанії на економічні результати її діяльності? Чи існує причинно-наслідковий зв'язок між обсягом соціальних інвестицій та обсягом реалізації продукції? З цього приводу ведуться наукові дискусії щодо можливих переваг ведення соціально-відповідального бізнесу. Позиції наукової спільноти часто бувають біполярними: визнання діяльності, пов'язаної з корпоративною соціальною відповідальністю безвідповідальним витрачанням корпоративних ресурсів; джерело розкриття конфіденційної інформації про компанію для інсайдерів; підтвердження прямої залежності між витратами на соціально-відповідальне ведення бізнесу та рентабельністю компанії.

Провідними компаніями неодноразово доведено, що корпоративна соціальна відповідальність – це значимий ресурс, котрий може створювати конкурентні переваги (залучення висококваліфікованого персоналу, підвищення ефективності збуту продукції, збільшення попиту на продукцію, підвищення репутації компанії, ін.).

Теоретичні та прикладні дослідження у сфері корпоративної соціальної відповідальності демонструють різні наслідки впливу тих чи інших напрямків на результативність діяльності компаній. Важливим є вибір та формування оптимального пакета корпоративної соціальної відповідальності. Висока ступінь гнучкості в питанні вибору найбільш прийнятної моделі для розкриття нефінансової інформації передбачена і Директивою 2014/95 / ЄС. Компанії можуть використовувати національні, загальноєвропейські або міжнародні підходи до формування нефінансової звітності, до прикладу, Керівництво зі звітності у сфері сталого розвитку Глобальної ініціативи зі звітності, Стандарт ISO 26000 – «Керівництво з соціальної відповідальності» та інші залежно від власної соціально-економічної стратегії.

Результати досліджень вказують на позитивну кореляцію між корпоративною

соціальною відповідальністю і економічними результатами, представленими показниками фінансової звітності діяльності тих компаній, котрі функціонують в умовах високого рівня соціально-економічного розвитку. Іншою є визначена залежність на територіях, що розвиваються.

Окрім рівня соціального та економічного розвитку на ступінь залежності між корпоративною соціальною відповідальністю та економічними результатами впливає й галузева приналежність суб'єкта господарювання, специфіка його діяльності.

Різні напрямки корпоративної соціальної відповідальності (в сфері екології, ресурсозбереження, соціальні питання та ін.) мають диференційований тип зв'язку з показниками економічної ефективності. Така ж залежність простежується і в результаті дії часового лагу.

Ще однією обставиною, що досить неоднозначно впливає на ефективність розміщення ресурсів, пов'язаних з провадженням соціально-відповідальної діяльності суб'єкта господарювання є власні переконання та вподобання вищого керівництва.

Вплив визначених факторів показує досить неоднозначний зв'язок напрямків корпоративної соціальної відповідальності та економічних результатів діяльності компанії. Така залежність в одних випадках може характеризуватись детермінованим типом зв'язку, в інших – стохастичним, визначення якого повинне базуватися на даних тривалого статистичного спостереження усіх сфер діяльності конкретного суб'єкта господарювання. Відтак зростає потреба розроблення досконалого методичного інструментарію для визначення соціоекономічного ефекту від провадження соціально-відповідального ведення бізнесу як на рівні окремого підприємства, так і загальнодержавному, і врешті світовому.

Література:

1. Директива 2014/95 ЄС щодо розкриття нефінансової і диверсифікованої інформації деякими великими компаніями і групами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32014L0095>

2. Міжнародний стандарт з інтегрованої звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf

УДК 657

Пушкар М. С.

д.е.н., професор,

професор кафедри аудиту, ревізії та аналізу

Тернопільський національний економічний університет

ЯКІ ВИТРАТИ НЕОБХІДНО ОБЛІКОВУВАТИ: ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНІ ЧИ ЛОГІСТИЧНІ?

Однією з важливих проблем фінансового обліку була, є і надалі залишиться оцінка спожитих матеріальних ресурсів на виробництво. Пошук кращих варіантів оцінок, адекватних ситуаціям і специфіці діяльності підприємств окремих галузей

економіки обумовлений тим, що ресурси надходять із зовнішнього середовища за різними цінами та витратами на їх доставку, що вимагає:

по-перше, окремого відображення в обліку процесу надходження матеріальних цінностей від різних постачальників, оскільки ринкові ціни на один і той же матеріальний продукт у них можуть бути різними, а при списанні їх на виробництво потрібно встановити ціну тим чи іншим способом;

по-друге, організації обліку витрат, пов'язаних із заготівлею і доставкою матеріалів на склад підприємства, які в кінці кожного місяця додають до вартості списаних матеріальних ресурсів.

Як перша, так і друга складова вартості списаних матеріальних цінностей вимагають окремих методик обліку: Для обліку матеріальних цінностей відкривають рахунки 20 «Виробничі запаси» і 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» з виділенням субрахунків для окремих видів запасів, на яких відображають зміни у їх складі внаслідок надходження і використання.

Транспортно-заготівельні витрати несистемно скидають в одну «яму» – на один субрахунок (у кращому випадку групують за видами ресурсів), а в кінці місяця їх списують на спожиті запаси за середнім процентом.

Така методика обліку була характерна для соціалістичної економіки, коли власником усіх підприємств була держава, а, так званий, «бухгалтерський облік» потрібно було здійснювати за єдиною моделлю, зафіксованою в інструкції. Середню ціну матеріальних запасів визначали за основі інструкції за цінами постачальників виходячи з цін придбання по кожному окремому найменуванню цінностей враховуючи залишки на початок місяця. Витрати на доставку до складу підприємства визначали за загальною сумою залишку і надходження та розраховували процентне відношенні до вартості придбаних матеріальних цінностей.

З погляду бухгалтера цей метод є простим і зрозумілим, що й обумовлює його активне використання до цього часу, але з точки зору економіста це призводить до викривлення реальної вартості заготовлених запасів. Закріпленню цього методу в якості основного сприяє також система вищої освіти, коли студентам не дають альтернативних варіантів обліку посилаючись на те, що це вимога стандарту фінансового обліку 9 «Запаси». Дійсно, цим стандартом передбачено до первинної вартоті запасів, придбаних за плату, включати суму витрат на заготівлю, транспортування і вантажно-розвантажувальні роботи, страхування і проценти за комерційний кредит постачальникам, у результаті чого формується собівартість заготовлених матеріальних ресурсів.

Проте, це аж ніяк не свідчить на користь варіанту обліку вказаних витрат загальною сумою під рубрикою «транспортно-заготівельні витрати». Стандарт має лише рекомендаційний характер і не заперечує вибору кращого варіанту обліку. Якби це було не так, то важко собі уявити яким чином здійснюється науково-технічний прогрес в економічній сфері ?

Організація обліку за цим традиційним методом не вирішує основної його місії – давати корисну інформацію менеджерам служби постачання для пошуку резервів зниження собівартості запасів. Узагальнення витрат на доставку запасів однією позицією не дає уяви про можливі резерви їх зниження, що знецінює таку

інформацію.

Отже, потрібно шукати інших варіантів обліку, які можуть дати розгорнуту картину тих подій, які відбуваються при заготівлі запасів у досить складному процесі постачання матеріально-технічних ресурсів і такий варіант існує на принципах логістики.

На жаль, бухгалтерії взагалі не інтересуються досягненнями суміжних економічних наук і, тим більш, проблемою розширення та поглиблення інформаційних ресурсів для менеджменту. Більшість із них упевнені, що даних фінансового обліку (бухгалтерського у їх розумінні) вистачає на усі випадки життя забуваючи при цьому, що він дає лише фінансову інформацію (в грошовому вимірі), не актуальну через її запізнення і стереотипну (не оригінальну).

Отака незмінна середньовічна метафізична філософія бухгалтера служить гальмом в економічному житті підприємства, оскільки сковує думку і консервує інформаційну відсталість бізнесу і суспільства!

Як це не дивно звучить, але можна стверджувати, що процес постачання у фінансовому обліку не знаходить відображення, оскільки планом рахунків передбачено системну модель обліку лише для процесів виробництва, збуту та інвестування. За процес постачання забули або не знали як його організувати!

Відомо, що процес постачання неможливий без пошуку постачальників; аналізу їх розташування та пропонування цін на ресурси для виробництва; укладання договорів на поставку із зазначенням строків, обсягів, форм розрахунків та цін; вибору видів транспорту і тарифів на перевезення матеріальних цінностей; розрахунків альтернативних витрат на доставку; способи вантажно-розвантажувальних робіт; техніко-економічних розрахунків прийнятих рішень та інших видів робіт.

Цей комплекс робіт називають «логістикою підприємства», а важливість логістики визначається тим, що витрати на заготівлю запасів становлять 10 – 40% у собівартості придбаних матеріальних ресурсів, але контроль за ними практично відсутній. Зазначимо, що витрати на збут становлять 2 – 10% і вони знаходять відображення в системах планування й обліку на спеціальному рахунку 93 «Витрати на збут». Де логіка, коли менша сума витрат контролюється, а більша знаходиться поза контролем?

Грамотні економісти розуміють необхідність отримання інформації про види логістичних витрат в деталізованій формі за їх окремими складовими. Організація планування й обліку таких витрат дає можливість проводити аналіз відхилень і виявляти вплив різних факторів об'єктивного та суб'єктивного характеру на їх обсяг і тим самим регулювати роботу відділу постачання.

Першим кроком організації процесу обліку логістичних витрат повинна бути координація робіт планової служби і бухгалтерії з розробки класифікації витрат за напрямками і статтями; другим – підготовка інструкції щодо синтетичного й аналітичного обліку; третім – затвердження схеми документообороту; четвертим – призначення матеріально-відповідальних осіб з указанням форм звітів і термінів їх подання в бухгалтерію на обробку; п'ятим – визначення форм реєстрів обліку та порядку включення логістичних витрат у собівартість придбаних матеріальних

ресурсів; шостий – отримання інформації та аналіз відхилень; сьомий – координація дій виконавців щодо ефективності логістичного процесу.

Конкретне наповнення змістом кожного з наведених кроків організації обліку логістичних витрат залежить не тільки від фантазії головного бухгалтера, а й потреб менеджерів підприємства, які споживають інформаційний ресурс у своїй роботі.

Метою обліку логістичних витрат стають не стільки процедурні питання отримання інформації з логістики, скільки аналіз отриманих даних з точки зору раціональності та ефективності протікання процесу. Облік й аналіз додають роботи бухгалтеру, але можливості сучасних інформаційних технологій і програмні продукти дозволяють з легкістю розширити обсяг інформації для менеджменту. Доцільно такі витрати відображати в управлінському обліку, здатного генерувати необмежені креативні повідомлення в реальному часі на запити користувачів, чого не може досягнути фінансовий облік з його шаблонним і стереотипним набором «посмертної» інформації.

Фінансова інформація спроможна характеризувати лише фінансовий стан підприємства в самих загальних рисах, обсяг якої становить, за нашими даними, не більше 10 % загального обсягу економічної інформації, а управлінський облік дає у кілька разів більший обсяг цінної інформації у кількісному і вартісному вимірах, до того ж актуальної для користувачів, і тому логістичні витрати доцільно обліковувати у цій інтелектуальній підсистемі.

УДК 657.471

Римар Г. А.

к.е.н., старший викладач кафедри обліку у виробничій сфері
Тернопільський національний економічний університет

ОСОБЛИВОСТІ ДОКУМЕНТУВАННЯ ВИТРАТ ПРИ ЗДІЙСНЕННІ БУДІВЕЛЬНО-МОНТАЖНИХ РОБІТ

Документування – як елементи методу бухгалтерського обліку є процесом трудомістким та клопітким, який передбачає суцільну та повну реєстрацію фактів господарського життя в первинних документах та зведених реєстрах обліку. На кожному підприємстві складається графік документообороту, який затверджується наказом керівника та в якому наводиться інформація про переміщення документу, починаючи від його оформлення на підприємстві на підставі певної господарської операції і до передачі їх в архів. Основні засади створення, прийняття і зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності наводяться в «Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку».

І. А. Басманов [1], під документуванням розуміє спосіб відображення господарських операцій в кількісному, якісному і вартісному вираженні.

З точки зору В. І. Петрової [2], документи в бухгалтерському обліку мають велике значення, адже вони є основою, фундаментом, на якому ґрунтується весь бухгалтерський облік; вони служать і засобом оперативного управління

підприємствами та організаціями; з їх допомогою здійснюється попередній, поточний і наступний контроль за господарською діяльністю; вони мають і велике правове значення, оскільки володіють доказовою силою.

Загалом документування складний і багатогранний процес, який має важливе значення не тільки для бухгалтерського обліку та оподаткування, але й для аналізу та контролю. Втім наявність документу не означає, що операція зареєстрована в обліку, він є лише підставою для реєстрації в обліку фактів господарського життя. Багато документів є типової форми, і затверджені на рівні держави. Внутрішні ж документи розробляються підприємством та використовуються на цьому ж підприємстві. Слід зауважити, що договори також є певним типом документів.

Основним документом, на основі якого організовується робота й ведеться облік виконаних робіт у будівництві, є договір підряду, що укладається між замовником і підрядником і який носить довгостроковий характер. Основні характеристики договору будівельного підряду наведено на рисунку 1.

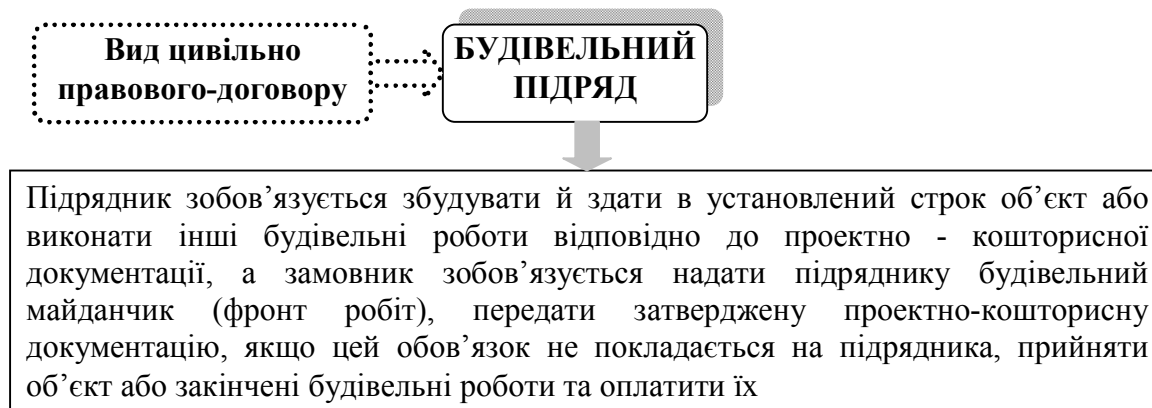


Рис. 1. Характеристика договору про будівельний підряд

Порядок укладання і виконання договору підряду на капітальне будівництво регламентується Постановою «Про затвердження Загальних умов укладення та виконання договорів підряду в капітальному будівництві».

Відмінності між будівельними контрактами є важливими і враховуються при визначенні очікуваного результату контракту. Ці відмінності впливають на вартість будівництва, що сплачується замовником. Для будівельного підприємства вигідніше укладати контракт за ціною «витрати плюс», оскільки будівництво може бути настільки непередбачуваним, що важко спрогнозувати майбутні витрати. Якщо ж замовник все ж наполягає на укладанні контракту з фіксованою ціною, то потрібно намагатися максимально точно визначити очікувані витрати. Якщо витрати перевищуватимуть ті, які були визначені відповідно до проектно-кошторисної документації, то контракт буде не вигідним для підрядника.

Договір є основним документом, що визначає права та обов'язки між замовником та підрядником і укладається перед початком будівництва. Проте, на кожному етапі будівельних робіт складаються інші документи. Етапи будівельного процесу наведено на рисунку 2.

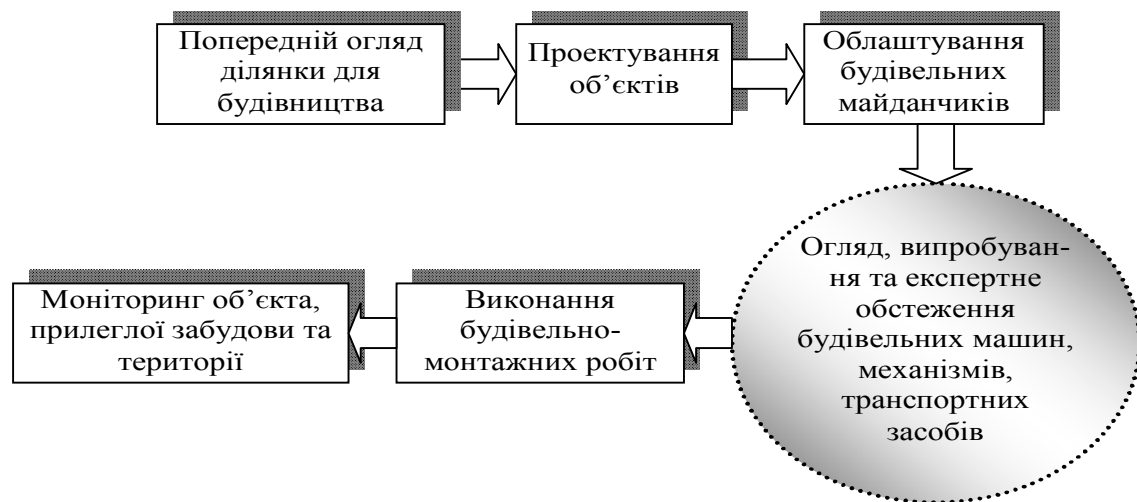


Рис. 2. Етапи будівельного процесу

На етапі проектування об'єктів складається проектно-технологічна документація, до якої можуть включатися генеральний план забудови, проект організації будівництва (ПОБ), проект виконання робіт (ПВР), техніко-економічне обґрунтування (ТЕО), техніко-економічний розрахунок (ТЕР), ескізний проект (ЕП), проект (П), робочий проект (РП), робочу документація (Р). Також до неї необхідно включати вимоги безпеки будівництва в умовах ущільненої забудови. Перед початком виконання будівельно-монтажних робіт замовник, генеральний підрядник за участю субпідрядників і діюче підприємство (організація) або організація, що експлуатує об'єкти, розташовані поблизу виконання будівельно-монтажних робіт оформляють акт-допуск. Підготовчі роботи на будівельному майданчику приймаються за актом про виконання підготовчих робіт і готовність об'єкта до початку будівництва. Перед початком виконання робіт у зонах дії небезпечних виробничих чинників, виникнення яких не пов'язано з характером виконуваних робіт, повинен бути виданий наряд-допуск. Наряд – допуск видається не завжди, а лише за наявності певних умов, наведених.

При виконанні будівельно-монтажних робіт необхідно обов'язково враховувати ці умови, для забезпечення безпеки на будівництві.

На основі документів, що використовуються у будівельному процесі формується процес документування витрат будівництва.

Дослідивши документування витрат у будівництві варто відзначити, що для уникнення неузгодженостей із замовником, потрібно складати первинні документи щодо усіх здійснених витратах. У відповідності з вимогами Наказу № 554 «Про затвердження примірних форм первинних документів з обліку в будівництві» [3], не можна вважати повним, оскільки відображення витрат у будівництві потребує включення до нього такого первинного документу як «Витрати на виконання будівельно-монтажних робіт за договором підяду» на кожен об'єкт або договір підяду. Це забезпечить отримання інформації для формування ціни одного метра квадратної площі будівництва житла, та планових показників витрат при складанні локальних і об'єктних кошторисів.

Що стосується проблемних питань у документуванні витрат будівництва, то

варто відзначити складність заповнення окремих первинних документів. Щодо них бажано було б розробити рекомендації та інструкції, що дасть можливість мінімізувати випадки викривлень та достовірно відображати всі витрати, пов'язані з будівництвом.

Література:

1. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / Под ред. проф. В.А. Новака. – М.:Финансы, 1970. – 167 с.

2. Петрова В. И. Научная организация бухгалтерского учета. / И.В. Петрова. – М.: Финансы, 1975. – 136 с.

3. Про затвердження примірних форм первинних документів з обліку в будівництві. – Наказ № 554 від 4 грудня 2009 року // [Електронний ресурс] – Режим доступу: search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN51921.html

УДК 657.035

Рожелюк В. М.

к.е.н., доцент,

Тернопільський національний економічний університет

РОЛЬ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ В ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Досвід комп'ютеризації бухгалтерського обліку показує, що формалізація процесу обліку є необхідною умовою його автоматизації. Формалізація окремих видів діяльності, завдань та елементів з наступною комп'ютеризацією повинна здійснюватися у відповідності з основним критерієм підвищення ефективності обліку шляхом забезпечення апаратом бухгалтерії своєчасною, повною, обґрунтованою інформацією, в тому числі рекомендаціями з відповідними впливам на об'єкт управління. В бухгалтерському обліку концентрується величезна кількість даних, велика частина яких лише реєструє факти здійснення господарських операцій і не використовується для прийняття управлінських рішень в силу низької оперативності і нераціональної структури інформації [1].

Важливе значення при автоматизації обробки економічної інформації має правильний вибір програмного забезпечення. Воно повинно відповідати таким основним вимогам: простота і зручність в експлуатації; легкість освоєння співробітниками бухгалтерії та економічних служб; можливість активно впливати на налаштування комп'ютерних систем, змінювати робочий план рахунків, встановлювати необхідні для групування та аналізу облікових даних субрахунку, передбачати пов'язані з обліковою політикою типові кореспонденції рахунків, контролювати правильність автоматизованого заповнення проміжних і завершальних форм звітності; налаштованість і відкритість програмного забезпечення; відповідність програмного забезпечення сучасним вимогам, обмін інформацією з іншими стандартними програмами; представлення результатів у

простій та зручній формі для аналізу керівниками підприємства та іншими користувачами інформації; надійність і достовірність отриманої інформації.

Система програм, призначена для вирішення широкого спектру завдань автоматизації обліку та управління, що стоять перед підприємствами, що динамічно розвиваються, повинна являти собою систему прикладних рішень, побудованих за єдиними принципами і на єдиній технологічній платформі. Менеджер будь-якого рівня в цьому випадку може вибрати рішення, яке відповідає актуальним потребам його сфери діяльності та підприємства в цілому. Склад цих рішень буде розвиватися в міру зростання підприємства або розширення завдань автоматизації. Завдання обліку і управління можуть істотно вирізнитися залежно від роду діяльності підприємства, галузі, специфіки продукції або послуг, що надаються, розміру і структури суб'єкта діяльності, необхідного рівня автоматизації. Неможливо обмежитися однією програмою, призначеною для масового використання, яка б задовольняла при цьому потреби всіх підприємств.

В основі системи програм автоматизації обробки економічної інформації має бути єдина технологічна база. Вона є фундаментом для побудови всіх прикладних рішень. Технологічна база для всіх прикладних рішень незалежно від галузевої специфіки та фірми розробника повинна забезпечувати: можливість використання системи від локального комп'ютера до десятків користувачів в локальній мережі; використання файлового варіанту або варіанту «клієнт-сервер»; можливість розгортання роботи на декількох територіально віддалених точках з періодичним обміном інформацією; можливість використання сучасних технологій та інтеграцію з іншими програмними системами [2].

В основу типової конфігурації програмного забезпечення обліково-аналітичних завдань повинен бути закладений принцип введення бухгалтерської інформації в програму «від документа». Це означає, що в програмі необхідно передбачити можливість створення і зберігання електронних зразків первинних облікових документів і автоматичне формування на їх основі операцій та бухгалтерських записів (проводок). Перелік пропонованих на ринку інформаційних послуг програм автоматизації обробки економічної інформації досить великий. До найбільш відомих з них відноситься 1С, БЕСТ, Парус, Галактика, Турбо-бухгалтер, Інфін. На переробних підприємствах, що зберегли фахівців-програмістів і комп'ютерників, часто розробляють власне програмне забезпечення. При виборі прикладних програм, в якому повинні брати участь і працівники бухгалтерії, зазвичай виходять з того, який рівень автоматизації обробки економічної інформації підприємство хотіло б мати і які витрати для досягнення цього вважає можливим понести.

На нашу думку, необхідно розробити базовий уніфікований методичний документ прикладного характеру, в якому наочно, зі схемами і відповідним коментарем були б представлені в інформаційному та методичному взаємозв'язку всі аспекти організації системи бухгалтерського обліку та її структура з акцентом на ефективність організації та можливість використання такого документа в якості рекомендацій для керівників та головних бухгалтерів підприємств і аудиторів. Такий документ може бути включений в систему стандартів бухгалтерського

обліку. Одним з важливих принципів раціональної організації облікової служби є розумне використання адміністрацією наявного облікового персоналу. Загальною вимогою при цьому є акцент на організаційних аспектах обліку, спрямованих на забезпечення його гнучкості та постійного вдосконалення відповідно до нових умов і вимог, а також врахування специфіки функціональних повноважень і відповідальності облікових працівників [3].

Література:

1. Корниевич Д. М. Проблемы информационной системы бухгалтерского учета на современном этапе / Д. М. Корниевич //: сб. докл. Между-нар. науч.-практ. конф. [«Проблемы учета, анализа, контроля и статистики в условиях реформирования экономики»] 17–18 октября 2002 г.: тез. докл. – Мн.: БГЭУ, 2002. – 202 с.
2. Муравський В. В. Облік і аналіз руху товарів з використанням інформаційних технологій: дис. канд. ек. наук: 08.00.09 / В.В. Муравський. – Тернопіль, 2012. – 248 с.
3. Рожелюк В. М. Шляхи вдосконалення організації обліку з використанням сучасних інформаційних систем / В. М. Рожелюк // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 3. – С. 88-91.

УДК 657.471

Романів Р. В.

к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет

АЛЬТЕРНАТИВНІ ОЦІНКИ ВАРТОСТІ КОМПАНІЇ НА ОСНОВІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Оцінка вартості активів компанії є одним з найбільших проблемних питань економіки. Критики існуючих підходів справедливо вказують на ретроспективний (історичний) характер застосовуваних підходів та, відповідно, неможливість застосування такої інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Нагальна потреба в простій та зрозумілій процедурі оцінювання активів полягає в тому, щоб забезпечити визначення вартісної оцінки підприємства з окремими видами активів та джерелами їх утворення. Бухгалтерська звітність з точки зору інвесторів є корисною тільки тоді, коли балансова вартість активів хоча б приблизно корелюється з ринковою вартістю. Проте, як свідчить практика, розрив між такими показниками коливається в інтервалі 20-60%, а в компаніях в сфері інтелектуальних технологій – до 80%. Збільшення розриву в показниках пояснюється ростом нематеріальних активів та непридатністю стандартів обліку для їх відображення у звітності.

В економічній літературі виділяються різні принципи оцінювання вартості компаній [1, 171]. Зокрема, їх можна групувати за такими важливими напрямками і принципами.

1. Які формуються з позицій власника: принцип вкладення (доходи від володіння повинні перевищувати витрати на придбання активів); принцип граничної продуктивності (зміна чинника виробництва може збільшувати або зменшувати

вартість об'єкта інвестування); принцип збалансованості обумовлений пропорційністю чинників виробництва, який дає можливість отримувати найвищу ефективність використання.

2. Сформовані зовнішнім ринковим середовищем: принцип регресії (ринкова вартість підприємства не відбиває його реальної вартості); принцип прогресії (ринкова вартість може змінюватись в результаті зміни діяльності інших конкуруючих суб'єктів); принцип зміни вартості (оцінка може мінятись внаслідок зміни політичних, економічних та інших умов).

Традиційні моделі оцінки, такі як затратний чи ринковий підхід не дає можливості поєднати вказані напрямки. Перехід вітчизняних компаній на міжнародні стандарти формування звітності дозволяє формувати моделі оцінювання, які раніше не використовувались.

Перші моделі вимірювання та оцінки результатів діяльності компаній з'явилися ще в 20-х роках минулого сторіччя і були досить простими для розрахунку (наприклад мультиплікаторна модель Дюпона). Потім з'явилися більш складні, наприклад, розрахунок показника EVA (економічна добавлена вартість), концепція BSC (збалансована система показників) та інші.

Найбільшого розповсюдження дістав показник EVA. Економічний зміст показника EVA полягає в тому, що працюючий капітал компанії повинен забезпечити норму прибутковості, яку встановив інвестор. Тому метою управління вартістю компанії на основі такого показника є створення вартості, коли операційний прибуток перевищує середньозважену ціну капіталу. Інакше кажучи добавлена вартість виникає тоді, коли рентабельність активів перевищує середньозважені витрати на капітал. Загальна формула розрахунку вказаного показника:

$$EVA = NOPAT - WACC \times IC, \quad (1)$$

Де: NOPAT – чистий операційний прибуток;

WACC – середня ціна капіталу;

IC – інвестований капітал на початок періоду [2, 55].

В свою чергу середньозважена вартість капіталу розраховується за формулою:

$$WACC = R \times P + K \times F \times (1 - T), \quad (2)$$

Де: R – вартість власного капіталу;

P – частка власного капіталу (в %);

K – вартість залученого капіталу;

F – частка залученого капіталу;

T – ставка податку на прибуток.

Таким чином, якщо показник EVA – більше нуля, це значить, що існує приріст ринкової вартості підприємства над його балансовою вартістю і інвестування у вказане підприємство є економічно вигідним. Зазначені компоненти формул відображені у «Балансі» (Звіту про фінансовий стан) та «Звіті про фінансові результати» (Звіті про сукупний дохід). Основними відмінностями розрахунку показника від традиційних моделей полягають в тому, що EVA використовує принцип економічного прибутку. Сутність даного принципу полягає в обліку витрат як на залучений, так і на власний капітал. Різниця між показниками рентабельності і витратами на капітал дає можливість робити судження, наскільки ефективно

використовується капітал в порівнянні з альтернативними інвестиціями. Однак слід відзначити і деякі недоліки розрахунку вказаного показника. Зокрема, на його величину суттєво впливає оцінка інвестованого капіталу на початок періоду. При цьому, якщо така оцінка (яка часто є суб'єктивною) є завищеною, тоді добавлена вартість - низька і, навпаки, якщо вона занижена – тоді добавлена вартість є високою.

Література:

1. Бондар М. І. Оцінка та оцінювання в бухгалтерському обліку / М. І. Бондар // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. праць. - К.: КНЕУ, 2009. - №13. – С.169 - 177.
2. Регаль Д. Модель EVA: орієнтація на стоимость / Д. Регаль // Консультант – 2005. - №23. - С 54-57.

УДК 657.37

Романчук А. Л.

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,
Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ

НЕФІНАНСОВА (СОЦІАЛЬНА) ЗВІТНІСТЬ: РЕАЛІЇ СЬОГОДЕННЯ ТА ПЕРЕШКОДИ НА ШЛЯХУ ВПРОВАДЖЕННЯ

Сучасні критичні еколого-економічні реалії, що спостерігаються сьогодні в країні та в усьому світі, вказують на необхідність зміни існуючого техногенного типу розвитку на якісно інший – стійкий еколого-збалансований тип із високим рівнем соціальної відповідальності кожного промислового підприємства. Інформаційним підґрунтям такого процесу має стати звітність, яка б поєднувала соціальні, екологічні та економічні аспекти бізнесу кожної господарюючої одиниці. Такою звітністю є нефінансова (соціальна).

Нефінансова (соціальна) звітність – це інструмент соціально відповідального бізнесу, який надає інформацію про вплив компанії на суспільство, економіку та навколишнє середовище, описуючи діяльність компанії у відповідному суспільному контексті [1]. Сьогодні цей термін не має законодавчого обґрунтування в Україні, тому назва цих звітів містить ряд синонімічних назв, зокрема: «соціально відповідальна звітність», «соціальна і екологічна звітність», «звітність зі стійкого розвитку» тощо. Даний вид звітності виник не так давно і для українських компаній поки що знаходиться на етапі освоєння та поетапного впровадження.

Основними проблемами, які виникають перед вітчизняними підприємствами на шляху впровадження нефінансової звітності є: відсутність методологічної бази, недостатня розробленість інформаційних систем з оцінки нефінансових показників, зростання внутрішніх координаційних витрат на складання нефінансової звітності, визначення необхідного рівня деталізації даних. Як показує статистика, станом на 01.04.2015 р. тільки 0,018 % (200 підприємств) усіх підприємств мають статус соціально-відповідальних компаній, підписавши Глобальний договір ООН. Це мізерне значення, що вказує про лише зародження системи соціально відповідальної звітності. На сьогодні вітчизняні підприємства складають наступні види нефінансової звітності (табл.1):

Види не фінансової звітності, опубліковані українськими підприємствами

| Назва звіту | Зміст | Компанії, що його складають |
|---|---|--|
| Звіт про сталий розвиток (GRI) | Форма надання інформації про впровадження підприємствами корпоративної соціальної відповідальності (КСВ) у вигляді конкретних заходів. Основними елементами звітності за GRI є: - характеристика організації; - інформація про підходи до управління; - показники результативності за економічною, екологічною та соціальною діяльністю компанії. | ПФГ «СКМ», ПАТ «Оболонь», Ernst & Young Україна, АрселорМіттал Кривий Ріг, Платинум Банк |
| Звіт про сталий розвиток (AA1000, Глобальний Договір ООН) | Даний звіт є обов'язковим для компаній-підписантів Глобального договору ООН, і вони зобов'язані оприлюднити свій перший Звіт про прогрес протягом одного року із дня приєднання до Глобального договору. | «Бритіш Американ Табакко Україна», Knaufinsulation, METRO Кеш енд Кері Україна |
| Звіт з прогресу | Інтерпретація форми звіту, що враховує склад попередніх форм звітності, у поєднанні стандартів ГД ООН та GRI | «Астарта-Київ», Галнафтогаз, Фокстрот, ТОВ «ВіДі Груп» |
| Звіт про соціальну відповідальність, соціальний звіт | Звіт довільної форми, що містить інформацію про етику бізнесу, дотримання прав людини, трудові відносини, захист навколишнього середовища, антикорупційні заходи тощо | Київстар, «Астеліт» (оператор life:), «Кока-кола Україна», Carlsberg Ukraine |
| Звіт про корпоративну відповідальність | Форма звіту довільна, яка відображає основні досягнення компанії в сфері корпоративної відповідальності, співробітництва з зацікавленими сторонами, довкіллям, суспільством | Компанія «Делойт», Ernst & Young Україна |
| Екологічний звіт | В загальному вигляді має містити інформацію про екологічну політику; рівень виконання запланованих заходів щодо зменшення навантаження на навколишнє середовище; розмір та цільове призначення інвестиції в природоохоронну діяльність; програми та заходи, спрямовані на охорону довкілля; зовнішні перевірки та моніторинг підприємства; екологічні плани на наступний період | Nemiroff Україна |

Методологічна проблема нефінансової звітності полягає у відсутності єдиної регулюючої бази, застосуванні цілої низки стандартів. Так, ряд організацій в світі пропонують використовувати розроблені ними стандарти складання соціальної звітності, однак лише деякі з цих стандартів широко використовуються в міжнародній практиці, набувши статусу міжнародних стандартів нефінансової звітності. Найбільш вживаними є стандарти GRI – Міжнародні стандарти зі сталого розвитку, розроблені Глобальною ініціативою із звітності.

Іншою проблемою, що постає перед вітчизняними підприємствами, є недостатній рівень прозорості та якості інформації нефінансової звітності. Більшість підприємств намагаються розкрити у звітності соціальної відповідальності виключно свої досягнення для зацікавлення потенційних партнерів та інвесторів. Підтвердженням тому є дослідження Центру «Розвиток КСВ», які показують, що середній рівень відкритості компаній України склав 14% [3].

Ускладнюючим фактором у практичному впровадженні соціальної звітності є й важкість проведення перевірки її якості незалежним аудитом. Як засвідчують сьгоднішні реалії, соціальний аудит зводиться до контролю за дотримання трудового законодавства, а корпоративна соціальна відповідальність (КСВ) не в повній мірі враховуються. Наявність нормативно-законодавчих обмежень не дозволяє аудиторам виконувати вимоги стандартів AA1000 і GRI у вираженні упевненості відносно прозорості КСВ, зокрема звіту з соціальних і екологічних проектів компаній.

Отже, нефінансова звітність в Україні – це один із способів подолати недовіру інвесторів, сприяти гармонізації відносин у суспільстві, а також провести аудит соціальної та екологічної діяльності компаній, яка у більшості випадків має хаотичний характер. Проте на шляху до її освоєння вітчизняними підприємствами постає ряд перешкод, які потребують подальшого вирішення.

Література:

1. Воробей В. Нефінансова звітність: інструмент соціально відповідального бізнесу / В. Воробей, І. Журовська. - К., 2010. - 84 с. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: - <http://www.svb.org.ua/publications>.

2. Гайдученко Ю.О. Корпоративна соціальна відповідальність в українському бізнес-середовищі / Ю.О. Гайдученко, І.А. Рядинська // Збірник наукових праць Харківського національного педагогічного університету імені Г.С. Сковороди. Серія «Економіка». – 2015. – Вип. 15. – С.10-15

3. Розвиток КСВ в Україні у 2014 році. Прогнози на 2015 рік. Індекс прозорості компаній [Електронний ресурс]: Центр «Розвиток корпоративної соціальної відповідальності». – Режим доступу: [http://www.csr-ukraine.org/userfiles/file/zvit-last-2_\(4\).pdf](http://www.csr-ukraine.org/userfiles/file/zvit-last-2_(4).pdf).

Рудницький В. С.
д.е.н., професор,
завідувач кафедри обліку і аудиту,
Львівський ННІ ДВНЗ «Університет банківської справи»
Рудницька О. В.
асистент кафедри обліку і аналізу,
НУ «Львівська політехніка»

ОСОБЛИВОСТІ ПОБУДОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ТОРГІВЛІ НА ОСНОВІ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Підприємства торгівлі (оптові, роздрібні) мають власну організаційну структуру, що характеризується наявністю різних підрозділів, відділів, секцій, служб, які виконують властиві їм функції. Дані підрозділи очолюють згідно затвердженого штатного розкладу керівники (завідувачі), які відповідають за їхню роботу. Крім того, можуть у структурі торговельного підприємства, наприклад малого, існувати самостійні робочі місця-посади. Особа, що займає цю посаду сама управляє (та/або реалізує) процесами «прив'язаними до цього робочого місця».

В управлінському обліку встановлена окрема відповідальність за фінансові показники, на основі якої формується, так звана, «фінансова структура суб'єкта господарювання». У контексті такої структури виокремлюють спеціальні центри відповідальності. Такі центри відповідальності не завжди можуть збігатися із рамками діючих підрозділів згідно функціональної організаційної структури підприємства.

Концептуальна схема системи центрів відповідальності на торговельному підприємстві відображено на рис.1. Основними центрами відповідальності в торгівлі, як і на підприємствах інших галузей є [1, 407; 2]: центри витрат, центри доходу, центри прибутку, центри інвестицій.

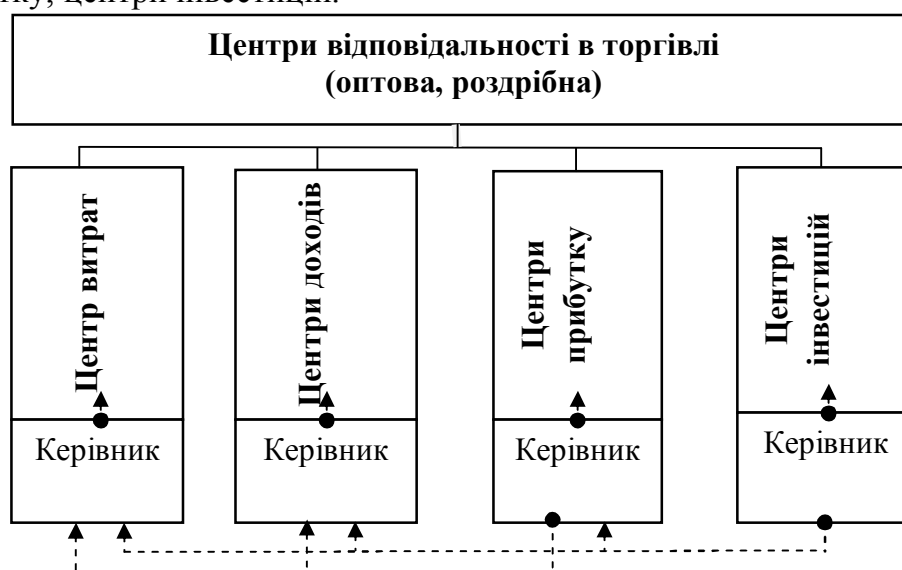


Рис.1. Концептуальна схема системи центрів відповідальності в торгівлі у контексті їх контролю керівниками

На думку проф. Голова С. Ф., центр витрат – це центр відповідальності, керівник якого контролює витрати, але не контролює доходи й інвестицій в активи центру [1, 407].

З даних рис. 1 видно, що керівник який контролює доходи, не відповідає за витрати на придбання товарів, призначених для реалізації, та інвестицій в активи центру, а керівник центру прибутку є відповідальним за витрати і доходи, але не контролює інвестиції в активи центру.

Найбільш важливою є функція керівника центру інвестицій, який одночасно контролює доходи, витрати (відповідно і прибуток) та інвестиції.

Зазначимо, що відповідальність за конкретні фінансові показники центру повинна регламентуватися спеціальними внутрішніми документами торговельного підприємства.

Важливим питанням поряд з визначенням видів центрів відповідальності і контрольних функцій їхніх керівників у «фінансовій структурі» підприємства є виділення та характеристика методів оцінки цих центрів відповідальності.

На думку Полікарпової О. С., методами оцінки результатів для центру доходу є: відхилення від продажної ціни, відхилення кількості продажів, відхилення змішаної ціни; для центру витрат – відхилення сировини і матеріалів; відхилення заробітної плати, відхилення накладних витрат; центру прибутку – валовий прибуток, маржинальний прибуток; центру інвестицій – віддача інвестицій; залишковий дохід [2, 97-98].

Проте, запропоновані Полікарповою О.С. методи оцінки в більшій мірі стосуються виробничих підприємств. Для торговельних підприємств потрібно враховувати особливості їхньої діяльності. Тому пропонуємо для центру витрат замість відхилень сировини і матеріалів використовувати відхилення закупівельної ціни товарів від планових і середньоринкових показників.

Дещо інший підхід щодо оцінки центрів відповідальності спостерігаємо у наукових працях Садовської І.Б., Божидарнік Т.В., Нагірської К.Є. На їхню думку «діяльність центрів витрат оцінюють переважно на основі аналізу відхилень від бюджетних або стандартних витрат, а оцінювання діяльності центрів прибутку здійснюється на підставі звіту, який відображає прибуток кожного центру. Діяльність центрів доходів оцінюється за обсягом і структурою продажу» [3]. Разом з тим, вони стверджують, що для об'єктивної оцінки ефективності діяльності центрів інвестицій доцільно використовувати три види показників: якісні, вартісні та експертні оцінки.

Таким чином, для правильної оцінки центрів відповідальності торговельних підприємств необхідно не лише визначити види центрів відповідальності, але й методи та показники оцінки результатів діяльності цих центрів із врахуванням галузевих особливостей.

Література:

1. Голова С.Ф. Управлінський облік: [підручник] / С.Ф. Голова. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
2. Полікарпова О.С. Особливості впровадження управлінського обліку на основі «центрів відповідальності» / О.С. Полікарпова: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/6970/1/97pdf>.

3. Садовська І.Б. Оцінка діяльності центрів витрат/ І.Б. Садовська: [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://pidruchniki.com/1635031853207/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/buhgalterskiy_oblik.

УДК 330.322.87.54

Савчук Л. І.

к.е.н., доцент кафедри обліку в державному
секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет

ПРОБЛЕМИ ПЕРЕОРІЄНТАЦІЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЖИТЛОВО-КОМУНАЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА НА ІННОВАЦІЙНИЙ ШЛЯХ РОЗВИТКУ

Впродовж останнього часу діяльність підприємств житлово-комунального господарства викликає багато нарікань. В основному це стосується цілого спектру основних видів та показників їх діяльності, насамперед якості надання житлово-комунальних послуг, номенклатури та асортименту послуг на ринку житлово-комунальної забезпечення, їх кінцевої вартості, - як в цілому, так і тарифно-цінової політики. На превеликий жаль, всі висловлені вище обставини в реальній дійсності мають місце, - навіть більше того, недоліки функціонування підприємств житлово-комунального господарства та надання відповідних послуг ними не обмежується. Спробуємо розібратись у глибинних підвалинах такого стану речей. Для кращого розуміння ситуації наведемо деякі факти, які впливають із ретроспективного аналізу процесу становлення ринку житлово-комунальних послуг та інституційних механізмів економічного розвитку України.

Основними категоріями функціонування ринку житлово-комунальних послуг, як і будь якого ринку взагалі, є попит і пропозиція.

Попит формує сукупність споживачів даного виду послуг, тобто абсолютно все без виключення населення країни, - адже як суспільство в цілому, так і кожний без винятку індивід потребує забезпечення газом, водою, проведення ремонтних робіт, чистого доквілля, елементарної каналізації – номенклатурно-асортиментний перелік житлово-комунальних послуг можна продовжувати ще досить довго. В силу їх доцільності, а що головніше – необхідності, населення змушене за них сплачувати в першу чергу, навіть за рахунок обмеження обсягів споживання інших, не менш важливих статей витрат – наприклад, харчування, освіти, культури тощо. І населення, незважаючи ні на що, оплачує квитанції на сплату даного виду послуг, і досить справно – досить красномовним свідченням є довжелезні черги в каси обслуговування абонентів газових контор, електромереж, водно-каналізаційного господарства. І платить чимало. Питома вага витрат населення на сплату житлово-комунальних послуг в загальному обсягу витрат в Україні є чи не найвищою в Європі. Платить, незважаючи на злиденний, в порівнянні з іншими країнами, - як Європи, так і з географічними сусідами, так і з країнами бувшого СНД, так і з взагалі світового

співтовариства, - рівень існування, незважаючи на стабільний ріст як відносних (цін і тарифів), так і абсолютних обсягів витрат за споживання даного виду послуг [3, 68]. В цілому ситуацію щодо формування попиту, попри задекларовану в усіх економічних дослідженнях його активну роль відносно пропозиції, яка досить яскраво виражається гаслом «попит формує пропозицію», можна охарактеризувати як абсолютну безпорадність, яка виражається в тому, що населення практично позбавлене будь-яких важелів, а отже, і можливості впливу як на якість, так і в цілому на всі інші важливі параметри споживання житлово-комунальних послуг, включаючи їх обсяг.

Що стосується пропозиції, то тут ситуація тут склалася набагато парадоксальніша. Всупереч здоровому глузду, галузь житлово-комунального господарства, яка задовольняє першочергові потреби життєзабезпечення населення відповідними послугами, станом на даний час виявилась повністю приватизованою, чого априорі, здавалось би, допустити неможливо. Новоявлені «господарі» отримали у спадок практично за безцінь унікальні основні засоби (обладнання, транспортні та передавальні пристрої, комунікації). В результаті галузь житлово-комунального господарства виявилась практично свого роду чи не єдиним видом діяльності, де в принципі не те що не діють, але й не можуть навіть виникнути жодні передумови здорової конкуренції. Зрозуміло, що монополізація пропозиції на ринку неминуче призводить до таких вкрай негативних наслідків, як диктат цін та застій в інноваційному розвитку, що ми й спостерігаємо в дійсності. Більше того, принципове унеможливлення будь-якої, не кажучи вже про здорову, конкуренцію, яка власне і є рушійною силою економічного розвитку, зумовлює чисто споживацьке ставлення до без всякого перебільшення грандіозного економічного потенціалу, до створення якого підприємства – виробники та постачальники комунальних послуг не мають жодного відношення [1, 24]. В кінцевому підсумку вони марнотратно використовують цей потенціал, особливо не турбуючись навіть про елементарне підтримання його в робочому працездатному стану – всі витрати на просте відтворення – в основному ремонтні роботи у вигляді «латання дір», оскільки про будь-яке розширене відтворення, а тим більше про покращення якісних технічних характеристик і мови бути не може, внаслідок абсолютної незацікавленості виробників, - компенсуються за рахунок споживачів.

Відповідно і система обліку витрат діяльності підприємств житлово-комунального комплексу на даному етапі не зацікавлена в проведенні заходів інноваційного характеру, направлених на покращення наявного економічного потенціалу та підвищення якості послуг [2, 294]. Таким чином, забезпечення підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання потребує насамперед докорінних змін інституційного характеру. Без цього неможливо розв'язати пріоритетне завдання покращення якості житлово-комунальних послуг із одночасною раціоналізацією тарифно-цінової політики.

Література:

1. Димченко О.В., Свиридова І.О., Пересипкін М.М. Готовність до інновацій як важливий елемент системи економічної безпеки комунальних підприємств. [Текст]: // Економіка і держава. 2014. №1. с.23-26.
2. Драган І.О. Модернізація житлово-комунального господарства в Україні:

теорія, методологія, практика державного управління [Текст] / І.О.Драган: монографія. —Донецьк: Юго-Восток, 2010.-401с.

3. Запатріна І.В., Лебеда Т.Б. Тарифна політика як критичний фактор розвитку житлово-комунальної сфери [Текст]: /Економіка України, 2012, №3, С.66-76.

УДК 657.471

Садовська І. Б.

к.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту,
Луцький національний технічний університет

СОБІВАРТІСТЬ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ: ПРОБЛЕМИ ОЦІНКИ

Біологічні активи є специфічними за характером їх створення і трансформаційних процесів переходу з однієї форми в іншу. При формуванні їх собівартості важливе значення має правильна вартісна оцінка компонентів, які є виробленими в єдиній господарюючій одиниці. Це стосується, в першу чергу, насіння і кормів власного виробництва. Частка насіння у витратах на виробництво біологічних активів рослинництва в сільськогосподарських підприємствах варіюється в межах 20-40 %, а кормів, у витратах на виробництво біологічних активів тваринництва – 35-75 %. Значна питома вага зазначених компонентів у загальній структурі собівартості біологічних активів і актуалізує проблему їх оцінки.

Відповідно до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств (2001 р.) [1], матеріальні ресурси, в тому числі корми і насіння власного виробництва включаються в собівартість продукції: а) минулих років – за вартістю оцінки продукції в балансі на початок року (тобто за фактичною собівартістю минулого року, або вартістю переоцінки, здійсненою у відповідності до ПСБО 30 «Біологічні активи»); б) поточного року – за плановою (умовно-обліковою) собівартістю.

Такий стан веде до того, що: по-перше, в сільському господарстві фактичну собівартість біологічних активів обчислюють тільки в кінці календарного року через довготривалий технологічний цикл їх вирощування; по-друге, система оцінки біологічних активів власного виробництва, які використовуються у господарському обороті повторно, при формуванні їх собівартості не враховує інфляційні процеси в умовах ринку.

Проблема оцінки біологічних активів є предметом дискусії. Прихильники оцінки насіння і кормів за ринковими цінами доводили свою точку зору ще в минулому столітті, посилаючись на вчення класиків марксизму: «Якщо та чи інша частина продукту, замість того, щоб бути проданою як товар, знову входить у виробництво, то входить вона в нього як товар. Вона спершу оцінюється як «гроші», і це зізнається тим виразніше, що всі ці «витрати», в тому числі і ті, які мають місце в землеробстві, одночасно з тим фігурують в якості «товарів» на ринку – худоба, корми, органічні добрива, зерно, що йде на насіння, і, взагалі, будь-якого роду насіння» [3, с.171-172]. В умовах інфляції оцінка споживаних у виробництві насіння і кормів за ринковими

цінами призводить до значних змін рівня собівартості продукції суміжних галузей. Крім того, виникає справедливе зауваження щодо оцінки за ринковими цінами послуг власних допоміжних і обслуговуючих виробництв (машинно-тракторного та автомобільного парку, ремонтно-механічної майстерні, їдальні).

Зазначена проблема також є дискусійною в обліку англійських та інших країн. Окремі економісти [5; 6] вважають неспроможною оцінку цінностей за собівартістю. Б. Нідлз, Д. Колдуелл, Х. Андерсон вважають оцінку за собівартістю найреальнішою, простою у застосуванні, яка позбавляє облік від неминучого суб'єктивізму і складних процедур [3, с. 164].

Найяскравішим захисником оцінки за собівартістю (історичної оцінки) стали Р. Антоні, А. Кальмес, Ю. Ідзірі [4, с. 367]. А. Кальмес, вивчаючи питання про точність результатів калькуляції, відзначав, що відмінність в способах оцінки виробничих витрат «приводить нас до висновку, що всі три системи калькулювання дають різні калькуляційні ефекти». Під способами оцінки він розумів собівартість, ринкові і нормальні (облікові) ціни [4, с. 103]. Ідеї А. Кальмеса, пов'язані з використанням нормальних цін, згодом були творчо розвинені в працях А.П. Рудановського [4]. Прихильники оцінки насіння і кормів за ринковими цінами вважають, що історична оцінка (за собівартістю) нівелює економічно обгрунтоване визначення ефективності їх використання, механічно змішує фінансові результати взаємопов'язаних галузей.

Ринкові ціни віддзеркалюють співвідношення інтересів сільськогосподарських підприємств і покупців при реалізації продукції. Вони не мають зворотної сили і тому не забезпечують принципу заміщення. Реальним вираженням витрат сільськогосподарського підприємства на насіння і корми є їх собівартість. На відміну від ринкових цін собівартість об'єктивна, у найбільшій мірі враховує коливання вартості виробництва сільськогосподарської продукції, пов'язаної зі змінами технології виробництва, природних та інших умов. Тому вважаємо, що чинний метод оцінки насіння і кормів власного виробництва, що споживаються всередині господарства, відповідає як теоретичним, так і практичним вимогам індивідуальних витрат виробництва, виражених в категорії собівартості. Разом з тим, в сільському господарстві оцінка насіння і кормів виробництва минулих років, які використовуються всередині підприємств як виробничих запасів, не враховує інфляційних процесів в умовах ринку.

Література:

1. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. N 132.
2. Маркс К. Капитал. - Т. 4 // Маркс К., Энгельс Ф. Соч. - 2-е изд. - Т. 26. - Ч. 2. - 703 с.
3. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Д. Колдуэлл, Х. Андерсон: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 1993.- 496 с.
4. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней /Я.В. Соколов. - М.: «Аудит», Издательское объединение «ЮНИТИ», 1996. — 638 с.
5. Previts C. J., Merino B.D.A. History of Accounting in America. - 1979. - № 4.

6. Solomons D. Economic and Accounting concepts of Income. Accounting Theory and Policy. — SanDiego, 1987.

УДК 334.012

Салахова Ю. Ш.

старший преподаватель кафедры финансов и отраслевой экономики,
Полоцкий государственный университет,
Республика Беларусь

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СУБЪЕТОВ ВЕНЧУРНОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

В условиях современной экономической системы наблюдается снижение роли материально-технической составляющей производственного процесса с одновременным увеличением значимости инноваций в обеспечении дальнейшего экономического роста как отдельных субъектов хозяйствования, так и отрасли, региона, государства в целом. Оптимизация и повышение эффективности процесса венчурного предпринимательства позволит ускорить процесс привлечения финансовых ресурсов и накопления на этой основе венчурного капитала, необходимого для разработки и внедрения инновационных продуктов, а повышение качества управления венчурным капиталом будет содействовать получению высокой прибыли. Венчурное предпринимательство представляет собой инвестиционную (посредническую) деятельность, выражающуюся в организации различных форм движения венчурного капитала между венчурными инвесторами и малыми инновационными предпринимателями, направленное на разделение рисков между всеми участниками данных отношений и получение прибыли посредством реализации инвестиционно-инновационного проекта.

Для создания эффективного механизма венчурного предпринимательства необходимо разработать адаптированное к отечественной системе понятие «венчурный капитал», которое указывает на функциональные, институциональные особенности данной категории капитала [1]. Представим авторское определение понятия: венчурный капитал представляет собой особую форму долгосрочного высокорискового ресурса, образовавшегося на платформе симбиоза финансового и человеческого капиталов, вкладываемого в новые, растущие и быстроразвивающиеся организации и предприятия инновационных направлений деятельности, ориентированные на создание наукоемкого продукта, с целью получения прироста стоимости на вложенные средства.

Необходимо заметить, что основным фактором, отличающим процесс венчурного предпринимательства от других механизмов вложения средств, который должен лечь в основу создания эффективного механизма является возможность передачи не только финансового капитала в составе венчурного, но и человеческого капитала, выражающегося в передаче совокупности знаний, управленческих навыков, накопленного опыта ведения системы хозяйствования как со стороны инвестора, так и со стороны внешней среды.

Представим механизм движения венчурного капитала с отражением особенностей его учета в связи со сложностью определения природы его формирования. (рис. 1).



Рис. 1. Механизм движения венчурного капитала с учетом двойственности его природы (Источник: собственная разработка).

Необходимо заметить, что для субъектов хозяйствования венчурный капитал является альтернативным источников привлечения дополнительных средств, в то время как для инвестора – безгарантийным высокорисковым вложением средств. На современном этапе экономического развития, венчурный капитал, поступивший в распоряжение субъектов малого и среднего бизнеса от инвестора может выступать в двух формах, а именно: собственного капитала, если инвестор вложил средства путем участия в формировании уставного капитала; заемного капитала, если инвестор, к примеру, финансировал деятельность путем покупки облигаций. Именно из-за сложности структуры и различий в природе источников формирования венчурного капитала проявляется двойственность его природы. В обоих случаях, владельцем венчурного капитала выступает инвестор.

В то же время, при получении дополнительных источников финансирования инновационной деятельности субъект малого или среднего бизнеса, направляет эти средства на создание инновационного продукта. После его создания, он переходит в собственность инноватора. Инвестор получает прибыль либо в момент продажи своей доли в уставном капитале (стоимость которой возрастет в случае успешной реализации инновационного проекта), либо же в момент возврата обязательств по заемному ресурсу (с учетом инвестиционного дохода). Инноватор получает прибыль в ходе реализации инновационного проекта. Для снижения рисковости венчурного предпринимательства, в первую очередь, необходимо обратить внимание на законодательное регулирование инвестиционной деятельности, государственную политику в области поддержки инновационной активности, прозрачность как инновационного рынка, так и рынка инвестиционных ресурсов.

Литература:

1. Богатырева В. В. Финансовое управление воспроизводством человеческого капитала в инновационной экономике: теория, методология, моделирование / В. В. Богатырева. – Новополюк : ПГУ, 2013. – 400 с.

ВИЗНАННЯ ДОХОДІВ ЗА ОПЕРАЦІЯМИ ЦІЛЬОВОГО ФІНАНСУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ ЖКГ

Діяльність підприємств житлово-комунального господарства характеризується зношеністю основних засобів, збитковістю, недостатнім фінансуванням та ін. Значна частка витрат цих підприємств фінансується з місцевого бюджету, зокрема, ремонт основних засобів, цільове фінансування капітальних вкладень, державне регулювання цін (субсидії для малозабезпечених категорій населення, відшкодування пільг для окремих категорій громадян тощо). Фінансування, яке отримують з бюджету підприємства житлово-комунального господарства має цільовий характер. Цільове фінансування – це виділення фінансових ресурсів, грошових коштів цільовим призначенням яких є використання як засобу досягнення певної мети, вирішення соціально-економічної проблеми, створення певного об'єкта [3].

Облік та узагальнення інформації про наявність та рух коштів цільового фінансування підприємства житлово-комунального господарства ведуть на рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». За кредитом рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» відображаються кошти цільового призначення, для фінансування певних заходів, за дебетом – використані суми за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум. Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень та їх витрачання проводиться за їх призначенням та джерелами надходжень [1].

Визнання доходів за операціями цільового фінансування регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» (П(С)БО 15). Зокрема, цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування [2].

Підприємства ЖКГ отримане цільове фінансування на капітальні інвестиції відображають за дебетом рахунка 31 «Рахунки в банках» та кредитом 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». Використання отриманих коштів відбувається безпосередньо на оплату постачальникам за отримані необоротні активи. Доходи за таким типом операцій визнаються протягом періоду корисного використання отриманих необоротних активів пропорційно до суми нарахованої амортизації на ці об'єкти та відносяться на субрахунок 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів».

Досліджуючи ведення обліку цільового фінансування капітальних інвестицій підприємствами ЖКГ, було виявлено два підходи до відображення таких доходів. За першого підходу підприємства ЖКГ отриману суму цільового фінансування відносять до доходів майбутніх періодів в кореспонденції: дебет рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» та кредит 69 «Доходи майбутніх періодів». Зменшення доходів майбутніх періодів відбувається з одночасним нарахуванням амортизації на необоротні активи і відображається за дебетом рахунку 69 «Доходи

майбутніх періодів» та кредитом субрахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів». Другий підхід – передбачає зменшення цільового фінансування і визнання доходу одночасно з нарахуванням амортизації, тобто дебет рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» та кредит субрахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів». Вважаємо, що доцільніше використовувати перший підхід з рахунком 69, оскільки, отримане і використане цільове фінансування на капітальне інвестування, буде визнаватись поступово доходом у майбутніх періодах одночасно з нарахуванням амортизації.

Ще одним видом цільового фінансування підприємств ЖКГ є отримані субсидії на оплату послуг ЖКГ, надані малозабезпеченим категоріям населення. Визнання доходів за такими операціями є неузгодженим, оскільки, згідно з п. 19 П(С)БО 15 визнання доходу повинно відбуватися в момент нарахування заборгованості покупцям, а згідно з п. 16 визнання доходу відбудеться, коли існуватиме підтвердження отримання такого цільового фінансування і виконання умов щодо нього. Оскільки відшкодування коштів по субсидіях підприємствам ЖКГ відбувається пізніше ніж нарахування заборгованості покупцям, то на практиці підприємства ЖКГ визнають дохід в момент нарахування заборгованості за дебетом 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» та кредитом субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» без отримання фактичних коштів. На нашу думку, таке відображення нарахування субсидій не показує реальний стан справ на підприємстві і сприяє завищенню нарахованих доходів. Вважаємо, що визнання доходів підприємствами ЖКГ повинно відбуватися в момент фактичного отримання відшкодуваної суми субсидії з бюджету.

Отже, враховуючи специфіку діяльності підприємств ЖКГ варто зазначити, що питання визнання доходів за операціями цільового фінансування на сьогодні є недостатньо врегульованими чинним законодавством та потребують подальших досліджень.

Література:

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page11> (дата звернення 09.04.2016) – Назва з екрана.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення 10.04.2016) – Назва з екрана.
3. Словник термінів. Цільове фінансування [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://news.finance.ua/ua/news/-/298393/tsilove-finansuvannya> (дата звернення 10.04.2016) – Назва з екрана.

ВИТРАТИ ТА ЇХ РОЛЬ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

В сучасних умовах господарювання підприємство незалежно від того, якого воно виду економічної діяльності прагне до укріплення своїх позицій на ринку держави.

Саме тому і головним завданням, яке стоїть перед кожним підприємством є ефективне використання ресурсів. В умовах сучасної ринкової економіки основною і водночас головною метою діяльності будь-якого підприємства є отримання як найбільшого прибутку. Всі інші завдання належать до цієї основної мети, тому що саме прибуток є джерелом та основою коштів, які призначені для подальшого збільшення інших важливих показників.

Необхідно звернути увагу на те, що вагому роль відіграє контроль за формуванням фактичних витрат, бо як відомо, виробничі витрати формують основу собівартості, яка в свою чергу слугує орієнтиром при встановленні ціни. Від того, наскільки достовірними будуть фактичні затрати відносно відпускної ціни, залежатимуть результати господарювання. Під витратами розуміють витрачені кошти з метою забезпечення реалізації продукції та одержання виручки від її реалізації [5, с. 11]. Витрати – це економічна категорія, яка відображає як грошові, так і матеріальні ресурси, які безпосередньо використані в процесі діяльності підприємства. Управління витратами – засіб досягнення підприємством високого економічного результату. Воно не зводиться лише до зниження витрат, а поширюється на всі елементи управління [3, с. 26].

Досягнення будь-якої мети, забезпечення кінцевого результату потребує витрат. І об'єктивність суспільного розвитку, і факти практичної діяльності, і закономірності сучасної дійсності, і логіка пізнання показують, що спочатку мають місце витрати, а потім результати, пов'язані з цими витратами. З такого порядку і витікає те надзвичайно особливе місце витрат у життєдіяльності всіх суб'єктів господарювання [2, с. 378].

Головний мотив діяльності будь-якого підприємства в сучасних умовах — максимізація прибутку. Можливості реалізації (досягнення) цієї стратегічної мети в багатьох випадках обмежені витратами виробництва і реалізації продукції та попитом на неї [1, с. 7]. В таких умовах все більше зростає роль витрат як невід'ємної та об'єктивної складової виробничо-збутового процесу. Витрати також можуть виступати важливим важелем у веденні податкової політики підприємства, оскільки регулюючи віднесення тих чи інших витрат до валових, підприємство змінює базу оподаткування та величину витрат на сплату податків.

Сутність системи управління витратами окремі автори ототожнюють з питаннями точного визначення величини собівартості продукції, рівня виробничих затрат та на цій основі пошуку шляхів їх зниження. Проте це не зовсім так. Процес

управління витратами має на меті виявити, як саме сформувалася собівартість, які чинники мали на неї позитивний, а які — негативний вплив. Це, по-перше, а по-друге, процес управління витратами має бути направлений на прогнозування можливої величини витрат, максимально точно передбачення їх рівня та поточне оперативне втручання у діяльність підприємства в разі виявлення відхилень від наперед визначеного бажаного стану.

Ринкові умови господарювання вимагають постійного пошуку і запровадження сучасних ефективних методів зниження витрат, до яких слід віднести нормативний метод обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції або ж аналогічний зарубіжний метод «стандарт-кост»; систему своєчасного виробництва, відому під назвою «канбан»; оперативний аналіз собівартості продукції з виявленням відхилень, їх причин, винуватців і розробкою конкретних заходів з їх ліквідації тощо [4, с. 111].

Сучасний період економіки країни характеризується високим рівнем затрат та зростанням ринкових цін. Незважаючи на негативні наслідки цих явищ, висока вартість товарів у сучасних умовах має і свої позитивні моменти.

Вона змушує, з однієї сторони, вигідно розміщувати всі види ресурсів, а з другої, — спрямовувати діяльність на виробництво потрібної та вигідної продукції. Здорова конкуренція, у свою чергу, буде сприяти зниженню цін на продукцію, що змусить підприємців шукати різні шляхи зниження собівартості продукції.

Управління витратами повинно здійснюватись з використанням системного підходу, тобто розглядатись як певна складова єдиної системи (управління підприємством в цілому) і бути у взаємоузгодженості з іншими складовими з метою підвищення ефективності загального управління.

Управління витратами не є самоціллю, але воно цілком необхідне для досягнення підприємством визначеного економічного результату, підвищення ефективності роботи. Функції управління витратами первинні стосовно виробництва, тобто для досягнення певного виробничого, економічного, технічного або іншого результату спочатку потрібно понести витрати. Тому ціль управління витратами полягає в досягненні намічених результатів діяльності підприємства найбільш економічним способом.

Література:

1. Дерій В. Проблеми обліку витрат і доходів підприємства та перспективи їх вирішення в Україні / В.Дерій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 4. – С. 7 – 11.
2. Нападовська, Л. В. Управлінський облік: монографія / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта. 2009. – 450 с.
3. Столяр Л.Г. Сутність «витрат» та особливості трактування / Л.Г. Столяр // «Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси». – Випуск 8 (29). – Ч.4. – 2011. – с. 25-31.
4. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства: Навч. посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2009. – 120 с.
5. Тривобок В. Ю. Визначення категорії «витрати» / В. Ю. Тривобок, Є. А. Коршунов // Бізнесінформ. – 2011. – № 9. – С. 11 – 13.

ТЕОРІЯ ОБЛІКУ: ВИКЛИКИ І ПРОТИРІЧЧЯ

Економіка ХХІ століття ґрунтується на знаннях та інноваціях, які матеріалізуються у вигляді нових наукомістких технологій і продуктів. Облікова система в умовах розвитку «економіки знань» повинна стати не лише системою констатації фактів про фінансовий стан господарюючого суб'єкта, а й трансформуватися у систему моніторингу та створення інформаційних ресурсів для управління. Адаптуючись до вимог «інформаційної економіки», теорія обліку потребує переосмислення поняття інформації та інформаційних ресурсів з позиції семантичного та змістового аспекту. В сучасній системі обліку спостерігається обмеженість інформаційного різноманіття, неефективне використання технологій, дисбаланс в сторону отримання кількості інформації, без врахування її цінності, що зумовлює труднощі в управлінні підприємством.

Наукові дослідження у сфері обліку, в основному, спрямовані на реформуванні практики його ведення і прогнозуванні тенденцій розвитку. Разом з тим, недостатньо вивченими залишаються питання розвитку облікової теорії, яка, як не однократно підкреслював проф. Пушкар М.С. є «примітивним тривіальним набором окремих фрагментарних, малопов'язаних між собою і не аргументованих процедур ведення обліку, відомих ще за часів середньовіччя, який видають за теорію» [1, С. 5]. Загальна фундаментальна проблема яка потребує вирішення полягає у консервативності облікової теорії та її невідповідності розвитку економічної науки і суспільних формацій; конкретна фундаментальна задача в рамках загальної проблеми – удосконалення (побудова) альтернативної теорії обліку з врахуванням всіх факторів постіндустріального суспільства.

В умовах швидкого суспільного розвитку не достатньо таких трактувань та визначень обліку, які ми зустрічаємо в сучасних підручниках з теорії: «Облік це кількісне відображення і якісна характеристика господарської діяльності з метою управління нею» (визначення взято нами навмання, адже всі вони практично несуть один і той же зміст). Визначення обліку повинно розкривати всі його аспекти як системи, показувати облік не лише як функцію управління, а й як науку, як об'єкт права, як елемент соціального, економічного та суспільного устрою, адже через відсутність глибокого теоретичного обґрунтування облікової системи та її підсистем існують різні розуміння одних і тих же понять, категорій і навіть об'єктів обліку. Таким чином, сучасна теорія повинна вивчати облік як систему і досліджувати його з точки зору макроекономіки, мікроекономіки, права, податків, соціальної та корпоративної відповідальності, етики, біхевіоризму тощо.

Пропонуємо трактувати облік як систему створення економічної інформації в розрізі трьох підсистем – управлінського обліку, фінансового обліку, стратегічного обліку – з визначенням завдань цих підсистем, принципів їх функціонування,

інструментарію та методів досліджень кожної підсистеми. Облік – це наука, що формується під впливом соціально-економічних факторів і задовольняє потребу суспільства в інформації про господарську та іншу діяльність суб'єктів господарювання; як соціальне явище що формується під впливом суспільного розвитку і, в свою чергу, має певний вплив на суспільство [2].

Значимість адекватної теорії обліку для отримання нових знань, підтвердження гіпотез, теорій, подальшого використання на практиці полягає в тому, що побудова альтернативної теорії обліку надасть поштовх для розвитку науки про облік, усуне всі невідповідності та суперечності між завданнями та методами облікових підсистем, їх роллю та значенням для створення інформаційного менеджменту.

Без удосконалення теоретичної бази та приведення її у відповідність з соціально-економічними реаліями, наука про облік не зможе удосконалюватися і задовольняти потреби користувачів релевантною інформацією, а процес управління буде позбавлений надійної інформаційної бази. Існує необхідність інноваційного підходу до теорії обліку, розробки нової теоретичної концепції яка б розглядала облік з усіма наслідками і характеристиками його як системи, що складається з підсистем, кожна з яких має свої завдання, методи та інструменти їх вирішення. Потрібен підхід до теорії обліку як науки (системи знань) про методи та інструменти створення інформації, а також новий підхід до системи звітності, з врахуванням інформаційних запитів всіх користувачів, особливо зовнішніх (в т.ч. суспільства) [2]. В основи інноваційного підходу до теорії обліку повинна стати ідея про його соціально-економічну роль та значення.

Для вирішення таких завдань необхідно визначити проблеми і передумови обліку як науки з міцним теоретичним підґрунтям, розвинути методологічну основу і принципи побудови облікової системи, побудувати концептуальні моделі всіх підсистем обліку (фінансового, управлінського, стратегічного), розкрити зміст основних інституцій в обліку, обґрунтувати шляхи вирішення проблем, удосконалити зміст теорії обліку з врахуванням сучасної філософії постіндустріального суспільства. І, врешті, для подальшого утвердження обліку як науки, необхідно обґрунтувати нові напрями розвитку методів, інструментів, принципів тощо. Цілісна теорія обліку дасть можливість узагальнити, систематизувати та отримати систему знань студентам вищих навчальних закладів, сприятиме розвитку наукових досліджень з проблем удосконалення облікової системи.

Література:

1. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія. / М.С. Пушкар – Тернопіль: Карт-бланш, 2007– 359 с.
2. Семанюк В. Осучаснення теоретичного базису науки про облік / В.З.Семанюк // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнародний збірник наукових праць. Випуск 4 (м. Луцьк) / відпов. ред. Н.В. Семенишена. –Тернопіль: 2015 – С.15-23.

Скоп Х. І.
к.е.н., головний бухгалтер ТОВ «Ожидівський млин»,
Львівський торговельно-економічний університет

СУЧАСНІ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНІ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Основна мета управлінського обліку на підприємстві полягає у трансформації отриманої різними способами і шляхами інформації у цінні, змістовні рекомендації для подальших дій. Тому важливим аспектом у процесі управління є використання інформаційних технологій, які дозволяють значно підвищити його ефективність, оскільки надають у розпорядження керівників, бухгалтерів, маркетологів, менеджерів організацій усіх рівнів новітні методи обробки та аналізу економічної та соціальної інформації, необхідної для прийняття обґрунтованих та своєчасних управлінських рішень.

Сучасні інформаційні технології XXI століття, на відміну від інформаційних технологій XX століття, які використовувались з метою оптимізації чинних процедур управління, згідно з дослідженнями П. П. Микитюка [1, с. 11-14] та А. Л. Гапоненко [2, с. 76-78] призводять до трансформації самої методики управління та зміни структури підприємства. Як зазначає П. О. Куцик [3, с. 52-53] роль інформаційних технологій у процесі управління діяльністю підприємства стає визначальною, якщо до уваги беруться оперативність та комплексний підхід до опрацювання та використання даних обліково-аналітичної системи підприємства.

Таким чином, техніко-технологічний розвиток підприємства створює передумови для підвищення його конкурентоздатності та інвестиційної привабливості шляхом формування його інтелектуального капіталу. Феномен інтелектуального капіталу підприємства, який з точки зору бухгалтерського обліку розглядається як неідентифіковані нематеріальні активи став наріжним каменем сучасної теорії менеджменту, що поставило його в основу побудови низки інформаційних систем управління. Незважаючи на те, що світова практика управління налічує численну кількість інформаційних систем управління підприємствами, більшість з них є або модифікацією або комбінацією системи планування ресурсів підприємства ERP (Enterprise Resource Planning) та системи управління взаємовідносинами з клієнтами CRM (Customer Relationship Management).

Системи планування ресурсів підприємства ERP (Enterprise Resource Planning) дозволяють вирішити безліч проблем підприємства, які можуть бути об'єднані в такі блоки завдань:

1. Планування виробництва. Цей блок включає у себе такі завдання, як середньострокове і довгострокове планування і прогнозування потреб у матеріалах і потужностях для виробництва продукції, надання послуг, оптимального обсягу реалізації та раціоналізації діяльність працівників.

2. Бухгалтерський облік. При використанні системи ERP на виробництві підприємство має можливість створити облікову систему, яка враховуватиме низку

специфічних параметрів, додаткових умов та інформаційних доповнень, що дозволить комплексно формувати звітність та оперувати необхідними даними для оперативного та стратегічного аналізу.

3. Контроль. Завдяки впровадженню систем ERP всі дані реєструються в реальному часі і миттєво інтерпретуються за єдиними алгоритмами, що надає можливість своєчасно контролювати виконання виробничих операцій, вчасно втручатися у хід виробничого процесу, зупинити помилкові операції або внести відповідні корективи [1, с. 24].

4. Аналіз. Аналітичні ресурси систем ERP допомагають розробляти рішення, що забезпечують зниження витрат шляхом зменшення часу складського зберігання, планування завантаження потужностей тощо або збільшення виручки шляхом своєчасності обробки клієнтських замовлень і забезпечення більш високої швидкості їх реєстрації.

5. Прийняття рішень. Системи ERP дають фахівцеві, що приймає рішення, ту інформацію, на підставі якої він може висувати рішення з мінімальною часткою ризику.

Потреба у системі управління взаємовідносинами з клієнтами CRM визначається фундаментальними тенденціями в світовому бізнесі: загостренням конкуренції, зниженням лояльності клієнтів, повсюдним поширенням Інтернету. Інформаційні системи CRM сприяють формуванню ефективних взаємин з клієнтами, накопичуючи дані про всі контакти з клієнтами і генеруючи на їхній основі достовірні знання про їхню поведінку, шляхи задоволення їхніх потреб, а також найбільш вигідні способи взаємодії з ними [3, с. 54]. Зібрана і оброблена інформація про клієнта (наприклад, історія його покупок, потреб і переваг) є найважливішою складовою клієнтського капіталу підприємства і в межах системи управління CRM використовується для того, щоб розробити точну специфікацію товарів, комерційну пропозицію, яка з найбільшою ймовірністю буде прийнята клієнтом.

Подальший розвиток розглянутих систем можна розглядати у системах зберігання інформації і методів її аналітичної обробки BI (Business Intelligence), які включають інтегрований набір засобів обробки інформації та даних для стратегічного аналізу діяльності підприємства, що отримані іншими корпоративними інформаційними системами (наприклад ERP та/або CRM). За допомогою систем BI інформаційні дані можуть бути перетворені в комплексну інформацію, яка може використовуватись управлінням підприємства для прийняття ефективних рішень, що дозволяє підвищити вартість як самого підприємства, так і його продукції.

Література:

1. Микитюк П. П. Інноваційний механізм управління суб'єктами господарювання: монографія / за заг. ред. П. П. Микитюка. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ТНЕУ», 2014. – С. 8-30.

2. Гапоненко А. Л. Управление знаниями. Как превратить знания в капитал : науч. издание / А. Л. Гапоненко, Т. М. Орлова. – М. : Эксмо, 2008. – 550 с.

3. Куцик П. О. Концептуальні підходи до розгляду інформаційних систем обліку в корпоративному управлінні / П. О. Куцик // Облік і фінанси. – 2013. – № 4. – С. 52-59.

Слівінський О. Б.
аспірант кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
Тернопільський національний економічний університет

ОБЛІК ВИТРАТ У ПРОМИСЛОВОМУ ПТАХІВНИЦТВІ

За умов пожвавлення курсу України на європейську економічну інтеграцію та орієнтації галузі птахівництва на європейський ринок, нині гостро постає питання досягнення необхідних стандартів якості в галузі для успішного конкурування із закордонними аналогами продукції. Ключову роль у такому процесі виконує управлінський сегмент організації виробництва у промисловому птахівництві, що базується на ефективній обліковій діяльності.

Дієві управлінські рішення можуть ухвалюватись тільки на основі об'єктивної та актуальної інформації щодо доходів, витрат і фінансових результатів підприємства. Така інформація отримується завдяки раціональній системі обліку змін у складі біологічних активах.

Провідна особливість обліку в підприємствах промислового птахівництва полягає в тому, що біологічні активи постійно змінюються в результаті біологічних перетворень – птиця набирає вагу, досягає зрілості, відбуваються природні втрати. Такі зміни впливають на рівень витрат протягом усього циклу вирощування тварин аж до реалізації готової продукції.

Звідси, важливу роль у оптимізації витрат підприємства, підвищенні його рентабельності та конкурентоспроможності відіграє ефективний менеджмент на основі міжнародного досвіду щодо організації обліку та контролю на усіх стадіях виробництва.

Проблеми організації обліку біологічних активів тваринництва досліджувались такими українськими вченими: Р. П. Андрушко, Ф. Ф. Бутинець, В. А. Дерій, О. В. Лиса, З. П. Мирончук, В. Я. Плаксієнко, В. Д. Слободян, Л. К. Сук та багато інших. Ці автори у свої працях розкривають питання особливостей організації обліку і контролю біологічних активів, впливу на такий процес кон'юнктури ринку, формування цін на продукцію тваринництва, обліку доходів та витрат і формування фінансової звітності.

Водночас, нині недостатньо розкриті ці питання в галузі промислового птахівництва, а також інтеграції української економіки в європейський економічний простір.

Україна володіє потужним потенціалом розвитку галузі птахівництва й експорту продукції, про що свідчать темпи росту продукції та поглиблення сільськогосподарської спеціалізації України на міжнародній арені. Важливо окреслити ключові напрями розвитку облікових процесів у птахівництві та враховувати європейський досвід, а також потреби європейського ринку в продукції птахівництва.

Так, порівнюючи приріст рентабельності виробництва продукції птахівництва за кілька останніх років можна зазначити, що на ринку м'яса птиці, є значна пропозиція

не лише вітчизняних виробників, а й імпорту з-за кордону, що наситить внутрішній ринок продукцією за зниженими цінами. З іншого боку, експорт м'яса птиці з України може зіткнутись зі складнощами під час освоєння зовнішніх ринків [1].

Процес глобалізації відкриває підприємствам нові ринки збуту продукції і оцінка біологічних активів ґрунтується на кон'юнктурі того ринку, де підприємство збирається продавати свою продукцію. Тут виникають труднощі з визначенням справедливої вартості відповідно до ринкової ціни [2, 24]

Нині методологічні засади організації системи обліку біологічних трансформацій в Україні регламентуються П(С)БО 30 «Біологічні активи» та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку, які базуються на прийнятому 1 січня 2003 р. МСБО 41 «Сільське господарство».

З метою поліпшення системи обліку витрат на формування біологічних активів, що розглядаються в контексті витрат на виробництво у сільському господарстві, доцільно проаналізувати їх склад і поведінку. Через те, що облік витрат на виробництво в Україні зорієнтований на визначення показника собівартості продукції, особливого значення набуває аналіз витрат, які формують її склад [3, 17].

Діяльність підприємств промислового птахівництва побудована на біологічній трансформації – процесі росту, дегенерації, продукування та відтворення, що спричиняють якісні та кількісні зміни біологічних активів [4]. Кінцевою метою таких змін є одержання прибутку на основі збуту готової продукції, яка виокремлюється із біологічних активів. Таким чином, для провадження результативної конкурентної діяльності підприємства важливою умовою є здійснення ефективного обліку і контролю за витратами діяльності та визначення справедливої вартості продукції.

Отже, важливо, щоб підприємства у галузі промислового птахівництва в Україні зміцнювали власний конкурентоспроможний потенціал на внутрішньому і зовнішньому ринках, а облік витрат у них будувався із врахуванням українських та зарубіжних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, фінансової звітності.

Література:

1. Маркетингові дослідження ринків птахівництва України і Світу / Динаміка виробництва продукції птахівництва в Україні з 1990 року і прогнози розвитку галузі до 2020 року [Електронний ресурс]. – 2013. – Режим доступу: <http://market.avianua.com/?p=48>

2. Андрушко Р. П., Мирончук З. П., Лиса О. В. Особливості обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва: збірник наукових праць – Луцький національний технічний університет / випуск 10 (37). – Ч. 3. – Редкол.: відп. ред. д.е.н., професор Герасимчук З.В. – Луцьк, 2013. – 530 с.

3. Коцупатрий М. М. Обліково-аналітичне забезпечення управління біологічними перетвореннями в інкубаторно-птахівничих підприємствах: монографія / М. М. Коцупатрий, Н. С. Золотарьова. – К.: КНЕУ, 2012. – 231, [1] с.

4. Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 «Сільське господарство» – від 01.01.2012. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_027

Сопко В. В.
д. е. н., професор
завідувач кафедри бухгалтерського обліку,
Київський національний торговельно-економічний університет

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ЩОДО ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА

Одним із важливих показників економічної ефективності підприємства є прибуток, на розмір якого мають прямий вплив доходи і витрати підприємства. Враховуючи це, важливе місце в обліковій політиці підприємства має раціональна організація обліку доходів, витрат та фінансових результатів.

Міністерство фінансів України рекомендувало, що у розпорядчому документі про облікову політику наводяться принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також попередні оцінки, які використовуються підприємством з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно.

Облікова політика може враховувати організаційно-правову форму підприємства, галузеві особливості економічної діяльності, обсяги виробництва тощо.

Облікова політика є елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві [2].

При формуванні облікової політики щодо фінансових результатів необхідно врахувати те, що через вибір конкретних методів щодо елементів облікової політики можна змінити розмір фінансових результатів. А це в свою чергу, призводить до того, що на розмірі прибутку чи збитку підприємства позначається суб'єктивний характер, оскільки він залежить від вибору процедур і методів обліку.

Не дивлячись на самостійність формування облікової політики підприємства необхідно обов'язково дотримуватись принципів обліку, визначених ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», які опосередковано визначають об'єкти обліку та елементи облікової політики[1].

Відповідно до вказаних методичних рекомендацій щодо облікової політики, її обов'язковими елементами є: поріг суттєвості, облік необоротних активів, облік запасів, облік витрат, план рахунків, графік документообороту, інвентаризація, організація аналітичного обліку надходження та використання коштів цільового фінансування, метод обчислення резерву сумнівних боргів, перелік створюваних резервів, сегменти діяльності, порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом, дата визначення придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів, бази розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу, періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань, використання прибутку, облік біологічних

активів, порядок оцінювання ступеня завершеності операцій з надання послуг, облік відокремлених підрозділів [2].

При оформленні облікової політики підприємства кожен з вказаних елементів встановлюється і визначається підприємством у відповідності до діючих стандартів бухгалтерського обліку. Необхідно врахувати, що окремі об'єкти обліку мають альтернативні методи оцінки і відображення.

У Положенні про облікову політику будь-якого підприємства повинні передбачатися питання методичного характеру щодо бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів діяльності.

Методичні засади формування, оцінки та визнання у бухгалтерському обліку інформації про доходи, витрати й фінансові результати діяльності, а також порядок їх розкриття у фінансовій звітності визначають П(С)БО 15 «Дохід» [3], П(С)БО 16 «Витрати» [4].

Вибираючи елементи облікової політики стосовно витрат діяльності, особливу увагу слід звернути на вибір класу рахунків для обліку витрат, доходів та фінансових результатів діяльності.

На сьогодні чинним законодавством передбачені тільки синтетичні рахунки та субрахунки, а для управління такими важливими показниками цього недостатньо, тому суб'єкти господарювання повинні розробити робочі плани рахунків щодо обліку витрат, доходів та фінансових результатів з врахуванням потреб управління та складання різних видів звітності.

Отже, при формуванні облікової політики підприємства відповідальні особи повинні враховувати наслідки обрання того чи іншого елемента методу облікової політики для фінансових результатів підприємства. Це дає можливість формувати розпорядження про облікову політику підприємства відповідно до особливостей діяльності.

Література:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». – [Чинний від 16.07.1999 № 996-XIV], підстава 675-19 . [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http:// zakon.rada.gov.ua/go/996-14](http://zakon.rada.gov.ua/go/996-14)
2. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : затв. Наказом М-ва фінансів України від 27.06.2013 № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0373581-07>.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : затв. наказом МФУ від 14.06.2000 № 131 (зі змін. та доповн.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0452-11>.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затв. наказом МФУ від 31.12.99 № 318 (зі змін. та доповн.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0452-11>.

Стаднюк Т. В.
асистент кафедри обліку і аудиту,
Східноєвропейський національний університет ім. Лесі Українки

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

З прийняттям НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», види діяльності, у розрізі яких заповнюють фінансову звітність, класифікують на операційну, фінансову та інвестиційну. Поділ діяльності на звичайну та надзвичайну втратив свою актуальність у зв'язку з переходом на МСФЗ.

Пріоритетним видом діяльності для будь якого суб'єкта господарювання є операційна діяльність. Адже вона приносить основну частку доходу, генерує основні потоки грошових коштів підприємства та є, зазвичай, єдиним джерелом формування чистого прибутку. Характер операційної діяльності підприємства визначається, перш за все, специфікою галузі економіки, до якої воно належить. Основу операційної діяльності більшості підприємств становить виробничо-комерційна або торгівельна діяльність.

Згідно НП(С)БО 1 операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. В свою чергу основну діяльність нормативний документ визначає як операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу [6].

МСФЗ для МСП трактує операційну діяльність як основну діяльність підприємства, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю [4], тобто, як бачимо, сутність визначення як за міжнародними, так і за національними стандартами є ідентичною.

Операційна діяльність є об'єктом дослідження багатьох науковців. Систематизуємо підходи вчених до трактування категорії «операційна діяльність» у таблиці 1.

Таким чином, операційну діяльність ототожнюють з основною діяльністю підприємства, яка пов'язана з виробництвом та реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). У складі операційної діяльності поруч з основною виділяють також іншу операційну діяльність як неосновну діяльність підприємства, що відбувається в межах одного операційного циклу, а також операції, які протікають в обсязі операційного циклу та забезпечують або виникають в результаті здійсненої основної діяльності [7].

Визначення сутності поняття «операційна діяльність»

| Науковці | Визначення операційної діяльності |
|--|--|
| 1 | 2 |
| В. Г. Васильков Н. В. Василькова [1, 11] | Операційна діяльність – це будь-яка продуктивна діяльність, яка пов'язана із створенням товарів чи послуг. Операційна діяльність орієнтована переважно на товарний ринок, тоді як інвестиційна або фінансова – на фінансовий ринок. Операційну діяльність підприємства можна охарактеризувати сукупністю операцій як основних видів діяльності, що відбуваються при його функціонуванні: виробництво, постачання, транспортування, сервіс, збут, маркетинг. |
| Є. В. Мних [5] | Операційна діяльність охоплює всі види продуктивної діяльності, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції (робіт, послуг), різногалузевого характеру, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю. Її визначають за двома напрямками: основна операційна діяльність та інші види операційної діяльності. Основна операційна діяльність – це операції, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), які є профілюючою метою функціонування суб'єкта господарювання, яка забезпечує основну частку його доходу. Інші види операційної діяльності передбачені статутом і зумовлені необхідністю раціонального використання виробничих ресурсів або капіталу |
| Г. І. Капінос І. В. Бабій [2, 97] | Операційна діяльність – це діяльність, яка здійснюється в рамках операційної системи з метою створення будь-якої корисності шляхом перетворення входів (ресурсів усіх видів) у виходи (готові продукти та послуги). |
| М. Г. Чумаченко [10, 251] | Операційна діяльність підприємства – це основний вид діяльності, що характеризується рухом коштів від реалізації продукції (товарів, послуг), від надання права користування активами (оренда, ліцензії), сплати постачальникам, виплат працівникам тощо. |
| Є. Г. Рясних [8] | Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, до якої зараховують операції, пов'язані з виробництвом і (або) реалізацією продукції, які є визначальною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. Витрати, пов'язані з основною діяльністю, класифікують за функціями: виробництво, управління, збут. |
| О. В. Михайловська [3, 236] | Операційна діяльність має для організацій важливе функціональне значення, оскільки дієвий і ефективний операційний менеджмент значно сприяє поліпшенню якості та продуктивності. |
| Н. М. Ткаченко [9, 380] | Операційна діяльність – це діяльність, яка зафіксована в установчих документах, пов'язана з виробництвом й реалізацією продукції, та є визначальною метою створення підприємства, що забезпечує основну частину його прибутку. |

При цьому слід пам'ятати, що характер основної та іншої операційної діяльності визначається галузевими особливостями і може коригуватися із врахуванням цього фактору.

Література:

1. Васильков В. Г. Організація операційної діяльності підприємства [Електронний ресурс] : підручник / В. Г. Васильков, Н. В. Василькова. – К. : КНЕУ, 2015. – 502 с. – Режим доступу: <http://www.studfiles.ru/preview/5774523>
2. Капінос Г. Операційний менеджмент : навч. посіб. / Г. Капінос, І. Бабій. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 352 с.
3. Михайловська О. В. Операційний менеджмент : навчальний посібник / О. В. Михайловська. – К. : Кондор, 2008. – 550 с.
4. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП) : Міжнародний документ від 01.01.2013 [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_063/page
5. Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник / Є. В. Мних. – К. : Знання, 2011. – 630 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://westudents.com.ua/knigi/121-ekonomichniy-analz-mnih-v.html>
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
7. Романчук А. Л. Інша операційна діяльність підприємств : зміст та класифікація / А. Л. Романчук [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/27_NII_2010/Economics/72159.doc.files/image001.gifhttp
8. Рясних Є. Г. Основи фінансового менеджменту : навч. посіб. / Є. Г. Рясних. – К. : Академвидав, 2010. – 336 с.
9. Ткаченко Н. М. Фінансовий облік 2 : навч. посіб. / [Н. М. Ткаченко, О. В. Борович, І. Л. Цюцяк, А. Л. Цюцяк]; за заг. ред. Н. М. Ткаченко. – К. : Алерта, 2014. – 456 с.
10. Чумаченко М. Г. Економічний аналіз : навч. посібник / [М. Г. Чумаченко, М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І. Горбаток та ін.]; за ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. – [вид. 2-ге, перероб. і доп.]. – К.: КНЕУ, 2003. – 556 с.

Степаненко О. І.

к.е.н., доцент кафедри обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
ім. Вадима Гетьмана»

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЯК ІНСТРУМЕНТ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЧИМИ ЗАПАСАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Основне призначення та головне завдання прийнятої облікової політики – максимально адекватно відобразити діяльність підприємства, сформувати повну, об'єктивну і достовірну інформацію про неї, корисну для прийняття ефективних економічних рішень. Серед різноманітності елементів облікової політики одним із основних можна вважати такий об'єкт обліку як виробничі запаси, які виступають об'єктивною необхідністю будь-якого господарюючого суб'єкта. Вони є однією з найважливіших складових активів промислового підприємства, їм належить особливе місце у складі його майна, та до того ж вони мають значну питому вагу у структурі собівартості готової продукції.

Склад та структура виробничих запасів залежить від технологічних особливостей і галузевої належності суб'єкта господарювання. Основною властивістю їх є належність до оборотного капіталу, тобто вони мають здатність перетворюватись на грошові кошти впродовж операційного циклу виробництва. Разом з тим у процесі господарської діяльності виробничі запаси використовуються по-різному. Деякі із них повністю споживаються в технологічному процесі, приміром сировина, матеріали. Інші лише частково змінюють свою форму, наприклад, допоміжні матеріали, напівфабрикати. Треті входять до складу готової продукції без жодних зовнішніх змін, наприклад, комплектуючі вироби. Четверті використовуються для ремонту об'єктів основних засобів, інших необоротних матеріальних активів.

Облікова політика підприємства в частині виробничих запасів складається з великої кількості неоднорідних елементів (табл. 1).

Таблиця 1

Елементи облікової політики виробничих запасів

| № з/п | Складові облікової політики за видами процедур | Варіанти принципів та методів обліку |
|-------|--|---|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Визнання придбаних (отриманих) запасів | Тестування цінностей на відповідність: <ul style="list-style-type: none"> • визначенню «запаси» (п. 4 П(С)БО 9 «Запаси»); • ознакам активу (п. 5 П(С)БО 9 «Запаси») [1] |

| 1 | 2 | 3 |
|----|--|--|
| 2 | Первісна оцінка | Первісна вартість формується у відповідності до норм П(С)БО 9 «Запаси» та залежить від шляху надходження (отримання) запасів: <ul style="list-style-type: none"> • придбанні за грошові кошти; • виготовлені власними силами; • отримані як внесок до статутного капіталу; • отримані безкоштовно; • отримані в обмін на подібні (неподібні) активи |
| 3 | Одиниця обліку запасів | <ul style="list-style-type: none"> • найменування запасу; • однорідна група (вид) |
| 4 | Класифікація запасів для потреб обліку | <p>Для потреб <i>синтетичного обліку</i> виробничі запаси класифікуються у відповідності до субрахунків рахунку 20 «Виробничі запаси» Інструкції по застосуванню Плану рахунків [2].</p> <p>Для потреб <i>аналітичного обліку</i> доцільно розробляти класифікацію (перелік груп та підгруп) запасів, а також їх типову номенклатуру. За необхідності сформувавти робочий План рахунків в частині обліку запасів з чітким виділенням субрахунків другого (третього) порядку. Це забезпечить єдиний методологічний підхід у веденні аналітичного та синтетичного обліку</p> |
| 5 | Облік транспортно-заготівельних витрат | Можливі варіанти обліку: <ul style="list-style-type: none"> • ідентифіковано (прямий облік) • загалом (облік витрат на окремому субрахунку) |
| 6 | Порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат | Розподіляти транспортні витрати можна: <ul style="list-style-type: none"> • шляхом прямого розрахунку; • за середнім відсотком |
| 7 | Призначення та умови використання запасів | Визначається підприємством самостійно |
| 8 | Методи оцінки запасів при їх вибутті | При відпуску виробничих запасів для виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг), продажу та іншого вибуття оцінювання їх здійснюється за одним із наведених методів: <ul style="list-style-type: none"> • ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; • середньозваженої собівартості; • собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) |
| 9 | Періодичність визначення середньозваженої собівартості запасів | Визначати середньозважену собівартість одиниці виробничих запасів можна: <ul style="list-style-type: none"> • за звітний місяць; • на дату здійснення операції |
| 10 | Оцінка запасів на дату балансу | Відображаються у звітності за найменшою із двох оцінок – первісною вартістю або чистою вартістю реалізації |

Виходячи з вищенаведених елементів, облікова політика в частині виробничих запасів повинна відповідати таким вимогам:

1) *повнота* – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатних вплинути на рішення,

що приймаються на її основі;

2) *своєчасність* – господарські операції та події, пов'язані з рухом виробничих запасів, мають бути відображені в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства в тому звітному періоді, в якому їх фактично було здійснено;

3) *несуперечність* – забезпечення тотожності даних аналітичного обліку відповідним рахункам синтетичного обліку на кінець останнього календарного дня кожного місяця, а також показників фінансової звітності.

В якості основної вимоги слід відмітити *постійність* та *послідовність* облікової політики з року в рік. Її зміна можлива лише у випадках, передбачених положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, у зв'язку зі змінами в законодавстві, розробкою та застосуванням нових методів ведення обліку або суттєвими змінами в умовах роботи чи у структурі підприємства.

Отже, ефективність управління підприємством і стратегія його розвитку у перспективі в цілому залежить від розробки адекватної облікової політики, яка визначає ідеологію економіки господарюючого суб'єкта, сприяє підсиленню обліково-аналітичних функцій бухгалтерського обліку.

Література:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246, зі змінами.

2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291, зі змінами.

УДК 338.3

Степанюк О. С.

асистент кафедри обліку і аудиту,

Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу

ВПЛИВ СВІТОВОГО ДОСВІДУ НА СТАН ЕКОЛОГІЧНОГО ОПОДАТКУВАННЯ НАФТОГАЗОВИДОБУВНИХ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

В сучасних умовах господарювання особливої актуальності набуває проблема відповідальності за шкоду, завдану господарською діяльністю нафтогазовидобувних підприємств нанавколишньому природному середовищу. Вирішення даної проблеми повинно здійснюватися не тільки зусиллями держави, як гаранта громадян на безпечне довкілля згідно Конституції України, але й першочергово безпосередньо підприємствами.

Несприятливий стан техногенно-екологічної ситуації нафтогазовидобувних регіонів України перешкоджає розвитку економіки, що зумовлює активізацію формування ефективної екологічної політики та розробки конкурентної стратегії на довготривалий період.

У світовій практиці екологічної економіки серед її конкурентних стратегій

застосовують стратегію екологічної податкової реформи. В зарубіжних країнах одним з ефективних інструментів управління якістю економічного зростання є екологічні податки. Водночас вони є й результативним фіскальним інструментом акумулювання фінансових ресурсів для здійснення природоохоронної діяльності, і дієвим інструментом стимулювання товаровиробників до впровадження ресурсозберігаючих і екологоконструктивних заходів. На сьогоднішній день в країнах — членах ОЕСР та Євросоюзу екологічним податком оподатковуються дії юридичних і фізичних осіб, що тягнуть за собою негативні наслідки, пов'язані з погіршенням стану навколишнього середовища. До об'єктів екологічного оподаткування належать екологодеструктивні чинники, які справляють прямий і непрямий вплив на стан довкілля, а також товари і послуги, що є, чи можуть стати причиною природоруйнівних дій.

Аналізуючи світовий досвід відповідно до бази оподаткування екологічні податки поділяються на основні чотири групи:

- 1) енергетичні (включаючи податок на двоокис вуглецю);
- 2) транспортні;
- 3) податки на забруднення (включаючи податки на відходи та податки на продукти, що забруднюють довкілля);
- 4) ресурсні податки – платежі за природні ресурси (включаючи нафту і газ).

Норвегія, Швеція, Фінляндія, Данія, Нідерланди та США належать до країн, які досягли найбільших успіхів у розвитку екологічної системи оподаткування.

Згідно міжнародної практики, при визначенні екологічних платежів застосовують рентний підхід. В Україні також набули широкого наукового дослідження. Проблеми виділення екологічної ренти, обґрунтованого підходу до визначення ставок та методики розрахунку екологічного податку.

В Податковому кодексі не застосовано поняття «рентного підходу» до екологічного податку, оскільки в його складі ні абсолютна, ні диференційована рента не знайшли повного відображення. О.Веклич абсолютну ренту виділяла у складі збору за забруднення навколишнього природного середовища при здійсненні викидів забруднюючих речовин у межах встановлених лімітів [1, с. 32]. Як правило, шкода навколишньому природному середовищу задається у такому розмірі, що не впливає на нормальний процес його відтворення за умови здійснення викидів забруднюючих речовин у межах встановлених лімітів. Екологічна рента створюється при одержанні доходів підприємством—забруднювачем від володіння власності на відповідну територію, якій притаманні певні природні якості. Дана рента підлягає вилученню за допомогою природно-русурсного збору, яким на сьогоднішній день є екологічний податок.

Рентний підхід у визначенні екологічного податку відсутній, оскільки згідно вимог Податкового кодексу України він включається до витрат підприємства і не сплачується за рахунок прибутку.

Отже, для підвищення еколого-економічної ефективності екологічного податку нафтогазовидобувних підприємств необхідно змінити ставки та коефіцієнти до ставки зазначеного податку з врахуванням рентного підходу.

Це повинно бути в складі екологічного податку, який стягуватиметься з

прибутку підприємств за здійснене забруднення навколишнього природного середовища у межах лімітів, що не заподіюють йому шкоди. Також повинна відображатися абсолютна рента і диференційна рента у вигляді коефіцієнтів, що враховують місце здійснених викидів забруднюючих речовин і рівень озоноруйнування.

Література:

1. Веклич О.О. Фінансові інструменти вилучення екологічної ренти / О.О. Веклич // Економіка України – 2008. – №9 – с.27-37

УДК 657

Судин Ю. А.

аспірант кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет

ЕВОЛЮЦІЯ ОБЛІКУ ГУДВІЛУ ТА СУЧАСНІ КОНЦЕПЦІЇ ЙОГО РОЗВИТКУ

Погляди щодо обліку і відображення гудвілу у звітності змінювались протягом усього ХХ століття. Одним з важливих факторів, що формують тенденції обліку гудвілу, є домінування певної зацікавленої сторони в діяльності підприємства (в тому числі з позицій бухгалтерського обліку) на певний відрізок часу. Зацікавленими сторонами можуть виступати покупці, інвестори, держава. І саме з позицій таких зацікавлених сторін, розглянемо подані нижче різні способи визнання гудвілу, починаючи з кінця ХІХ століття і до сьогодення часу.

На межі ХІХ-ХХ століть злиття компаній, як форма реорганізації підприємства, не було широко предствлено. Типовою рисою бізнесу в Європі (особливо у Великобританії) була сімейність або одноосібне володіння фірмою. Г. Хагс (H.P. Hughes) [1] відмітив, що гудвіл почав розвиватись паралельно з бізнесом. І саме тому гудвіл проявлявся, перш за все, в репутації компанії, в якості товарів чи послуг, які вона надавала.

В Україні подібно до інших країн обліку гудвілу пройшов еволюцію від списання з балансу до відображення на рахунках обліку з подальшим тестуванням на знецінення. Зокрема, після введення у дію Положень (стандартів) бухгалтерського обліку у 2000 році гудвіл визнавався у складі нематеріальних активів і його облік здійснювався на субрахунку 126 «Гудвіл» з відповідним нарахуванням амортизації. У 2002 році відповідно до Наказу Міністерства фінансів України № 1012 від 09.12. 2002 року до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції про його застосування внеслися зміни відповідно до яких субрахунок 126 «Гудвіл» був виключений. Відображення гудвілу почало здійснюватися на рахунку 19 «Придбаний гудвіл», до якого було передбачено два субрахунки:

- 191 «Гудвіл»;
- 192 «Негативний гудвіл».

Відповідно на субрахунку 191 відображалася позитивна різниця між

справедливою вартістю та ціною придбання, а на субрахунку 192 – негативна.

Вважаємо, таку термінологію недоречною оскільки, як зазначалось раніше, гудвіл – це вже позитивна різниця, тому замість «негативний гудвіл» вдалою би була назва «бедвіл».

У 2006 році відбулися чергові зміни, що стосувалися обліку гудвілу, відповідно до яких назву рахунку 19 «Гудвіл при придбанні» виклали у такій редакції «Гудвіл». Такі нововведення були зроблені з метою розширення інформації, яка відображалася на розглянутому рахунку. Так як поряд з гудвілом при придбанні можна було відображати гудвіл при приватизації (корпоратизації) та ідентифікувати його окремо, так як у склад субрахунків теж внесли відповідні зміни. Рахунок 19 отримав наступну структуру:

191 «Гудвіл при придбанні»;

192 «Негативний гудвіл»;

193 «Гудвіл при приватизації (корпоратизації)».

У 2008 році Міністерство фінансів України [2] виправило недолік вказаний раніше, щодо терміну «негативний гудвіл» та виключило його з нормативно-правових актів, що регулювали облік гудвілу з ліквідуванням відповідного субрахунку 192 «Негативний гудвіл». Починаючи з цього періоду відображення негативної різниці (бедвілу) не здійснювалося, а якщо вона виникала, то списувалася на доходи звітного періоду. Варто зазначити, що у розглянутому періоді на гудвіл нараховувалася амортизація згідно з чинними нормами законодавства.

Проте у 2009 році в Інструкції про застосування Плану рахунків у частині рахунку 19 «Гудвіл» слова «сума нарахованої амортизації» замінили словами «втрати від зменшення корисності». Це свідчило про те, що нарахування амортизації на гудвіл припинялося і тепер бухгалтерам потрібно було здійснювати тестування гудвілу на знецінення відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». Вважаємо такий підхід обґрунтованим, оскільки якщо врахувати, що гудвіл втілює переваги, що приносять користь підприємству, то саме переоцінка покаже реальний стан речей на підприємстві.

Таким чином, еволюція обліку гудвілу в Україні пройшла ті самі етапи, що і в світі проте в іншому часовому проміжку. Це було спровоковано наближенням норм П(С)БО до МСФЗ, яке спостерігається протягом тривалого часу. Однак не завжди вітчизняна економіка може регулюватися міжнародними нормами, так як втрачається індивідуальність країни та особливостей її функціонування. Зокрема, відображається гудвіл на вітчизняних підприємствах вкрай рідко. Його облік вважається «проблемним питанням», в тому числі процес тестування на знецінення, який на досліджуваних підприємствах не здійснювався.

Література:

1. Hughes H.P. Goodwill in Accounting / H.P. Hughes // Business Publishing Division, College of Business Administration. – Georgia State University, 1982.

2. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» №1238 від 14 жовтня 2008 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.kmu.gov.ua/>

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПОВ'ЯЗАНИХ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ : СТАН ПРОБЛЕМИ

Консолідація звітності до цих пір багатьма сприймається як «складання рядків балансу». В Україні поки що не сформувалася практика складання єдиного звіту про результати господарської діяльності залежних компаній, не дивлячись на те, що очевидні переваги розподілу бізнесу на ряд юридично відокремлених осіб гостро ставлять питання консолідації звітності.

Загальновідомо, що мета фінансової звітності полягає в тому, щоб її користувачі (власники, інвестори, кредитори, біржові аналітики, державні органи і ін.) отримали адекватне уявлення про фінансовий стан і діяльність підприємства та змогли на цій основі приймати управлінські рішення.

Питання щодо формування консолідованої фінансової звітності у своїх працях розглядали вчені: С. Ф. Голов, Я. В. Голубка, З. В. Задорожний, В. М. Костюченко, Я. Д. Крупка, П. О. Куцик, М. Р. Лучко, Н. М. Проскуріна, І. В. Семчук, В. О. Шевчук, та ін. Відзначаючи цінність отриманих результатів попередніх досліджень необхідно визнати наявність аспектів котрі потребують подальшого вдосконалення.

Дослідження свідчать, що методика складання консолідованої фінансової звітності повинна включати в себе питання інформаційного забезпечення та методики розрахунку показників для формування звітності групи підприємств. До інформаційного забезпечення відноситься процес визначення певної сукупності підприємств, які підлягають консолідації, але для цього пропонуємо врахувати наступні моменти: перелік материнських компаній, що звільняються від складання і подання консолідованої фінансової звітності; перелік дочірніх підприємств, показники фінансових звітів яких не включаються до консолідованої фінансової звітності та перелік дочірніх підприємств, показники фінансових звітів яких не виключаються з консолідації на певних підставах.

Методика розрахунку показників для формування звітності групи підприємств передбачає не тільки зведення звітних показників, але й застосування спеціальних облікових процедур. Дані процедури полягають у використанні спеціальних розрахунків, умовних виключень і поправок.

Розрахунковий характер складання консолідованої фінансової звітності призводить до ускладнення роботи бухгалтера та підвищує ймовірність допущення помилок. Проте необхідно зазначити, що коригування, які здійснюються в процесі консолідації, не впливають на окрему фінансову звітність як материнського, так і дочірніх підприємств.

Особливою проблемою, з якою стикаються великі компанії при складанні консолідованої фінансової звітності є те, що її складові частини – фінансові звіти структурних підрозділів – виражені у різних валютах. Для того, щоб підготувати

¹ Науковий керівник: професор Куцик П.О.

консолідований баланс корпорації, що складається з материнської компанії однієї країни та дочірніх компаній іншої, необхідно, щоб статті в обох бухгалтерських балансах були виражені в однаковій валюті, як правило, це валюта країни материнської компанії.

З процесом перерахування пов'язані деякі проблеми, що виникають у зв'язку з тим, що валютні курси не фіксовані, тобто виникає питання, який валютний курс необхідно використовувати при перерахуванні з однієї валюти в іншу, якщо в момент придбання курс відрізнявся від поточного. На практиці активи та пасиви перераховуються з використанням або первісного, або заключного курсу. Проте у міжнародній практиці не існує загальних принципів, у відповідності з якими для перерахування вартості певних видів активів застосовувався б чітко визначений вид валютного курсу. Тому ця проблема залишається невирішеною.

На сьогодні існують різні підходи до формування консолідованої фінансової звітності: на основі індивідуальної фінансової звітності підприємств або через систему консолідованого обліку. П. О. Куцик визначає що розробка системи інтегрованого (консолідованого) обліку полягає у визначенні консолідованої групи підприємств як об'єкта бухгалтерського обліку й полягає в розробці системи консолідованого обліку, що дозволяє забезпечити необхідною інформацією всі рівні управління холдингом і при цьому є основою для формування консолідованої фінансової звітності [2].

Консолідація управлінських даних в єдиній інформаційній системі підвищує прозорість звітності для керівництва та інвесторів.

Література:

1. Губіна І. Консолідація фінансової звітності: основні процедури / І. Губіна // Бухгалтерія. 2009. – № 11. – С. 64-68.
2. Куцик П. О. Консолідована фінансова звітність [Текст] : конспект лекцій / П. О. Куцик. – Львів : ЛКА, 2012. – 237 с.
3. Яцко М. В. Консолідована фінансова звітність в умовах зростання конкурентної боротьби / М. В. Яцко, Г. В. Яцко // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2014. – Вип. 2. – С. 190-193.
4. Лучко М. Р. Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку : автореф. дис. доктора екон. наук: 08.06.04. – Київ, 2008. – 39 с.

УДК 657

Фаріон В. Я.

к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет

Фаріон Я. М.

к.е.н. доцент кафедри фінансів суб'єктів господарювання та страхування,
Тернопільський національний економічний університет

МЕНЕДЖМЕНТ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ В УМОВАХ АВТОМАТИЗАЦІЇ ОБЛІКУ

Сучасний етап функціонування промислових підприємств характеризується зростанням інформаційного навантаження на менеджерів всіх рівнів, що й зумовлює

необхідність комплексної автоматизації управлінської діяльності на основі сучасних інформаційних технологій.

Автоматизація менеджменту витрат – це об'єктивний процес, в основі якого – створення високоорганізованого середовища, що має охоплювати та об'єднувати інформаційне, телекомунікаційне, програмне забезпечення, інформаційні технології, мережі, бази даних та інші засоби інформації. Вона дасть змогу на якісно новому рівні проводити повсякденну оперативну роботу та приймати науково обґрунтовані управлінські рішення.

Для продуктивної роботи менеджерів всіх рівнів ієрархії, перш за все, потрібно автоматизувати процес виробництва. Автоматизація процесу виробництва сприятиме підвищенню якості та зменшенню собівартості продукції. Вона потребує чималих витрат сили, часу і грошей, але за вмілого підходу, своєчасних і виважених рішень допоможе домогтися значного економічного ефекту, що у кінцевому підсумку виражатиметься у зменшенні виробничих витрат.

Автоматизація дасть змогу також спостерігати, аналізувати і керувати параметрами технологічного процесу, оперативно приймати правильні управлінські рішення. Але лише автоматизація не розв'яже всіх проблем, пов'язаних із забезпеченням менеджменту витрат потрібною інформацією. Вирішення даного питання передбачає обов'язкове впровадження ефективних бухгалтерських програм.

Сьогодні в Україні використовують низку комп'ютерних програм із автоматизації бухгалтерського обліку, а саме: «1С Бухгалтерія», «Парус», «Грозбі», «Галактика», «Текон», «Аккорд» та ін. Але майже в усіх них не враховано галузеві особливості функціонування спиртових заводів. У зв'язку із цим на більшості досліджуваних підприємствах галузі використовують програми розроблені на їхнє замовлення.

Питання автоматизації обліку дуже часто висвітлюються в наукових роботах лише з точки зору спеціалістів інформаційних систем, які не здатні на високому професійному рівні охарактеризувати всю складність функцій бухгалтерського обліку, які має виконувати програма [1, с. 244]. Такі питання, як організація системи облікових номенклатур, формування складу бази даних, порядок збереження облікової інформації не завжди можуть кваліфіковано вирішуватись без участі спеціалістів обліку.

Доцільно зазначити, що найбільший позитивний результат від впровадження автоматизації обліку витрат можна одержати лише за умови комплексної автоматизації облікових робіт на підприємстві.

Комплексна автоматизована обробка інформації забезпечує об'єднання в єдиний комплекс всіх технічних засобів обробки інформації з використанням найновішої технології, методології і різноманітних процедур по обробці інформації.

Всією системою інформації повинен керувати спеціалізований апарат управління, який складається з наступних служб [2, с. 608]:

- обчислювального центру для обслуговування організації в цілому;
- центральної служби інформації;
- інформаційних систем у виробничих підрозділах, до складу яких входять відділи: обробки і аналізу інформації, обробки вхідної і вихідної документації,

збереження і видачі інформаційних матеріалів, обслуговування обчислювальної техніки.

Іноді є доцільним створювати архівні центри збереження записів, в яких інформація зберігається на оптичних носіях великої ємності і може бути в найкоротший термін представлена по запиту через локальну обчислювальну мережу.

Окрім цього, автоматизація обліку сприятиме розвитку нових видів обліку, зокрема прогностичного, для визначення, вивчення та відображення господарських фактів, які можуть відбутися в результаті відхилень від встановлених, а також підвищить продуктивність праці бухгалтерів.

Доцільно зауважити, що належна організація облікових процесів є чи не найважливішою при управлінні підприємством, оскільки займається не тільки веденням бухгалтерських рахунків, а й здійснює планування та аналіз витрат, акумулює інформаційні потоки у єдину інформаційну базу, необхідну менеджерам для розроблення управлінських рішень.

Упровадивши автоматизацію менеджменту витрат, підприємства спиртової промисловості зможуть розв'язати наступні проблеми (рис 1):

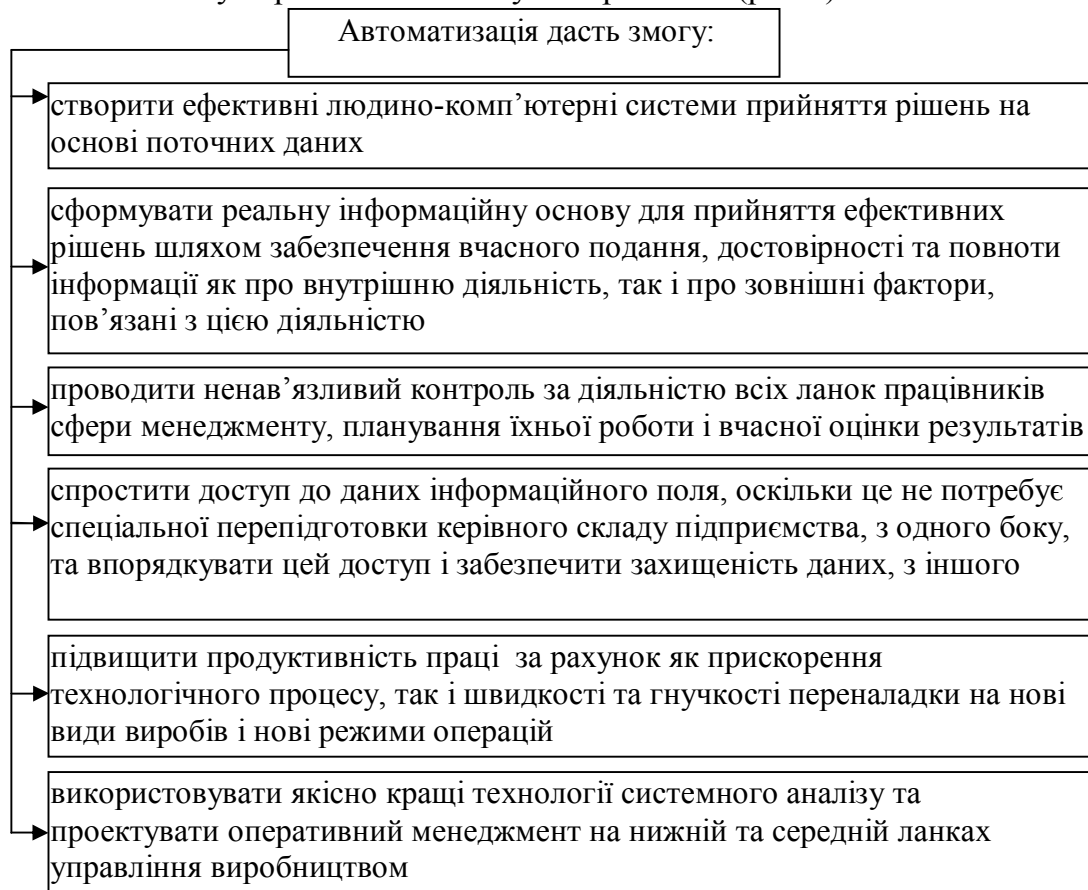


Рис. 1. Перелік питань, що вирішуються шляхом автоматизації менеджменту витрат

Отже, бухгалтерський облік і його продукт – облікова інформація є ядром інформаційного забезпечення діяльності підприємства кількісною інформацією, необхідною для всіх підсистем менеджменту – планування, контролю, регулювання, аналізу, оцінки. Тому роль обліку та облікової інформації в системі менеджменту

підприємством буде стрімко посилюватися з метою забезпечення на його основі органічного взаємозв'язку і взаємодії з усіма іншими підсистемами менеджменту.

Література:

1. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : навч. посіб. / С.В. Івахненко. – 3-тє вид., випр. і доп. – К. : Знання, 2006. – 350 с.

2. Захожай В. Б. Бухгалтерський облік у галузях економіки : підруч. [для студ. вищ. навч. закл.] / В.Б. Захожай, М.Ф. Базась. - К. : МАУП, 2005. – 968 с.

УДК 657.446.001.42:336.144

Фатенок-Ткачук А. О.

к. е. н., доцент кафедри обліку і аудиту,
Східноєвропейський національний університет ім. Лесі Українки

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності, насамперед, в інформації про залишки неанульованих тимчасових податкових різниць, які, так би мовити, «матеріалізовані» в активах та зобов'язаннях, визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» [5]. Натомість ПСБО «Податкові різниці» визначає методологію формування інформації про анулювання податкових різниць упродовж звітного періоду та розкриває зв'язок між податковим та обліковим прибутками [4].

Визначаючи суму податкового прибутку беруться до уваги складові фінансової звітності за доходами та витратами, які коригуються на постійні та тимчасові різниці в бік збільшення або зменшення. Відповідно до норм Податкового кодексу та ПСБО, встановлено, що за доходами є 8 постійних податкових різниць та 6 – тимчасових. Найбільш типовими є різниці при здійсненні операцій з цінними паперами, з отриманням дивідендів та з пов'язаними особами.

Податкові різниці з витрат, поділяють на 21 постійну різницю та 10 – тимчасових. До найрозповсюдженіших відносяться різниці, пов'язані з амортизацією основних засобів; перерахуванням коштів на благодійні цілі; вартості товарів (робіт, послуг), придбаних у нерезидентів з офшорним статусом; вартості послуг з консалтингу, маркетингу, реклами, інжинірингу, придбаних у нерезидента; нарахування роялті на користь нерезидента тощо.

Для підприємства, яке здійснило розрахунок витрат з використанням податкових різниць, визначено такі постійні податкові різниці: зменшення витрат на – суми втрат від псування матеріальних цінностей, що перевищують встановлені нормативи; перерахування на благодійні цілі; представницькі витрати; суми штрафів, які підлягають сплаті платником податку; суму фактичних втрат понад граничні норми природного убутку; сплачене добровільне медичне страхування.

До тимчасових податкових різниць відносять: різницю, пов'язану з

перевищенням суми амортизації, нарахованої відповідно до Податкового кодексу, над сумою амортизації, нарахованої за бухгалтерським обліком; втрати від знецінення запасів та інші тимчасові різниці.

Проаналізувавши природу виникнення податкових різниць при нарахуванні амортизації, можна виділити такі, по яких є обмеженнями з боку держави. Зокрема, амортизація невіробничих основних засобів; проведення переоцінки або дооцінки основних засобів та обмеження при проведенні ремонту та поліпшення основних засобів.

З 2015 року для платників податків, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку, за останній річний звітний (податковий) період не перевищує двадцяти мільйонів гривень, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових років).

У 2016 році передбачено збільшення фінансового результату на суму нарахованих доходів від участі в капіталі інших платників податку на прибуток підприємств, платників єдиного податку IV групи та на суму нарахованих доходів у вигляді дивідендів, які підлягають виплаті на його користь від інших платників податків, які сплачують авансові внески з податку на прибуток.

Крім того розрахунок об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств за податковий (звітний) період 2015 року здійснюється з урахуванням таких вимог:

а) фінансовий результат до оподаткування зменшується на суму використання створеного забезпечення (резерву) витрат на оплату відпусток працівникам, та витрат на сплату ЄСВ, що нараховується на такі виплати, сформованого відповідно до НП(С)БО або міжнародних стандартів фінансової звітності до 01.01.2015 р., у випадку, якщо такі витрати не були враховані;

б) платники податку на прибуток, що не здійснюють коригування фінансового результату до оподаткування на податкові різниці, при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств за 2015 звітний рік збільшують фінансовий результат до оподаткування на суму витрат на ремонт і модернізацію основних засобів, здійснених до 1 січня 2015 року та відображених у складі витрат звітного періоду за умови, що у бухгалтерському обліку ці витрати збільшили вартість основних засобів;

г) фінансовий результат до оподаткування зменшується на суму списання дебіторської заборгованості, яка відповідає ознакам, визначеним підпунктом 14.1.11 пункту 14.1 статті 14 ПК України, за рахунок суми резерву сумнівних боргів, що був сформований до 01 січня 2015 року.

Податкові різниці відносяться до тієї частини бухгалтерського та фінансового обліку, які постійно викликають питання та суперечності. Постійні зміни податкового законодавства не завжди сприяють вирішенню таких завдань.

Література:

1. Податкові різниці: готуємося визначати з січня / Ольга Марчук // Незалежний аудитор: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: – http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/620?view=material

2. Податок на прибуток у 2016, 25 грудня 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://taxlink.ua/ua/news/podatok-na-pributok-u-2016.htm>

3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/-show/2755-17>

4. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» затв. МФУ від 25.01.2011р. № 27 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11>

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затв. МФУ від 28.12.2000 р. № 353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/-laws/show/z0047-01>

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

УДК 657:446.37 (477)

Чернишенко Я. Г.

студент обліково-економічного факультету,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
ім. Вадима Гетьмана»

ДОКУМЕНТУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ОСНОВНІ ЗАСОБИ: АЛЬТЕРНАТИВНИЙ ПІДХІД

В системі бухгалтерського обліку інформація генерується та передається тільки за допомогою документів. Якщо на підприємстві не налагоджена чітка робота з документами, то в результаті погіршується управління, оскільки воно залежить передусім від якості та оперативності приймання-передачі інформації, налагодження довідково-інформаційної служби, чіткої організації пошуку, зберігання і використання задокументованих облікових даних. Документи є основним джерелом економічної інформації, об'єктом та результатом праці багатьох працівників. У них фіксуються розпорядження на здійснення господарських операцій, а також вони слугують підтвердженням їх здійснення. Отже, бухгалтерський документ є безперечним письмовим доказом факту господарського життя, який відбувся на підприємстві.

Проблема повного та достовірного відображення облікової інформації про наявність, рух та експлуатацію основних засобів, пов'язана з тим, що первинні документи для їх обліку створювалися ще за часів СРСР та, на жаль, функціонують і сьогодні. Але під впливом стрімкого розвитку економічних відносин вони втратили свою інформаційну цінність, оскільки суттєво змінився зміст відображення процесів та фактів господарської діяльності. Виникли нові показники, дані та операції, які підлягають обов'язковому документуванню.

Щоб підтвердити дану проблему – проводилося опитування бухгалтерів-практиків підприємств України різних форм власності та видів економічної

діяльності. Предметом такого дослідження було з'ясування поглядів працівників бухгалтерії щодо змістовності та інформативності діючих форм первинних документів з обліку основних засобів, доцільності їх удосконалення та уніфікації. А головна мета опитування – виявлення негативних сторін та недоліків в інформаційно-аналітичному забезпеченні обліку таких об'єктів, а також пошуку шляхів їх усунення.

Так, 77% опитаних вважають, що наявні типові форми первинних документів мають надмірну кількість застарілих граф. Даний факт вказує на основну причину невдоволеності бухгалтерів на підприємствах. Проведене практичне дослідження свідчить про те, що важливим напрямом удосконалення організації обліку основних засобів є впровадження нових форм первинних документів, а точніше їх уніфікація і глибша спеціалізація, пристосування як до окремих об'єктів обліку так і до всіх у сукупності. Такі зміни, зможуть позначитися на доцільності, змісті, достовірності отриманої облікової інформації, що позитивно вплине на швидкість, зручність та логічність плину господарських процесів на підприємстві. Виходячи з цього – облікова інформація, визначені стадії її руху, в сукупності з процесом документування операцій, що пов'язані з наявністю, рухом та експлуатацією основних засобів – пропонується розглядати через призму нових (альтернативних) форм первинних документів (табл. 1).

Таблиця 1

Документування облікової інформації про основні засоби:
альтернативний підхід

| № | Етапи руху основних засобів | Назва документу | Засвідчення фактів господарського життя про основні засоби підприємства |
|---|--|--|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Придбання (створення, отримання) матеріальних цінностей, які класифікуються в обліку як об'єкти основних засобів та їх введення в експлуатацію | Акт введення в експлуатацію об'єктів основних засобів | Введення в експлуатацію. Формується первісна вартість об'єкту |
| | | Додаток до Акту №__ на внутрішнє переміщення об'єктів основних засобів | Зміни місця знаходження (експлуатації) об'єкта та матеріально-відповідальної особи |
| 2 | Наявність, експлуатація об'єктів основних засобів | Інвентарна картка обліку основних засобів | Наявності об'єкта та зміни первісної вартості, фіксує факти переоцінки та зменшення корисності |
| | | Відомість нарахування амортизації основних засобів (групування об'єктів в розрізі методів амортизації) | Виникнення витрат щодо нарахованої амортизації |

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|---|--|---|
| 3 | Вибуття (списання, переміщення, переведення) об'єктів основних засобів та їх виведення з експлуатації | Акт виведення з експлуатації об'єктів основних засобів | Виведення з експлуатації, розмежування залишкової вартості та нарахованого зносу |
| | | Додаток до Акту №__. Розрахунок результатів списання об'єкту та технічна характеристика агрегатів | Визначення результатів списання (ліквідації) об'єкту та технічні характеристики агрегатів щодо доцільності їх використання в подальшій господарській діяльності |
| 4 | Витрати на поліпшення об'єктів основних засобів | Акт виведення-введення в експлуатацію об'єктів основних засобів у зв'язку з модернізацією, реконструкцією, добудовою | Припинення (відновлення) нарахування амортизації об'єктів основних засобів на час їх добудови, модернізації, реконструкції; зміни первісної вартості об'єкта |

Раціонально організований процес документування повинен забезпечити мінімальний розрив у часі між здійсненням господарської операції та отриманням звітної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо ефективності використання (експлуатації) основних засобів. При цьому, він повинен визначити порядок візування документів для забезпечення відповідальності та контролю за безпосереднім здійсненням самих господарських операцій.

Підсумовуючи вищевикладений матеріал, можна стверджувати, що реалізація та практичне використання розроблених альтернативних напрямків в документуванні облікової інформації про основні засоби підприємства призведе до: зменшення кількості первинних документів, а також прискорення руху облікової інформації; підвищення ефективності контролю за виконанням документів і прийняттям обґрунтованих рішень в системі управління основними засобами; підвищення ефективності роботи, як окремих працівників, так і підприємства в цілому; зменшення витрат на розмноження, передачу та зберігання значної кількості копій паперових документів.

Чижевська Л. В.д. е. н., професор, професор кафедри обліку і аудиту,
Житомирський державний технологічний університет**Атаманчук Л. О.**аспірант,
Житомирський державний технологічний університет**ОСОБЛИВОСТІ ПРОДАЖУ МАЙНА В ЛІКВІДАЦІЙНІЙ ПРОЦЕДУРІ**

Після проведення інвентаризації на підприємстві-банкруті та формування ліквідаційної маси, ліквідатор має здійснити продаж майна банкрута.

Відповідно до п. 5 ст. 44 Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом», в редакції чинній від 19 січня 2013 року (далі – Закон), ліквідатор здійснює продаж майна боржника у вигляді цілісного майнового комплексу. У разі, якщо продати майно боржника у вигляді цілісного майнового комплексу не вдалося, ліквідатор здійснює продаж майна боржника частинами [1].

Що стосується цілісного майнового комплексу, ст. 1 Закону не дає визначення даного терміну, тому вважаємо за необхідне внести зміни до даної статті та надати визначення.

Статтею 44 Закону визначено, що ліквідатор починає продаж майна підприємства-банкрута з продажу цілісного майнового комплексу з початковою вартістю яка дорівнює сумі сукупних вимог кредиторів (загальна сума вимог по реєстру вимог кредиторів). На практиці проведення ліквідаційної процедури існують випадки, коли майно банкрута, яке продається як цілісний майновий комплекс за початковою вартістю, перевищує в сотні або в тисячі разів справедливу вартість. Наприклад, в оголошенні про проведення аукціону з продажу цілісного майнового комплексу банкрута Сільськогосподарського товариства з обмеженою відповідальністю «Світоч» від 17.02.2016 № 21 визначено лот №1 [3].

Таблиця 1

Лот 1. Цілісний майновий комплекс сільськогосподарського призначення, розташований на господарському дворі Сільськогосподарського товариства з обмеженою відповідальністю «Світоч», с. Меленці, Любарський район, Житомирська область, Україна, 13112, до якого включено:

| № з/п | Назва майна | Одиниця виміру | Кількість |
|-------|--------------------|----------------|-----------|
| 1. | Башта Рожновського | штук | 1 |

Початковою вартістю даного лоту визначена сума 180908,31 грн., що перевищує ринкову приблизно в 200 разів.

Законом передбачено особливий порядок продажу такого активу, як фінансових інвестицій (цінні папери), це визначено п. 4 ст. 44 Закону. Ліквідатор здійснює продаж цінних паперів та похідних фінансових активів через професійного учасника фондового ринку в порядку, визначеному законодавством України, згідно з

договором, укладеним між ліквідатором і торговцем цінними паперами.

Водночас, цінні папери є активом, який має бути включеним до цілісного майнового комплексу, а тому продаж цінних паперів в складі цілісного майнового комплексу є проблематичним.

Законом чітко не врегульовані зобов'язання замовника та організатора аукціону, щодо передачі документів нотаріусу для оформлення свідоцтва на придбання нерухомого майна. Виникає протиріччя між нормами Порядку вчинення нотаріальних дій нотаріусами України [2] та ст. 75 Закону.

Відповідно до Порядку вчинення нотаріальних дій нотаріусами України для оформлення свідоцтва потрібно пред'явити у нотаріальну контору документи:

- Протокол аукціону;
- Акт приймання-передачі майна;
- Зразок договору купівлі-продажу нерухомого майна розміщеного в оголошенні, засвідчений організатором аукціону.

В ст. 75 Закону зазначається лише, що організатор аукціону направляє нотаріусу протокол аукціону.

Відповідно до вище вказаного, необхідним є узгодження норм чинного законодавства для вирішення визначених проблем.

Література:

1. Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14 травня 1992 р. № 2343-ХІІ, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2343-12>

2. Порядок вчинення нотаріальних дій нотаріусами України від 22.02.2012 №296/5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0282-12>

3. Про розміщення оголошення про проведення аукціону з продажу цілісного майнового комплексу на веб-сайті в порядку статей 58 Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 17.02.2016 №21 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://ovsb.ics.gov.ua/attach/8166fd4eeecdcd9821d87889fdd7e60a.pdf>

УДК 657+343.148 (075.8)

Швець В. Є.

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,
Луцький національний університет ім. І. Франка

МИХАЙЛО ГРУШЕВСЬКИЙ І ДЖЕРЕЛЬНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИХ СИСТЕМ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ (З НАГОДИ 150-ЛІТТЯ ВІД НАРОДЖЕННЯ)

Ювілейні роковини визначних діячів України спонукають черговий раз переосмислити їхній внесок у національну скарбницю науки і практики. Михайло

Грушевський прославився як історик і державний діяч. Однак і розвиток економіки України знайшов свій відбиток і вплив інтелекту видатного вченого. Аналіз наукових джерел на предмет внеску М. Грушевського у розвиток економіки України показав, що одним із перших хто звернув увагу на його дослідження з українського господарства була стаття Миколи Хирівського в опрацьованій бібліографії Любомира Винара [1]. Дослідники праць видатного вченого і першого президента УНР концентрують увагу здебільшого на його економічних поглядах та проблемах економічної історії [1-2]. Тоді як його вагомий внесок у формування джерельних основ обліково-аналітичних наук ще недостатньо висвітлений.

М. Грушевський використовував системний підхід у вивченні історії розвитку нашого народу, де важливе місце займає господарського життя [3]. Серед його праць вагоме місце посідають студії Михайла Грушевського з економічної історії України, опубліковані у 1907 р., в «Літературно-науковому віснику» [4]. М. Грушевський звертає увагу на політичні умови, що стали важливим чинником впливу на економічну структуру України. Так, західноукраїнські землі у XIV ст. потрапляють під вплив польського права, а міста організовуються на німецький лад. Основними суб'єктами господарювання у містах стають цехи, діяльність кожного з них регламентує статут. Важливим чинником змін у структурі господарського життя стає західноєвропейського попит на сільськогосподарську сировину з українських земель. М. Грушевський більше приділяє уваги періоду від XV ст., оскільки саме з того часу збереглася значна кількість матеріалів письмового характеру. Серед них інвентарі маєтків, що описують їх доходи та господарство, податки населення; записки митних комор; торговельні контракти купців; правила торгівлі і такси товарів. Простежуючи еволюцію розвитку господарства від розпаду Київської Русі, М. Грушевський показує на багатьох фактах перехід центру ваги економічного життя з міст на село; у панський двір-фільварок і панщинне господарство. Це по-суті був етап формування нових обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання сільськогосподарського профілю. Підкреслюємо, що основним чинником цього процесу дослідник вважає попит на місцеву продукцію унаслідок відкриття Америки з якої везли золото і срібло. Згадаємо, що аналіз торгівлі на давніх українських землях засвідчує, що за географічним положенням довкола Київської Русі знаходились держави, які перебували у більш-менш такій самій стадії економічного розвитку і не потребували дерева, збіжжя чи худоби. Лише з півдня міг бути попит на ці товари, тобто Візантія й арабські країни через природні обставини потребували збіжжя, риби, худоби, шкіри, воску, меду, дерева. Але під впливом нападів кочових племен південні торгові шляхи стали небезпечними, що унеможливило задоволення попиту цих країн. Згорання торгівлі з Півднем негативно вплинуло на розвиток торгівлі в Київській Русі, про що М. Грушевський неодноразово підтверджує фактичним матеріалом з доходів митниць [4]. Таким чином відстежується ланцюгова реакція у розвитку міст, які були побудовані на інтересах торгівлі й промислу. Оскільки у XII-XIII століттях українська торгівля занепадає, а багаті патриції подаються з міст українського Подніпров'я до міст Західної України та на північ, а також у село. Тому що розвиток хліборобської культури і великих сільських господарств відбувався паралельно з упадком міст. Починає розвиватися кріпацька праця, яка давала

можливість розширювати сільське господарство, і тим самим збільшувалась земельна власність оживлена „людським інвентарем» [3]. У свою чергу, в результаті посилення кріпаччини призвело до Визвольної війни народу проти польсько-шляхетського панування. Замість ліквідованої фільварково-панщинної системи господарювання, поступово стали домінуючими державна і козацька форми землеволодіння, виникло селянське землеволодіння, змінилося становище селян – вони отримали особливу свободу та фактично стали вільними виробниками. Ці зміни вплинули на характер агровідносин на західних землях і на існуючу фільварково-панщинну систему, яка стала проявляти тенденції до занепаду, на становище міського населення. Таким чином у результаті опрацювання величезних масивів джерел М. Грушевський показав їх аналітичні можливості для дослідження причинно-наслідкових зв'язків виникнення і розвитку обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання. Тепер, при застосування історично-поворотного методу можемо відтворювати параметри тогочасних обліково-аналітичних систем і визначати їх елементи та умови розвитку. М. Грушевський своїми працями підкреслює важливість облікових джерел для аналітичних досліджень, що у підсумку сприяло створенню економічного підґрунтя української державності. Зокрема він писав: «Щоб утворити економічну підставу нашої держави, потрібні, кажу, легіони свідомих, підготовлених спеціалістів, озброєних останніми здобутками науки і практики». Чи не залишаються актуальними ці слова для сьогоденного формування обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання?

Література:

1. Заброварний С. Економічні погляди Михайла Грушевського / Український історичний збірник Вип. 11 2008. – С. 352-368.
2. Жученко В.С., Жученко Л.В. Проблеми економічної історії України в працях М. С. Грушевського / ПолтНТУ. Економіка і регіон № 3 (30) - 2011 -С. 64-70.
3. Грушевський М. Студії з економічної історії України // Літературно-науковий вісник. – Львів; Київ: – друкарня НТШ, 1907. – Річник X. – Т. XXXVIII. – Кн. V. – С. 225–236.
4. Грушевський М. Історія України-Руси: В 2 т. – К., 1991. – Т. 1.

УДК 657

Шевчук О. А.

к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет

СИСТЕМНИЙ ПІДХІД ДО ПОБУДОВИ АВТОМАТИЗОВАНОГО ОБЛІКУ

Найбільш прогресивним є системний підхід до створення ІС, оскільки передбачає комплексне вивчення економічного об'єкта як єдиного цілого. Системний підхід обробки даних є аналітичним методом розгляду систем і підсистем. Найважливішими його особливостями є забезпечення сумісності підсистем, зворотний зв'язок через передавання своєчасної інформації та гнучкість системи.

Системний підхід обробки даних полягає у виборі однієї з можливих систем, яка дає змогу реалізувати цілі підприємства. У разі застосування системного підходу акцент робиться на підсистемах і на тому, як вони впливають на робочі характеристики системи загалом. По суті, системний підхід є фундаментальним аналітичним методом розгляду системи та її підсистем як єдиного цілого.

Системний підхід полягає в сумісності підсистем, що утворюють систему. Така сумісність передбачає поділ кожної з підсистем на частини та вивчення зв'язків між ними з метою аналізу як системи загалом, так і її складників однаковими засобами. Важливо, що й найнижчі рівні підсистем мають бути сумісні із системою в цілому і сприяти досягненню загальних цілей [1].

Системний підхід застосовується для побудови таких автоматизованих систем, які переважають можливості звичайних типових АСБО, котрі зосереджені лише на традиційних функціях бухгалтерського обліку – складанні бухгалтерської звітності тощо. АСБО побудовані з застосуванням системного підходу оперують не тільки показниками минулих і теперішніх періодів, але й забезпечують своєчасне передавання оперативної інформації, яка, виконуючи роль зворотного зв'язку, задовольняє потреби повсякденної діяльності.

Гнучкість системи полягає в тому, що, з одного боку, система будується як інтегрована система, для того щоб цілком задовольнити інформаційні потреби управління, а з другого — вона повинна мати здатність адаптуватися до змін поточної ситуації. В іншому випадку підприємство опиниться в ситуації, коли не зможе встигати за темпом зовнішніх і внутрішніх змін. Отже, АСБО має бути здатною до адаптації в динамічному середовищі, в якому функціонує підприємство, і бути спроможною відгукуватися на зміни.

Взаємозв'язаними елементами ІС є окремі економічні та управлінські завдання та їх комплекси, інформаційно сполучені між собою. В АС досягається інтеграція не тільки всіх функцій управління, але й самого процесу обробки даних. Це виявляється в одноразовості збору й реєстрації єдиної вихідної інформації за допомогою відповідних технічних засобів і наступного її багаторазового використання для вирішення управлінських завдань.

Проте автоматизована обробка інформації має бути не самоціллю, а необхідною передумовою забезпечення процесу управління інформацією для оперативного регулювання ходу діяльності і прийняття відповідних рішень.

Тож з наведеного випливає, що найважливішим принципом створення АС є системний, або системотехнічний, підхід. За цим принципом підприємство чи інший об'єкт управління розглядається не як сума не пов'язаних одних з одним структурних підрозділів, категорій працівників тощо, а як складна динамічна система, котра утворюється з органічно пов'язаних між собою елементів. Звідси констатуємо, що за системного підходу система обробки інформації на підприємстві єдина. Системний підхід свідчить про те, що недоречно будувати систему збору й обробки інформації за окремими функціями управління (планування, облік, контроль, аналіз), а також за окремими організаційними підрозділами підприємства. Вона має бути пристосована для обробки всіх без винятку показників. Усі види інформації повинні бути тісно взаємозв'язані і обслуговуватись єдиною інтегрованою системою обробки інформації.

Отже, мова має йти про інтеграцію традиційних функцій управління, функції управління інформаційними ресурсами і управління інформаційною системою.

Література:

1. Каранфілов М. С. Інформаційні системи в державному менеджменті : навч. посіб. / М. С. Каранфілов. — К. : КНЕУ, 2012. — 552 с.

2. Писаревська Т. А. Інформаційні системи обліку та аудиту : навч. посіб. / Т. А. Писаревська. — К. : КНЕУ, 2013. — 369 с.

УДК 657:005.21:631

Шматковська Т. О.

к.е.н., доц., доцент кафедри обліку і аудиту,
Східноєвропейський національний університет ім. Лесі Українки

ДЕЯКІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА

В сучасних умовах розвитку економіки важливим фактором успішного функціонування підприємства є його забезпеченість необоротними активами, які вважаються матеріальною базою будь-якої підприємницької діяльності. Вони визначають рівень виробничої потужності та сприяють підвищенню технічної оснащеності суб'єкта господарювання. Показники забезпеченості підприємства необоротними активами та їх використання суттєво впливають на ефективність господарювання та фінансовий стан господарюючого суб'єкта. В складі майна підприємства саме необоротні активи формують базис для його функціонування і значною мірою визначають подальші перспективи розвитку.

Необоротні активи – матеріальні та нематеріальні ресурси, які закріплюються за підприємством на праві господарського відання чи праві оперативного управління і забезпечують провадження його основної діяльності та строк корисної експлуатації яких становить більше одного року або операційного циклу, якщо він більший ніж рік [1].

Так як необоротні активи становлять вагомую частину майна будь-якого підприємства, вони є досить специфічним об'єктом для управління. А у свою чергу управління необоротними активами є важливою складовою загальної системи управління діяльністю підприємства [2].

Метою управління необоротними активами є забезпечення умов вчасного оновлення, модернізації і підвищення ефективності їх використання, а також визначення розміру та форм задоволення потреб у прирості основних засобів; забезпечення підвищення ефективності використання основних засобів; формування оптимальної структури джерел фінансування основних засобів тощо.

Прийняття ефективних управлінських рішень залежить від належної організації і планування господарської діяльності, контролю та аналізу її результатів з метою виявлення проблем, знаходження альтернативних рішень щодо цих розв'язання проблем для досягнення стратегічних напрямів функціонування у майбутньому.

Ускладнення системи управління потребує не лише удосконалення організації діяльності, але і поліпшення інформаційного та облікового-аналітичного забезпечення, так як для формування успішного функціонування будь-якого суб'єкта господарювання та управління ним необхідно, перш за все, є оперативна та вчасна подача інформації про фінансовий та майновий стан, результати діяльності, а також зовнішні дані щодо дійсних та потенційних інвесторів, партнерів, конкурентів та інших його контрагентів.

На нашу думку, під обліково-аналітичним забезпеченням процесу управління слід розуміти сукупність облікових і аналітичних процедур, об'єднаних у обліково-аналітичну систему та спрямованих на задоволення інформаційних потреб користувачів шляхом перетворення первинної інформації в узагальнюючу згідно із визначеними цілями, а також нормативно-правовим, методичним, організаційним, технічним та ергономічним забезпеченнями. Це вимагає від системи управління забезпечити поєднання всієї інформації, що використовується, специфічних засобів і методів її аналітичної обробки, а також діяльності фахівців щодо її ефективного використання.

Облікова інформація є основою для прийняття рішень з організації, планування й регулювання господарської діяльності підприємства. Особливості облікової інформації залежать від виду бухгалтерського обліку, методів формування інформації, а при автоматизованій обробці – алгоритму виконання господарських операцій. Лише на основі якісної оцінки облікової інформації можна визначати її необхідність, а за характеристиками означених інформаційних ресурсів визначати рівень їх достатності.

Разом з тим, аналітична інформація відрізняється від облікової, адже дані для аналізу беруть з одного або кількох джерел економічної інформації (облікової, нормативної, прогнозної). Первинне формування такої інформації залежить від різних причин, основними з яких слід вважати вид аналізу господарської діяльності, а також цілі аналізу та його завдання. Облікова та аналітична інформація має бути релевантною, тобто відповідати вимогам розв'язання відповідних функціональних управлінських завдань.

Зауважимо, що основними джерелами для аналізу необоротних активів виступають: нормативно-правові акти; внутрішньогосподарська документація; первинні документи з обліку нематеріальних активів; бухгалтерська, податкова, статистична звітність; прогнозно-фінансова документація; контрольно-вимірювальна документація; маркетингова інформація; методичне та програмне забезпечення та інша інформація, за допомогою якої можна у повній мірі оцінити діяльність підприємства та на основі якої можна прийняти правильні та доцільні управлінські рішення.

Узагальнюючи зауважимо, що управління необоротними активами є невід'ємною складовою діяльності будь-якого господарюючого суб'єкта. У сформованих реаліях виключно за умов створення належної обліково-аналітичної бази, управлінська ланка буде спроможною забезпечити не лише ефективне управління необоротними активами, а й сприяти зменшенню збитковості та підтриманню фінансової стійкості підприємства в цілому.

Література:

1. Шматковська Т. О. Формування раціональної організації облікового процесу операцій з необоротними засобами в аспекті підвищення ефективності використання цих активів на підприємстві / Т. О. Шматковська // Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету. Економічні науки : збірник наукових праць. Вип. 1. (24). – Чернівці, 2013. – С. 375 – 383.

2. Шматковська Т. О. Деякі аспекти проблематики оцінювання ефективності формування та використання активів підприємства / Т. О. Шматковська // Перспективи розвитку економіки України : теорія, методологія, практика : матеріали ХХ Міжнар. наук.-практ. конф. (25-26 трав. 2015 р.) / відп. ред. Л. Г. Ліпич. - Луцьк : Вежа-Друк, 2015. - С. 204 – 206. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://esnuir.eenu.edu.ua/handle/123456789/6226>

УДК 657.1

Щирба І. М.

к.е.н., старший викладач кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
Тернопільський національний економічний університет

ОБЛІК ОПЛАТИ ПРАЦІ З ВИКОРИСТАННЯМ АВТОМАТИЗОВАНИХ СИСТЕМ ОБРОБКИ ДАНИХ

Автоматизована система обліку оплати праці може функціонувати як окрема система для розв'язання задач тільки цієї ділянки обліку, як складова комплексної автоматизованої облікової системи або ж як складова інтегрованої автоматизованої системи управління підприємством.

На вітчизняному ринку програмного забезпечення для ведення обліку оплати праці та складання звітності пропонується багато програм різних виробників. Вони мають подібне функціональне наповнення, але відрізняються технологією перетворення вихідних даних у результативну інформацію та інтерфейсом.

Найбільш розповсюдженими програмними продуктами з автоматизації обліку праці та її оплати на території України є програми таких розробників як «1С», «ПАРУС-Підприємство», «Галактика», «БЕСТ ЗВІТ».

Для підвищення ефективності управління підприємством фірма «1С» в програмному комплексі «1С: Підприємство» створила конфігурацію по управлінню кадрами та розрахунку заробітної плати. Якщо раніше такою програмою була конфігурація «1С: Зарплата і Кадри 7.7», то з розвитком ринку і появою підвищених вимог до інформаційних технологій фірма «1С» випустила більш досконалий продукт «1С: Зарплата і Управління персоналом 8», яка відповідає всім запитам працівників, які здійснюють кадрове управління, планування і розрахунок заробітної плати. Причому остання версія програми «1С: Зарплата і Управління персоналом 8.1» є найбільш досконалим продуктом у своїй сфері.

Також популярною є програма інтегрованої системи автоматизації управління підприємством «Галактика».

Одним із функціональних контурів (функціональних блоків) системи «Галактика» є контур «Управління персоналом». Він складається із двох модулів «Управління персоналом» і «Заробітна плата», які забезпечують автоматизований облік кадрів і виконання розрахункових процедур, пов'язаних з оплатою праці персоналу підприємства. Модуль – це прикладна програма системи, призначена для автоматизації певної ділянки обліку. Він має відносно самостійну стійкість і може експлуатуватись як у складі комплексу, так і локально.

Модуль «Управління персоналом» забезпечує процес формування, зберігання і корегування штатного розпису і особових карток працівників підприємства за підрозділами, а також отримання звітів по штатним розписом й кадрами. Ведення картотеки здійснюється шляхом формування типових наказів про прийняття на роботу, переміщення по службі, звільненні, надання відпусток, а також формування записів про непрацездатність працівника.

Модуль «Управління персоналом» автоматизує наступні функції: підбір персоналу; працевлаштування; ведення кадрової документації; облік заробітної плати; облік робочого часу і аналіз його ефективного використання; облік, планування і контроль трудових ресурсів підприємства; персоніфікований облік; формування статистики, форм і різноманітних звітів. Модуль «Заробітна плата» дозволяє автоматизувати облікові і розрахункові процедури, які пов'язані з оплатою праці персоналу підприємства при почасовій та відрядній системах оплати. В модулі враховані особливості розрахунків з оплати праці в сучасних умовах, включаючи зміни мінімальної заробітної плати, тарифної ставки першого розряду, видів і ставок податків, індексації тощо.

Парус-Підприємство – комплексна система управління великим підприємством, клієнт-серверне рішення на базі СУБД Oracle, яка має модульну структуру.

За допомогою модуля «Парус-Заробітна плата» здійснюється автоматизація нарахування заробітної плати на всіх його етапах, модуль «Парус-Персонал» призначений для комплексного вирішення завдань управління персоналом на підприємстві і дозволяє формувати такі кадрові звіти як штатний розпис в розрізі посад і працівників, звіт з стажу роботи, звіт по вакантних посадах та ін. В системі також передбачено можливість друку деяких статистичних звітів: 1-ПВ, 3-ПВ, 6-ПВ, 10-П1, 9-ДС. Також є можливість отримати дані по військовозобов'язаним, укомплектованості і вакантних посадах на підприємстві та ін. Система «Парус-Персонал» дає можливість отримувачу звіти списочного характеру на основі відібраних працівників за тією чи іншою умовою відбору. Необхідно відмітити, що поля, які включаються у такий звіт, вибираються користувачем самостійно, що робить систему більш гнучкою і функціональною. Отримані користувачем звіти зберігаються у базі даних і при наступному їх виклику достатньо вказати назву звіту для виведення на друк.

Товариство з обмеженою відповідальністю «БЕСТ ЗВІТ» є розробником програми «БЕСТ ЗАРПЛАТА», яка призначена для обліку праці та заробітної плати для малих і середніх підприємств. Програма здійснює автоматичний розрахунок заробітної плати згідно діючого законодавства, перерахунок заробітної плати при будь-якому коригуванні даних та сум утримань і нарахувань до фондів за попередні

періоди у випадку зміни законодавства. Програма містить: типовий перелік видів оплат, фондів та їх нарахувань; типові комплекти необхідних згідно законодавству України звітів, сформованих за вимогами державних структур, до яких подається звітність; простий та універсальний механізм імпорту даних для інтеграції з іншими обліковими системами та управління підприємством та ін. «БЕСТ ЗАРПЛАТА» автоматично передає сформовані звітні документи в систему формування звітів до державних структур «БЕСТ ЗВІТ ПЛЮС».

Таким чином, визначальною рисою цих програм є те, що вони дозволяють оперативно й достовірно визначати розмір заробітної плати з урахуванням різноманітних видів стимулюючих і компенсаційних виплат та формувати внутрішні системні і зовнішні звіти, однак не передбачають формування звітних показників з ефективності використання праці.

УДК 657.411.8.

Якимов Ю. О.

аспірант,

Університет державної фіскальної служби України

ОБЛІКОВІ Й КОНТРОЛЬНІ АСПЕКТИ ОПЕРАЦІЙ З ВЛАСНИМ КАПІТАЛОМ НА ПІДПРИЄМСТВАХ З ІНОЗЕМНИМИ ІНВЕСТИЦІЯМИ

Процес реформування вітчизняної облікової системи та її подальша гармонізація з міжнародними стандартами фінансової звітності супроводжується глобальними економічними, політичними і соціальними зрушеннями в постіндустріальному суспільстві, що обумовлює підвищення вимог до якості управлінської інформації, генерованої в результаті бухгалтерського обліку господарської діяльності.

Спільна взаємодія окремих служб підприємства і їх виконавців щодо обліку та контролю власного капіталу на підприємствах з іноземними інвестиціями можлива за умови, якщо вона регулюється системою організаційних регламентів. Під такими регламентами, крім облікової політики, слід розуміти нормативні «документи, що регламентують функціонування апарату управління і здійснення облікового, аналітичного та контрольного процесів. До них належать положення про відділ, управління, посадові інструкції, стандарти, графіки, операційні інструкції, програми управління, регламенти робочого часу» [5].

Щодо регламентування обліку власного капіталу слід зазначити, що існують організаційні регламенти, які у визначеній площині є обов'язковими за законом – це установча (контрактна) угода, статут, заява про створення спільного підприємства, облікова політика підприємства (тільки після їх складання та реєстрації можливе відображення власного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку) [2]. У деяких випадках така угода може бути викладена як окремий розділ статуту.

Таким чином, підставою для реєстраційного обліку власного капіталу є установча угода (що визначає розподіл рівнів контролю за капіталом та безпосередній порядок здійснення спільної діяльності). Крім того, відповідно до чинного

законодавства України, до дня установчих зборів інвестори (у т. ч. і зарубіжні) повинні внести частину свого внеску до майбутнього статутного капіталу на спеціальний рахунок, відкритий засновниками в банку для формування статутного капіталу (ця частка залежить від організаційно-правової форми підприємства, що створюється). Оскільки внески можуть здійснюватись у грошовій та негрошовій формах, повинні бути враховані всі податкові наслідки та курсові різниці від таких операцій. В угоді про спільну діяльність необхідно передбачити порядок: приймання і призначення особи, відповідальної за збереження внесків у вигляді майна; оформлення і збереження документації; видачі інвесторам письмових зобов'язань і тимчасових посвідчень; оплати витрат та податкових зобов'язань (що виникнуть при формуванні статутного капіталу), зв'язаних з реєстрацією підприємства та іноземних інвестицій, випуску акцій, підготовкою і проведенням установчих зборів.

Облік формування та використання статутного капіталу після реєстрації повинен розпочинатися з моменту відображення в обліку операцій, щодо створення та руху власного капіталу підприємства з іноземними інвестиціями. Важливим є аналітичний облік за видами такого капіталу за кожним з інвесторів (із веденням відомостей про номінальну та ринкову вартість внесків або акцій, про суму заборгованостей по засновницьких внесках, про зміну розміру його частки в статутному капіталі, про форму, у якій зроблені його внески) [3].

Документальне забезпечення спільної діяльності здійснюється шляхом складання контрактної угоди, що повинна визначати такі аспекти згідно МСФЗ 11: 1) діяльність, тривалість та зобов'язання щодо звітності даного підприємства; 2) порядок призначення ради директорів (або подібного керівного органу) підприємства та визначення права голосу контролюючих органів; 3) визначення внесків до капіталу контролюючими учасниками у вільно конвертованій валюті та у національній одиниці України; 4) розподіл контролюючими учасниками продукції, доходу, витрат або результатів діяльності. В той час, аналіз змісту контрактної угоди вітчизняних підприємств з іноземними інвестиціями показав більш широке її змістове наповнення.

Таким чином, у контрактній угоді повинні визначатись: система контролю власного капіталу та інші положення (назва підприємства; місце знаходження підприємства; перелік контролюючих учасників; загальний розмір статутного капіталу; умови внесення інших крім грошових внесків до статутного капіталу, умови матеріально-технічного постачання та збуту продукції підприємства).

Перелік положень контрактної угоди визначається виходячи з потреб її учасників, проте важливим є виділення положень, щодо: зберігання комерційної таємниці (адже учасники не повинні здійснювати оприлюднення даних щодо підприємства, що можуть завдати шкоди один одному). Тому, кожен з учасників має дотримуватися конфіденційності відносно технічної, фінансової, комерційної та іншої інформації, яка стала йому відома.

Література:

1. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для студ. екон. спец, вищих навч. закл. освіти / М. Т. Білуха – К., 2000. – 690 с.
2. Вольська В. В. Бухгалтерський облік як складова системи управління підприємством / Вольська В. В. – // Економіка АПК, 2015, № 8. – с.48-52.

3. Система обліку в Україні: трансформація до міжнародної практики /За ред. М. П.Войнаренка. – К.: Наукова думка, 2012. – 718 с.

4. Колос І. Облікова інформація в управлінні діяльністю підприємства // Школа професійного бухгалтера. – 2014. – 15 лютого. – С.8-11.

5. Лисенко Н. М. Облікова інформація в системі управління підприємства (на прикладі житлово-комунального господарства) // Формування ринкових відносин в Україні. – 2015. – № 9 (52). – с.62-68.

6. Мних Є. В. Сучасний економічний аналіз: питання методології та організації / Є. В. Мних // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 1.

УДК 657.41

Яковець Т. А.

к.е.н., старший викладач,

Чортківський навчально-науковий
інститут підприємництва і бізнесу ТНЕУ

ПОЗИКОВИЙ КАПІТАЛ: УЗГОДЖЕНІСТЬ ПОНЯТЬ В ОБЛІКУ

За рахунок власних коштів підприємства створюють мінімальні запаси товарно-матеріальних цінностей, але потреба в коштах для створення запасів протягом року коливається. Особливо чітко це можна спостерігати в підприємствах із сезонним характером виробництва. Маючи на меті досягти найбільш ефективного використання ресурсів підприємства, нераціонально накопичувати власні оборотні кошти в сумі, що покриватиме будь-яку потребу в оборотних засобах, зокрема, й ту, яка виникає тимчасово у перебільшеному розмірі. В цьому випадку, в ході діяльності підприємства може відбутись зниження потреби оборотних коштів і, як наслідок, зайві кошти, що вказує на недоцільне їх використання. Тому, підприємства мають вкладати в оборотні кошти мінімум власних фінансових ресурсів у розмірах, достатніх для створення лише мінімальних запасів товарно-матеріальних цінностей і витрат виробництва. Всю іншу потребу в оборотних коштах доцільно задовільняти за рахунок позикових ресурсів, переважно – банківських кредитів на умовах строковості й поворотності.

Досліджуючи праці вчених-економістів зустрічаємо кілька понять, що окреслюють суть позикового капіталу, а саме: «залучений капітал», «позичковий капітал» та безпосередньо «позиковий капітал». Тому в сучасній економічній думці існує дискусія з приводу ототожнення цих понять. Такі судження свідчать про відсутність єдиного підходу до їх визначення. Деякі науковці ототожнюють вищезгадані поняття, інші відокремлюють один від одного.

Ця проблема перш за все обумовлена лінгвістичними особливостями, оскільки визначення термінів «позиковий капітал» та «позичковий капітал» відштовхуються від похідних понять «позика» й «позичка», трактування яких у ряді літературних джерел також ототожнюють.

Л. М. Горбунова, С. В. Богачов, Л. М. Горбунова, І. Ф. Іванчук, Д. С. Йора

визначають позику, як передачу у власність позичальникові безоплатно або за певну винагороду грошових коштів або інших речей, визначених родовими ознаками, а позичальник зобов'язується повернути позикодавцеві таку ж суму грошових коштів (суму позики) або таку ж кількість речей того ж роду та такої ж якості [1, с. 39]. Р. Л. Хом'як, З. М. Скибінська дають таке визначення позики: позика – це вид фінансової операції, в процесі здійснення якої одна сторона (позикодавець) передає іншій стороні (позичальнику) у власність або оперативне управління гроші або товарні цінності, а позичальник зобов'язується повернути позикодавцю в обумовлений час таку ж суму грошей або рівну кількість товарних цінностей того ж роду та якості [2, с. 64].

Позиковий капітал, що використовується підприємством, характеризує в сукупності обсяг його фінансових зобов'язань. Згідно із П(С)БО 11 «Зобов'язання», зобов'язання характеризують заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди [3].

Суть поняття «позичка» розкриває Цивільний кодекс і визначає дану категорію так: позичка – це безоплатна передача однією стороною (позичкодавцем) або зобов'язання передати другій стороні (користувачеві) річ для користування протягом встановленого строку [4]. О. О. Зеленіна вважає, що сутність позики є ширшою, оскільки вона включає в себе надання як грошових коштів так і інших речей на умовах поверненості, платності або безоплатності [5, с. 102]. Розглянувши дані трактування, погоджуємось із твердженнями, що поняття «позика» є більш змістовнішим, оскільки згідно його визначення в користування передаються як гроші так і інші цінності.

Щодо поняття «залучений капітал», то, на наш погляд, воно недоречне, оскільки, вважаємо, що «залучення» – це дія або система заходів щодо пошуку нових джерел фінансування підприємства. Тому дане поняття належним чином не характеризує та повністю не окреслює суть частини капіталу підприємства.

З огляду на це, варто використовувати саме поняття «позиковий капітал» для визначення частини капіталу підприємства, що має вигляд зобов'язань.

З метою спрощення форми фінансової звітності Балансу (Звіту про фінансовий стан) є пропозиція пасив розділити лише на два розділи: Власний капітал; Позиковий капітал з відкриттям відповідних рядків для відображення складових цих видів капіталу (лише тих які наявні на підприємстві).

Література:

1. Горбунова Л. М. Представництво : посіб. / Л. М. Горбунова, С. В. Богачов, Г. В. Красій, М-во юстиції України. – К. : ТОВ «Поліграф-Експрес», 2006. – 41 с.
2. Хом'як Р. Л. Облік на підприємствах малого бізнесу : навч. посіб. / Р. Л. Хом'як, З. М. Скибінська. – Львів. : «Магнолія 2006», 2008. – 205 с.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00.
4. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України №435-IV

від 16.01.2003 р., редакція від 03.09.2015 р. – Режим доступу : <http://code.leschishin.org/cc/cc60.php>

5. Зеленіна О. О. Позиковий капітал як складова капіталу підприємства: місце та бухгалтерська природа. / О. О. Зеленіна // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2010. – № 2(52). – Серія : економічні науки. – С. 99-103.

УДК 657.372.5:336.4

Яремко І. Й.

д.е.н., професор, професор кафедри обліку та аналізу,
Національний університет «Львівська політехніка»

ОБЛІК В СИСТЕМІ ВАРТІСНО-ОРІЄТОВАНОГО УПРАВЛІННЯ

У сучасному глобальному економічному середовищі критерій створеної вартості підприємством визнається основним в оцінюванні ефективності. Виходячи із цієї базової основи вартісно-орієнтована концепція менеджменту вважається найбільш доцільною для підприємств постіндустріальної економіки. Відповідно цим засадам і вартість підприємства та її динаміка є визначальним показником ефективності управлінської системи, індикатором довгострокового потенціалу розвитку підприємства.

В теоретико-прикладній площині проблемним є обґрунтування ключових факторів вартості, об'єктивної системи оцінки їхнього впливу на узагальнюючий показник вартості підприємства. У різноманітних методиках визначення (оцінки) вартості підприємства використовують різні параметри статистичної та експертної інформації, що спричиняє отримання різних значень вартості. Разом з тим, вартісно-орієнтований підхід до управління вимагає достатньо чіткої ідентифікації факторів вартості, що «в свою чергу, значно підвищує вимоги до якості та змісту інформації, на основі якої здійснюється управління, та призводить до формування нових запитів до системи бухгалтерського обліку як до основного її генератора [1, с. 111].

Досліджуючи функціональні можливості й потенціал обліково-звітної системи в контексті інструментарію вартісно-орієнтованого управління науковці відзначають, що «процес формування вартості підприємства є складним динамічним явищем, що виходить за межі системи бухгалтерського обліку та опосередковується виконанням додаткових аналітичних процедур» [2, с. 7].

Проаналізувавши методи оцінки і принципи складання фінансової звітності, автори [3] показують, що найбільш достовірною оцінкою вартості компанії може бути отримана з використанням прибутку і капіталу, розрахованих у відповідності з МСФЗ [2].

Методологія облікової системи і, відповідно, показники фінансової звітності зорієнтовані на бухгалтерські прибутки підприємства, – вартість капіталу інтерпретується як прибуток, помножений на якийсь коефіцієнт (наприклад коефіцієнт ціна/прибуток).

Для цілей окреслення вартісних параметрів підприємства за сучасними традиційними і стандартизованими показниками фінансової звітності розраховують різні інвестиційні коефіцієнти та акціонерну вартість. До інвестиційних коефіцієнтів належать: прибуток на акцію (earnings per share), дивіденди на акцію (dividend per share); коефіцієнт «ціна/дохід» акції (price/earnings ratio); коефіцієнт ціна/дохід/ріст (price earnings to growth); загальна доходність акцій; рентабельність власного капіталу; балансова або чиста вартість активів компанії на акцію; відношення ринкової ціни акції до її номінальної вартості; відношення ціни акції до доходу від реалізації; вільні грошові кошти; EBITDA (прибуток до вирахування амортизації, процентів і податків).

На практичному рівні фінансові аналітики використовують ще й інші критерії (комбінацію критеріїв), які базуються на активах, доходах, грошових потоках та вартості акціонерного (власного) капіталу. Традиційно для таких цілей складаються приведені фінансові звіти (common-size statements) і проформи фінансових звітів (pro forma analysis). Коефіцієнти, отримані в результаті таких аналітичних дій, подають співвідношення необхідні для складання фінансових прогнозів (pro forma financial statements). Найчастіше пропонується використовувати метод скоригованої поточної вартості (adjusted present value – APV).

Ще один спосіб оцінки власного капіталу – відношення ціни власного капіталу підприємства до його балансової вартості (Price/Book Value), який через цей коефіцієнт вимірює відносну премію, яку інвестори готові заплатити за балансову вартість акціонерного капіталу компанії. Проте коефіцієнт Price/Book Value високочутливий до коефіцієнтів та змін регламентацій бухгалтерського обліку, а також до політики використання альтернатив стандартів (облікова політика), яку формує фінансовий менеджмент компанії. З цієї причини P/BV неприйнятний для більшості випадків виміру вартості капіталу оцінюваних компаній і використовується вкрай селективно.

Розвиток тематики вірогідної інформаційно-аналітичної бази оцінювання вартісних параметрів підприємства, на погляд автора, очевидно повинен, насамперед, пов'язуватися з посиленням методологічної основи обліку – врахування всього обсягу нематеріальних активів і приведення бухгалтерських оцінок до справедливої вартості. При відсутності таких елементів у практиці обліку, вартісні параметри підприємства вірогідно охарактеризувати фінансовими показниками неможливо.

Література:

1. Лаговська О. А. Перспективи використання концепції вартісно-орієнтованого управління як основи системної трансформації бухгалтерського обліку : передумови виникнення та генезис / О. А. Лаговська // Вісник СевНТУ : збірник наукових праць. Серія: Економіка і фінанси. – 2012. – Вип. 130. - С. 111-116.
2. Корягін М. В. Оцінювання вартості підприємства в системі бухгалтерського обліку: [монографія] / М. В. Корягін. – Львів: ТОВ «НВП «Інтерсервіс», 2012. – 262 с.
3. Антил Н. Оценка компаний: анализ и прогнозирование с использованием отчётности по МСФО / Ник Антил, Кеннет Ли; пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 440 с.

Яцишин С. Р.

к.е.н., доцент кафедри обліку в державному
секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет

УНІФІКАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЧЕРЕЗ ЗАПРОВАДЖЕННЯ ОКРЕМИХ ДИРЕКТИВ ЄС

В останні роки за рахунок зростання темпів інтернаціоналізації торгівлі та інвестицій все частіше виникають питання необхідності порівняння показників фінансової звітності у міжнародному масштабі, що передбачає впровадження єдиних правил ведення обліку та складання фінансової звітності з узгодженням національних стандартів бухгалтерського обліку.

Європа є джерелом багатьох правових систем: англійської, німецької, французької, скандинавської, які, в поєднанні з іншими політичними та економічними відмінностями, створили величезну різноманітність систем бухгалтерського обліку, знижуючи якість і порівнянність показників фінансової звітності різних країн в умовах глобалізації та зростання інвестиційної активності бізнесу. Визнаючи це, країни-члени ЄС були першими країнами, які зробили перші кроки в напрямку конвергенції² бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

На сучасному етапі міжнародної інтеграції у сфері економіки посилилась увага до проблеми уніфікації бухгалтерського обліку. Зараз відомі два основні підходи до вирішення цієї проблеми: гармонізація і стандартизація.

Гармонізація обліку передбачає певну відповідність та злагодженість, дотримання принципів ведення бухгалтерського обліку, складання звітності групою країн чи їх об'єднанням, наприклад країнами ЄС. Гармонізація передбачає поєднання та взаємну відповідність законодавства країн щодо регулювання бухгалтерського обліку, існування в кожній країні своєї моделі організації обліку і системи стандартів. Головне завдання гармонізації полягає в тому, щоб облікові стандарти суттєво не відрізнялись від аналогічних стандартів в інших країнах – членах співтовариства, тобто знаходились у гармонії один з одним.

Таким шляхом свого часу пішли країни Європейського економічного співтовариства (ЄЕС). Першим кроком на шляху до інтернаціоналізації та гармонізації діяльності країн ЄС було запровадження принципу досягнення рівних економічних умов у рамках Європейського співтовариства. Одним із завдань ЄС було гармонізація систем бухгалтерського обліку країн-членів ЄС шляхом узгодження методологій обліку різних країн.

Для вирішення цього завдання опубліковано низку нормативних документів, які називаються Директивами, або законами ЄЕС, які були присвячені уніфікації вимог щодо розкриття інформації та бухгалтерської звітності, тобто встановлювали основні

² **Конвергенцію** можна визначити, як зближення стандартів фінансової звітності різних юрисдикцій шляхом спільного визначення єдиних оптимальних принципів і методів розробниками цих стандартів [1, с.23]

положення ведення обліку і складання фінансової звітності, які країни-учасниці інтегрують в національне законодавство.

Зокрема, найбільш важливими і значимими серед них є Четверта (78/660/ЄЕС) (щодо звітності товариств) № 78/660 «Про річну звітність певних видів компаній» від 25 липня 1978 р. [4] і Сьома (83/349/ЄЕС) директиви ЄС (щодо консолідованої звітності товариств) 83/349 «Про консолідовану звітність» від 13 червня 1983 р.) [3]. Вони є обов'язковими для виконання у всіх країнах, що входять до ЄЕС. Цей підхід до уніфікації обліку відносять до регіонального рівня.

Четверта директива спрямована на гармонізацію національного законодавства в галузі обліку для компаній. Крім аспектів, що впливають на формат та оцінку, основною особливістю Четвертої директиви було встановлення вимог щодо підготовки річної звітності, яка забезпечує повне і правильне уявлення про активи компанії, її зобов'язання, фінансовий стан, прибутки і збитки, а також вимоги до інформації, яка повинна надаватися у примітках. При цьому директивою встановлено гнучкий підхід до побудови звітності. Передбачено чотири можливих варіанти звіту про прибутки (збитки) і два варіанти балансу. Відмінності варіантів незначні, але зміст різних варіантів звітних форм в цілому забезпечує порівнянність даних.

Директива 78/660/ЄЕС містить положення стосовно змісту річного бухгалтерського звіту, коректності відображення фінансового стану тієї чи іншої компанії, методів оцінки активів і зобов'язань, аудиту та оприлюднення звітності. Однак показники фінансового стану однієї окремої компанії в умовах сучасної економіки, для якої характерним є побудова складних, розгалужених систем компаній, пов'язаних між собою відносинами контролю та підпорядкування, не можуть дати уявлення про місце такої компанії на ринку, її реальний стан та перспективи.

Саме тому, Сьома Директива 83/349/ЄЕС передбачає зобов'язання таких компаній надавати консолідовану звітність та розкривати облікову політику щодо пов'язаних сторін, яка б забезпечила інвесторам можливість отримати уяву про фінансову ситуацію такої системи (групи компаній) в цілому. Основні положення Сьомої Директиви присвячені взаєминам материнської і дочірніх компаній, складання консолідованої звітності транснаціональних корпорацій, аудиторським перевіркам, порядку надання гласності звітності компаній.

Основні положення вищевизначених директив ЄС встановлюють докладні правила в багатьох сферах бухгалтерського обліку та являють собою «мінімальні вимоги щодо гармонізації», за якими держави-члени розробляють власні додаткові вимоги і вносять зміни в національне законодавство. Наразі вони містять близько 40 варіантів на рівні держав-членів.

Розвиток економічної інтеграції європейських країн сприяє швидкому процесу гармонізації та уніфікації фінансового обліку, що обумовлює більш детальну його структуру й облікову політику.

Література:

1. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С. Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
2. Качка, Т. Нова практика перекладу актів *acquis communautaire* [Електронний

ресурс] / Т. Качка, Ю. Мовчан // Офіц. сайт Центру європ. та порівняльного права. – Режим доступу: http://www.clc.org.ua/ukr_publikazzi/article_poselsky_02.htm.

3. Сьома (83/349/ЄЕС) директива ЄС (щодо консолідованої звітності товариств) 83/349 «Про консолідовану звітність» від 13 червня 1983 р.) [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_844.

4. Четверта (78/660/ЄЕС) (щодо звітності товариств) № 78/660 «Про річну звітність певних видів компаній» від 25 липня 1978 р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_908.

5. Яцишин С. Досвід країн ЄС у формуванні облікової політики підприємств з врахуванням вимог Європейського законодавства / «Ефективна економіка», 2015, № 6. [Електронний ресурс]. Режим доступу:

<http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4137>

СЕКЦІЯ 2

УДК 657.222

Дмитренко А. В.

к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту,
Полтавський національний технічний університет ім. Юрія Кондратюка

МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

На сьогодні наука не має такого методологічного потенціалу, щоб сформувані розвинуту внутрішню структуру методології. Методологію наука розуміє досить неоднозначно. У сучасній науці виділяють наступні варіанти структурного розуміння методології у сучасній науці [1, с. 111-120]:

1. Методологія – це певна сукупність філософських методів пізнання. До неї входять: індуктивний метод Френсіса Бекона, раціоналістичний метод Рене Декарта, діалектичний метод Сократа, Георга Гегеля, Карла Маркса, феноменологічний метод Едмунда Гуссерля, системний метод Людвіга фон Берталанфі, Уільяма Ешбі, Толкотта Парсонса тощо. Отже, із методології виключається величезна кількість конкретних методів і прийомів.

2. Методологія розглядається як система методів пізнання. Недоліком такого підходу є те, що методологія, з одного боку, звужується до розуміння тільки методів і тільки методів пізнання, а з другого боку, методологія стосується тільки пізнавальної діяльності. Діяльність характеризується трьома її різновидами: пізнавальною, практичною та оцінною, які взаємно доповнюють один одного [1, с. 111-120].

3. Методологія – це тип раціонально-рефлексивної свідомості, спрямований на вивчення, удосконалення і конструювання методів. Поняття «методологія» має два основних значення:

по-перше, це – система певних правил, принципів і операцій, що застосовуються у тій чи іншій сфері діяльності (в науці, політиці, мистецтві тощо);

по - друге, це – вчення про цю систему, загальна теорія метода [2, с.141].

4. Методологія – це система принципів наукового дослідження; вчення про науковий метод пізнання законів природи за допомогою сукупності методів дослідження, що застосовуються в будь-якій науці відповідно до специфіки об'єкта її пізнання [3, с. 132-134].

5. Відповідно до системно-діяльнісного підходу методологія досліджує взаємообумовленість, взаємозв'язок і залежність систем знань та систем діяльності [4, с. 244-246].

Термін «методологія» обов'язково передбачає вживання терміна «діяльність». На це звертав увагу Е. Г. Юдін: «Методологія, яка трактується у широкому значенні цього слова, є вчення про структуру, логічну організацію, методи і засоби діяльності. У такому розумінні методологія утворює необхідний компонент будь-якої діяльності, оскільки остання стає предметом усвідомлення, навчання і раціоналізації» [5, с. 302-308].

Методологія (від грец. *methodos* — шлях дослідження, спосіб пізнання і *logos* — слово, поняття, вчення):

1. Вчення про методи пізнання й перетворення світу.
2. Сукупність методів, що використовуються в будь-якій науці.

Отже, в загальному розумінні, методологія – це:

а) сукупність методів (прийомів, способів), які використовуються в теоретичній і практичній діяльності людей для реалізації поставленої мети;

б) вчення (теорія) про методи наукового пізнання і практичного перетворення дійсності.

Таким чином, методологія, за дослідженнями численної кількості науковців, – це вчення про структурну побудову, логічні конструкції, методи і принципи розв'язання наукової проблеми; вчення про основоположні принципи побудови, форми і засоби наукового пізнання дійсності.

Отже, методологія – це система принципів і засобів організації та побудови теоретичної і практичної діяльності, та вчення про цю систему.

Таким чином, методологія базується на сукупності принципів і методів, застосування яких у конкретному науковому дослідженні надає можливість розв'язати певну проблему. Методологія – це вчення про систему наукових принципів, і способів дослідницької діяльності. Методологію науковці визначають як вчення про методи, за допомогою яких пізнають об'єкт дослідження або предмет науки, тобто бухгалтерський облік. Методологія бухгалтерського обліку – це сукупність прийомів, за якими пізнається об'єкт.

З вищезрозглянутого можна зробити висновок, що теорія бухгалтерського обліку формує систему знань щодо методології та організації бухгалтерського обліку спільної діяльності, використання облікової інформації для складання звітності спільним підприємством та оператором спільної діяльності, економічного аналізу, аудиту і контролю, прийняття управлінських рішень. Для регламентування організації бухгалтерського обліку у суб'єктів господарювання спільної діяльності без створення юридичної особи, слід визначити організаційно-економічні та правові засади їх спільної діяльності. А на їх основі, застосовуючи прийоми моделювання, моделювати загальні параметри роботи облікової системи організаційної структури у часі та за окремими укрупненими згрупованими видами фінансово-господарської діяльності.

Література:

1. Богомолів А. С. Антична філософія / А. С. Богомолів. – М., 1985. – 232 с.
2. Веденов А. А. Моделирование элементов мышления / А. А. Веденов. – М.: Наука, 1988. – 504 с.
3. Горак Г. І. Філософія / Г. І. Горак. – К., 1997. – 289 с.
4. Желнов М. В. Предмет философии в истории философии / М. В. Желнов. – М., 1981. – 346 с.
5. Юдин Э.Г. Системный подход и принцип деятельности. Методологические проблемы современной науки / Э. Г. Юдин. - М.: Наука, 1978. - 392 с.

Лень В. С.
к. е. н., професор, професор кафедри
бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту,
Чернігівський національний технологічний університет

ОБЛІК ДОХОДІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ЗА НОВИМ ПЛАНОМ РАХУНКІВ

На виконання Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки [1] Міністерством фінансів України створена нормативна база, яка дозволяє повністю перейти на застосування Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. З метою уніфікації ведення бухгалтерського обліку в державному секторі з 1 січня 2017 року планується застосування також нового Плану рахунків [2].

Розглянемо окремі питання щодо відображення за новими правилами доходів розпорядників бюджетних коштів за рахунок асигнувань загального фонду.

Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі для обліку доходів за асигнуваннями загального фонду передбачено рахунок 70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями», а для розпорядників бюджетних коштів — субрахунок 7011 «Бюджетні асигнування». На наш погляд назва субрахунка не відповідає суті операцій, які на ньому відображаються. Так, Бюджетним кодексом України визначено, що бюджетне асигнування — це повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження [3]. Тобто, за своєю суттю бюджетне асигнування — це планові суми, в межах яких можуть проводитись видатки із бюджету. Зважаючи на викладене, назву субрахунка 7011 пропонується замінити на «Доходи розпорядників бюджетних коштів за бюджетними асигнуваннями».

Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами [4] отримання коштів бюджетів на рахунки розпорядників бюджетних коштів пропонується відображати бухгалтерською проводкою за дебетом реєстраційного (поточного) рахунку та кредитом рахунку 70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями». Проте, згідно з НП(С)БОДС 124 «Доходи» [5], бюджетні асигнування належать до обмінних операцій і визнаються доходом при визнанні понесених витрат, пов'язаних із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством, або отриманні активу, послуг (робіт) на виконання заходів, не пов'язаних із основною діяльністю. Тобто, пропонована бухгалтерська проводка суперечить вимогам НП(С)БОДС 124, а також порушується принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх

виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей [6].

Зважаючи на вимоги НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [6] отримання коштів бюджетів на реєстраційні (поточні) рахунки ніяк не пов'язане з доходом, а тому доцільно їх відображати на субрахунку 6911 «Доходи майбутніх періодів», які будуть списані на доходи розпорядників бюджетних коштів за бюджетними асигнуваннями одночасно зі здійсненими витратами згідно з затвердженими кошторисами [7].

Слід також вказати на відсутність у Типовій кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами бухгалтерських проведень у разі затримки з надходження коштів бюджетів для покриття витрат, які здійснені згідно з кошторисом. У цьому разі, враховуючи принцип нарахування, необхідно відображати доходи розпорядників бюджетних коштів за бюджетними асигнуваннями та дебіторську заборгованість відповідного бюджету бухгалтерською проводкою за дебетом субрахунку 2110 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом».

Позитивним моментом Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами є кінцева приписка, якою дозволено суб'єктам державного сектору в разі потреби застосовувати кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями, що не передбачена цим документом із збереженням єдиних методологічних засад, визначених НП(С)БОДС та іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку в державному секторі, яка визначається у розпорядчому документі про облікову політику. Проте ця приписка не знімає потреби в удосконаленні названого документа.

Зауважимо, що враховуючи визначення облікової політики в НП(С)БОДС 1, кореспонденція рахунків не є елементом облікової політики, про що нами вказувалось раніше, а є елементом організації обліку [8].

Висновок. Новостворені на виконання Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки нормативні документи не можна вважати повністю досконалими і вони потребують обговорення та доопрацювання.

Література:

1. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF> (15.04.2016).

2. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14/para14#n14> (15.04.2016).

3. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI. – Режим доступу :

http://kodeksy.com.ua/byudzhetnij_kodeks_ukraini.htm (15.04.2016).

4. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16> (15.04.2016).

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11> (15.04.2016).

6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10> (15.04.2016).

7. Облік у бюджетних установах : Навчальний посібник. / за ред. Леня В.С. — Чернігів: Десна Поліграф, 2016. – 560 с.

8. Леня В.С. Політика бухгалтерського обліку в бюджетних установах: зміст та структура / В.С. Леня, В.А. Нехай // Вісник Чернігівського національного технологічного університету. Серія «Економічні науки» : науковий збірник. – Чернігів : Черніг. нац. технол. ун-т, 2014. – № 4 (76). – с. 289-301. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ekona.org.ua/repository/view/212/> (15.04.2016).

УДК 336.1

Лукановська І. Р.

к. е. н., ст. викладач кафедри обліку в
державному секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

Місцеві бюджети є найбільш чисельною ланкою бюджетної системи України, оскільки в них зосереджується значна частина державних фінансових ресурсів. Місцеві бюджети – це система формування, розподілу і використання фінансових ресурсів для забезпечення місцевими органами влади покладених на них функцій і завдань, як власних, так і делегованих. Саме через державний і місцевий бюджети та інші ланки бюджетної системи держава здійснює свою соціальну політику, впливає на соціально-економічні відносини, забезпечує фінансування таких сфер, як освіта, культура, охорона здоров'я, соціальний захист населення, а також житлово-комунальне господарство [1].

Самостійність місцевих бюджетів забезпечується закріпленням за ними відповідних джерел доходів та правом відповідних органів місцевої влади визначати напрями використання коштів відповідно до законів України, а також самостійно і

незалежно одне від одного розглядати та затверджувати відповідні бюджети.

Місцевий бюджет являє собою систему організованих органами місцевого самоврядування заходів щодо соціального й економічного розвитку регіону та складається з двох частин – доходів та видатків.

Доходами бюджету є кошти, що надходять у постійне користування на безповоротній основі. Вони забезпечують стабільність бюджету та фінансування його видатків. Динаміку показників величини доходів бюджету міста Тернопіль подано у таблиці 1.

Таблиця 1

Структура доходів бюджету міста Тернополя за 2015-2016 рр. [2]

| Види доходів | 2015 рік | | 2016 рік (план) | |
|---|-------------------|------|-------------------|------|
| | Сума млн. грн. | % | Сума млн. грн. | % |
| Офіційні трансферти (субвенції у 2016 р.) | 608,8 | 57,1 | 925,9 | 61,3 |
| Податкові надходження | 398,0 | 37,3 | 502,4 | 33,2 |
| Неподаткові надходження | 49,7 | 4,66 | 73,0 | 4,83 |
| Доходи від операцій з капіталом | 7,0 | 0,66 | 6,0 | 0,4 |
| Цільові фонди | 3,6 | 0,34 | 3,9 | 0,6 |

Як видно, з таблиці 1, основну частку доходів місцевого бюджету становлять трансферти 57,1% та 61,3% у 2016 році відповідно. Податкові надходження, що включають податки на доходи, місцеві податки та збори (єдиний податок, податок на нерухоме майно, туристичний збір та збір за місця для паркування транспортних засобів), акцизний податок з роздрібною торгівлі, екологічний податок становлять вагомому частку у доходах міста, а саме 398 млн. грн у 2015 році та заплановане у 2016 році їх збільшення до 502,4 млн. грн.

Отже, доходи міста Тернополя у 2015 році становили 1,1 млрд. грн., а у 2016 році заплановане їх збільшення до 1,5 млрд. грн.

Як висновок, зазначимо, що існує пряма залежність місцевих бюджетів від міжбюджетних трансфертів (субвенцій) та неможливість місцевих бюджетів повністю фінансувати виконання своїх обов'язків. Тому, першочерговим завданням є збільшення дохідної частини місцевих бюджетів, що сприятиме покращенню роботи місцевих органів влади та зміцнить їхню самостійність.

Література:

1. Кириленко О. П. Місцеві бюджети України. Історія, теорія, практика / О. П. Кириленко. – К. : НІРС, 2000. – С. 151.
2. Інфографіка бюджету міста Тернополя. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rada.te.ua/normativniedokument/byudget_mista_ternop/35136.html
3. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08 липня 2010 р. № 2456-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>

4. Лукановська І.Р. Особливості міжбюджетних трансфертів у відповідності до змін Бюджетного кодексу України / І.Р. Лукановська // European Journal of Economics and Management. - Volume 2. Issue 1. – 2016. – С. 51 – 56.

УДК 657.2

Лучко М. Р.

д.е.н., професор, завідувач кафедри кафедри обліку
в державному секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет

ОКРЕМІ ПИТАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Україна на порозі Європейського Союзу. Саме так є можливим визначити та охарактеризувати сьогодення, стан справ і те місце, де ми перебуваємо. Невтішними є усі економічні показники та рейтинги. Далі назад просуватись уже нікуди. Тому важливе місце повинна зайняти не тільки юридична платформи процесу змін, бажання та волевиявлення сторін, політичні та економічні механізми. Вирішальною ідеєю тут постає психологія такого переходу, прагнення переймання наявного досвіду лідерів економічних і політичних реформ, фундаментальних змін світогляду, менталітету, господарів Європейського Союзу.

Бухгалтерському обліку, як науці, притаманний системний підхід. Система це перш за все сукупності, котрі знаходяться у відносинах і зв'язках між собою, створюють певну цілісність та єдність. Перед системою завше ставиться певна ціль, заради якої вона створюється. При цьому до неї включаються тільки ті елементи, котрі є суттєвими з точки зору поставленої мети. Ціль визначає постановку та вирішення певних завдань, під якими розуміють шляхи досягнення цілей, а також засоби, за допомогою котрих такі цілі досягаються.

Відправним пунктом кожної науки виступає просте явище чи категорія. У фізиці чи хімії – це атом, в біології – клітина, в економічній теорії виходячи із її класичних засад, первинною категорією є товар. В основу неокласичної економічної теорії покладено три взаємопов'язані ідеї: ідея рівноваги, ідея можливості математично строгої інтерпретації господарських явищ та ідея чистої економічної науки.

Початковою точкою досліджень з бухгалтерського обліку є факт господарської діяльності, його вартість. Він ототожнює та відображає лише економічне, або лише юридичне, або економічне чи юридичне явище одночасно, або ж не несе жодного змістовного навантаження.

Отже, система бухгалтерського обліку формується на основі фактів господарської діяльності суб'єктів, на підставі даних, котрі створюють інформацію. Елементами такої системи виступають рахунки, на котрих проходить процес розкриття зв'язків через подвійний запис як перший методичний рівень системи бухгалтерського обліку. При цьому другим рівнем уже виступає форма обліку, а третім - його організація.

Методологія науки це мислення та світ, сприйнятий через мислення. В

бухгалтерському обліку методика відображення фактів в конкретній кореспонденції зазвичай називають методологією. На даному етапі, коли усі види обліку є інтегрованими, варто говорити те, що пізнання його меж можливе лише на підставі дослідження загального циклу управління та безпосередньо самого управління. Він стає у першу чергу системою спостереження, виміру, класифікації фактів господарської діяльності, котра створює, узагальнює, систематизує і передає інформацію у формі знань для управління господарськими процесами.

На нашу думку, логічним є використання однакових методів оцінки якості облікової інформації для формування показників звітності. Виходячи із загального принципу зрозумілості облікових даних (доступності їх для сприйняття) слід вказати на той факт, що якість облікової інформації це: по-перше, сукупність відповідних властивостей, що задовольняють потреби за призначенням; по-друге, оцінка ступеня відповідності їх властивостей і показників вимогам і очікуванням згідно цільового призначення.

З економічної точки зору якість це здатність предмету, процесу або дії задовольняти суспільні, виробничі або особисті потреби завдячуючи властивостям, що складають його споживчу вартість.

Усі витрати, пов'язані із забезпеченням якості облікової інформації, слід поділити на такі групи: витрати на попередження формування неякісної інформації та на її внутрішній аудит; витрати на оцінювання рівня якості та забезпечення його; витрати на якість облікової інформації інноваційного характеру.

Заслужують на увагу питання формування витрат на забезпечення системи якості облікової інформації, що передбачає мінімізацію сукупних витрат виробництва за рахунок її ефективного використання.

Загальна вартість витрат на впровадження та застосування системи управління якістю облікової інформації визначимо за формулою:

$$Z_s = Z_k + \sum_{s=1}^n \frac{Z_{pi}}{(1+r_q)^i} \quad (1)$$

де Z_s – загальна вартість впровадження системи управління якістю облікової інформації; Z_k – капітальні витрати на розроблення та застосування системи управління якістю облікової інформації; Z_{pi} – поточні витрат у i -му періоді, пов'язані із функціонуванням системи управління якістю облікової інформації; r_q – мінімальний рівень дохідності витрат підприємства; i – номер періоду; n – кількість періодів.

Капітальні витрати на розроблення та застосування системи управління якістю облікової інформації розрахуємо за формулою:

$$Z_k = \sum_{j=1}^m Z_{kj} \quad (2)$$

де m – кількість напрямів здійснення витрат на розроблення та впровадження системи управління якістю продукції; j – певний вид витрат на впровадження системи управління якістю облікової інформації.

Сумупоточних витрат визначимо таким чином:

$$Z_{pi} = \sum_{i=1}^n \frac{Z_{pi}}{(1+g)} = \sum_{i=1}^n \sum_{k=1}^k \frac{Z_{pki}}{(1+g)^i} \quad (3)$$

де Zp_i – поточні витрати k -го виду в i -му періоді, грн.; k – вид поточних витрат;
 K – загальна кількість витрат.

Література:

1. MacMillan Alexander. Microeconomiks. The Canadian Context. Prentice-Hall of Canada, Ltd., Scarborough, Ontario, 1980. - 404 с.
2. Eldon S. Hendriksen, Michael F. Van Breda. Teoriarachunkowości. Wydaw. Naukowe PWN, 2002. - 893 с.

УДК 336.1

Мельник Н. Г.

к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку в державному
секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет

ТРАНСПАРЕНТНІСТЬ ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ: ДОСВІД УКРАЇНИ ТА ЄС

Міжнародна громадська організація Transparency International визнає прозорість як структурний елемент належного управління, включаючи й управління корупційними ризиками. Дані, які щорічно оприлюднюються цією організацією, показують, що розкриття інформації є недостатньо прозорим як на місцевому так і на міжнародному рівнях, а низька прозорість обліку негативно впливає на загальний рівень корупції в країнах [4].

Суттєвою проблемою для України є прозорість інформації на рівні держави, яка також передбачає публічність фінансів. Одним із рейтингів для оцінки такої публічності є глобальний індекс Global Open Data Index, який щорічно проводить дослідження стану відкритості загальнодержавних даних всіх країн світу. У 2015 році Global Open Data Index охоплював інформацію щодо 122 країн, серед яких Україна займає лише 54 місце із загальним індексом відкритості – 34% [3].

Особливої уваги точки зору прозорості в державному секторі заслуговують два показники – це державні видатки та державний бюджет. Позитивно на показник відкритості даних про витрати бюджетних коштів в Україні вплинув проект EDATA – єдиний веб-портал використання публічних коштів, який є офіційним державним інформаційним ресурсом у мережі Інтернет і на якому оприлюднюється інформація згідно з Законом «Про відкритість використання публічних коштів». Доступ до інформації про використання публічних коштів є вільним та безоплатним, надає можливість задоволення публічного інтересу щодо процесів контролю, утворення, розподілу та використання ресурсів у державному секторі. Разом з тим доступ до інформації про державний бюджет України залишається надзвичайно обмеженим. Дані не доступні в режимі он-лайн, отримати інформацію можливо лише в цифровому форматі на офіційному рівні, більшість документів стосовно бюджету доступні лише для службового використання або ж для посадових осіб чи урядових організацій.

Недостатність законодавчого врегулювання питань розкриття показників

виконання державного бюджету та порушення транспарентності бюджетного процесу зумовили прийняття Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі та Стратегії розвитку системи управління державними фінансами. Серед інших завдань особлива увага приділяється саме адаптації законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі до міжнародних стандартів; запровадження інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами; забезпечення транспарентності даних фінансової звітності в державному секторі і можливості їх зіставлення з аналогічними даними інших країн.

Проблема забезпечення транспарентності інформації в державному секторі актуальна не лише для України, але й в міжнародному контексті. Особливої уваги заслуговують кроки, які зроблені в ЄС стосовно транспарентності державних фінансів та вимог до обліку та звітності в державному секторі.

Реформування системи обліку в державному секторі в Європейському Союзі має суттєву специфіку, оскільки держави-члени ЄС виступають в якості гаранта для державного боргу інших держав-членів, тому непрозорі та дуже різноманітні системи обліку не задовольняють вимоги користувачів та не забезпечують транспарентності. Управління державними фінансами на рівні ЄС вимагає врахування особливостей кожної країни, в той же час, на думку фахівців, щоб сприяти єдиному підходу для формування бюджетів неможливо допускати для кожної держави-члена застосовувати своє власне бачення та регулювати облік і звітність у державному секторі на основі притаманних певній країні стандартів. За висновками експертів, лише узгоджені стандарти бухгалтерського в державному секторі мають вирішальне значення для підвищення транспарентності, дозволяють здійснювати транскордонний бенчмаркінг, підвищують підзвітність держав і сприяють справедливості в формуванні податково-бюджетної політики державних утворень [2].

Система, яка може дати такі переваги та активно обговорюється на рівні ЄС, базується на Європейських стандартах обліку в державному секторі (ЄСОДС, European Public Sector Accounting Standards, EPSAS). Відправною точкою для ЄСОДС є Міжнародні стандарти обліку в державному секторі (МСОДС, International Public Sector Accounting Standards, IPSAS).

На даний час МСОДС повністю або частково застосовується в багатьох країнах Європи та підтримуються міжнародними організаціями. Однак процеси реформ не були узгоджені, тому неоднорідність європейських бюджетів та систем обліку в державному секторі призводили до ситуації, коли фінансову прозорість підвищити не вдавалося [2]. ЄС вирішив піти там же шляхом, яким були впровадженні МСФЗ, тобто застосувати щодо МСОДС процес «схвалення», суть якого полягає в оцінці кожного окремого стандарту щодо вимог законодавства ЄС, його ратифікації та вибіркового або видозміненому прийнятті як Європейського стандарту обліку в державному секторі. У цьому випадку, перехід до ЄСОДС буде обов'язковим для всіх держав-членів ЄС (у тому числі для федерального уряду держав-членів, урядів штатів і місцевих органів влади). МСОДС прийняті в якості відправної точки і еталонної моделі для розвитку гармонізованих стандартів обліку ЄСОДС в державному секторі в Європі, тому країни-члени ЄС здійснюють поступову модернізацію обліку на основі застосування принципу нарахування та зміни стандартів бюджетування.

Література

1. Мельник, Н. Транспарентність обліку як складова сприятливості ведення бізнесу в Україні / Наталія Мельник // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 4. – С. 10-17.
2. EPSAS [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epsas.eu/en/>
3. Global Open Data Index [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://index.okfn.org/>
4. Corruption by country [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.transparency.org/country>.

УДК 657.1

Позднякова И.А.

к. э. н., доцент

директор института повышения квалификации и переподготовки кадров,
Полоцкий государственный университет, Республика Беларусь

ФОРМИРОВАНИЕ И УЧЕТ РЕЗЕРВОВ ПО СОМНИТЕЛЬНЫМ ДОЛГАМ В БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

В бюджетных организациях при осуществлении внебюджетной деятельности суммы дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности относятся на расходы (в дебет субсчетов 080 «Затраты на производство», 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам», 211 «Расходы по внебюджетным средствам»). В практической деятельности коммерческих организаций в случаях, когда сроки оплаты за товары, работы, услуги прошли, а выручка не поступила, может предусматриваться создание резерва по сомнительным долгам. Для бюджетных организаций аналогичный источник погашения указанных сумм не предусмотрен.

Сложности в определении размера такого резерва, связаны с тем, что реально необходимая сумма не может быть установлена до возникновения соответствующих ситуаций. Поэтому в Республике Беларусь резервы по сомнительным долгам создаются на конец отчетного года с учетом результатов инвентаризации, проводимой перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, при наличии задолженности, признаваемой сомнительным долгом [1, п. 43]. Его величина определяется одним из трех способов:

1. по каждому дебитору на основе анализа платежеспособности дебитора, возможности погашения им задолженности полностью или частично и других факторов;
2. по группам дебиторской задолженности на основе ее распределения по срокам непогашения;
3. по всей сумме дебиторской задолженности на основе выручки от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг за отчетный период и коэффициента сомнительной задолженности [1].

На наш взгляд, для бюджетных организаций наиболее приемлемым является использование метода, при котором расчет суммы резерва производится в зависимости от процента непогашенных долгов в объеме реализации. Причем процент рассчитывается от фактического объема выполненных работ, оказанных услуг.

Преимущество данного метода заключается в простоте и удобстве его использования. Вся необходимая информация для определения размера резерва (фактический объем законченных и принятых заказчиком работ и услуг за год, сумма безнадежных долгов, планируемый объем работ и услуг на год) имеется в учетных регистрах и сметах. Кроме того, не требуется осуществлять трудоемких расчетов, как в случае определения величины резерва в зависимости от периода просроченной дебиторской задолженности. Недостатком формирования резерва в полном размере каждого долга является субъективизм бухгалтера при определении вероятности погашения задолженности.

Долю безнадежных долгов в объеме реализованных товаров, выполненных работ, оказанных услуг предлагается определять как отношение фактической суммы безнадежных долгов за 3-5 лет к фактическому объему законченных и принятых заказчиком работ (услуг) за 3-5 лет.

Сумму резерва по сомнительным долгам предлагается определять как произведение планируемого объема реализации работ, услуг на будущий год и доли безнадежных долгов в объеме выполненных работ, оказанных услуг.

Бухгалтерский учет резервов по сомнительным долгам предлагается осуществлять на счете 15 «Расчеты с поставщиками и покупателями». Для этого необходимо открыть пассивный субсчет 156 «Резервы по сомнительным долгам». Учет операций на субсчете 156 «Резервы по сомнительным долгам» предлагается организовать следующим образом. На сумму создаваемых резервов делаются записи по дебету субсчета 410 «Прибыли и убытки» в корреспонденции с субсчетом 156 «Резервы по сомнительным долгам». При списании сомнительных долгов записи производятся по дебету субсчета 156 «Резервы по сомнительным долгам» и кредиту субсчетов 154 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» и др. Если долг погашен заказчиком или резерв не использован до конца года, то на сумму неиспользованной части резерва составляется сторнировочная запись по дебету субсчета 410 «Прибыли и убытки» и кредиту субсчета 156 «Резервы по сомнительным долгам».

Преимущество создания резерва по сомнительным долгам заключается в следующем. Так как осуществление расходов производится строго на основании сметы, найти источник для покрытия расходов по выполненным, но неоплаченным работам и услугам без превышения показателей, утвержденных в смете, не представляется возможным. Установленное в нормативных актах списание дебиторской задолженности в бюджетных организациях на расходы неоправданно их увеличивает и снижает финансовые результаты по другим (оплаченным) договорам. Таким образом, создание резерва за счет прибыли позволит осуществлять списание полученных убытков без превышения сметных показателей и искажения информации о финансовых результатах по другим видам деятельности.

Литература:

1. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов: утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь, 30.09.2011, № 102: с изм. и доп.: текст по состоянию на 1 апр. 2016 г. // Нац. правовой Интернет-портал Респ. Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=W21224697>. – Дата доступа: 03.09.2006.

УДК 35.073.526

Полятикіна Л. І.

к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Сумський національний аграрний університет

Малюкіна О. А.

магістр за спеціальністю «Облік і аудит»,
Сумський національний аграрний університет

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ СТВОРЕННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ

Механізм управління фінансами державних підприємств продовжує формуватися, тому дослідження методологічних питань цього управління. Визначення форм його взаємодії з державною фінансовою системою дуже актуальні на сучасному етапі. Ця актуальність визначається і тим, що без докорінної зміни механізму фінансами державних підприємств на ринкових засадах не можна розраховувати на підвищення результативності їхньої діяльності, ефективно виконання їхніх функцій як учасників ринкових відносин в Україні, вихід з економічної кризи в цілому [1, с. 24].

Методику проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту затверджено Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Методики проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання» № 728 від 26.06.2014р. Дану Методику зареєстровано в Міністерстві юстиції України 16 липня 2014 р. за № 826/25603. Методика застосовується для організації та проведення Державною фінансовою інспекцією України та її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання [2].

Наукове пізнання є складним діалектичним процесом, а методологія визначає його закономірності та специфічні особливості. Тобто, методологія є вченням про організацію діяльності [3, с. 195].

Методика визначає механізм проведення державного фінансового аудиту, що полягає у перевірці та аналізі діяльності фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю суб'єктів

господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, що отримують кошти бюджетів усіх рівнів.

Під час аудиту обов'язковій оцінці підлягає рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, яке полягає у забезпеченні:

- дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів Управління та суб'єктів господарювання;

- достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

- збереження активів;

- досягнення визначення цілей і завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання з виконання показників економічності, продуктивності і результативності.

Аудит проводиться відповідно до плану контрольно-ревізійної роботи, який складається та затверджується в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Перед початком аудиту керівнику суб'єкта господарювання надсилається не пізніше ніж за десять календарних днів відповідне повідомлення із зазначенням строку аудиту та відповідальних за його проведення посадових осіб. Посадова особа органу державної контрольно-ревізійної служби зобов'язано пред'явити керівнику суб'єкта господарювання направлення на проведення аудиту, скріплене печаткою відповідного органу, та розписатися в журналі реєстрації перевірок. Тривалість аудиту не може перевищувати 90 календарних днів. Аудит діяльності юридичних осіб, що входять до асоціації, консорціуму, концерну, іншого об'єднання, проводиться, як правило одночасно.

Керівник суб'єкта господарювання зобов'язаний інформувати орган державної фінансової інспекції про стан врахування рекомендацій, що містяться у аудиторському звіті. У разі виявлення під час аудиту фактів порушення законодавства, що містять ознаки злочину, органами державної контрольно-ревізійної служби невідкладно інформується правоохоронний орган.

Формування системи фінансового контролю в державі відбувається під впливом конкретних історичних умов і національних традицій, залежить від форми державного устрою. В правовій державі не повинно бути зон, закритих для суспільного контролю. Підзвітність влади громадянам країни – основне завоювання демократії. Прозорість, відкритість і підзвітність органів держави суспільству забезпечує законність їх дій [3, с. 5]. Сучасна система державного контролю має виходити із інтересів громадськості, забезпечувати незалежну, об'єктивну і публічну оцінку результатів соціально-економічного розвитку в державі. Цьому сприятиме запровадження в Україні визнаної у світі системи державного аудиту.

Література:

1. Білик М.Д. Управління фінансами державних підприємств : монографія / М. Д. Білик. – К. : Т-во «Знання», КОО, 1999. – 312 с.

2. «Про затвердження Методики проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання» Наказ Міністерства фінансів України № 728 від 26.06.2014р.

3. Слободяник Ю. Б. Формування системи державного аудиту в Україні : монографія / Ю. Б. Слободяник. – Суми : ФОП Наталуха А.С., 2014. – 321 с.

УДК 657.1.012.1

Сисюк С. В.

к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг, Тернопільський національний економічний університет

УДОСКОНАЛЕННЯ СТРУКТУРИ ТА ОРГАНІЗАЦІЇ ОПЛАТИ ПРАЦІ ДЕРЖАВНИХ СЛУЖБОВЦІВ

Проблема раціональності структури оплати праці в контексті забезпечення зростаючої ролі її стимулюючої функції була і є актуальною в усі періоди розвитку людського суспільства. Відповідно до цього реформування, яке здійснювалося щодо оплати праці спрямовувалось не лише на забезпечення її підвищення, а й стосувалося структурних співвідношень складових. Згідно зарубіжного досвіду оптимальним є співвідношення 75 : 25, де 75 – це основна заробітна плата, а 25 – надбавки й доплати [1]. Аналіз структури оплати праці державних службовців засвідчує майже протилежну картину. Сьогодні в структурі цієї категорії працівників 30% – це посадовий оклад, а 70% – надбавки й премії. Такий підхід суперечить основним економічним категоріям, оскільки практично нівелює заохочення до праці в органах державної служби через низькі посадові оклади і сприяє розвитку такого ганебного явища як службова корупція. Вирішення цієї проблеми наразі є першочерговим завданням реформування системи оплати праці, яке започатковано Законом України «Про державну службу», що має набрати чинності з 01.05.2016 р.

За цим Законом передбачено трирівневу диференційовану територіальну систему юрисдикції державних органів відповідно до якої пропонується встановлювати розміри посадових окладів (рис.1).

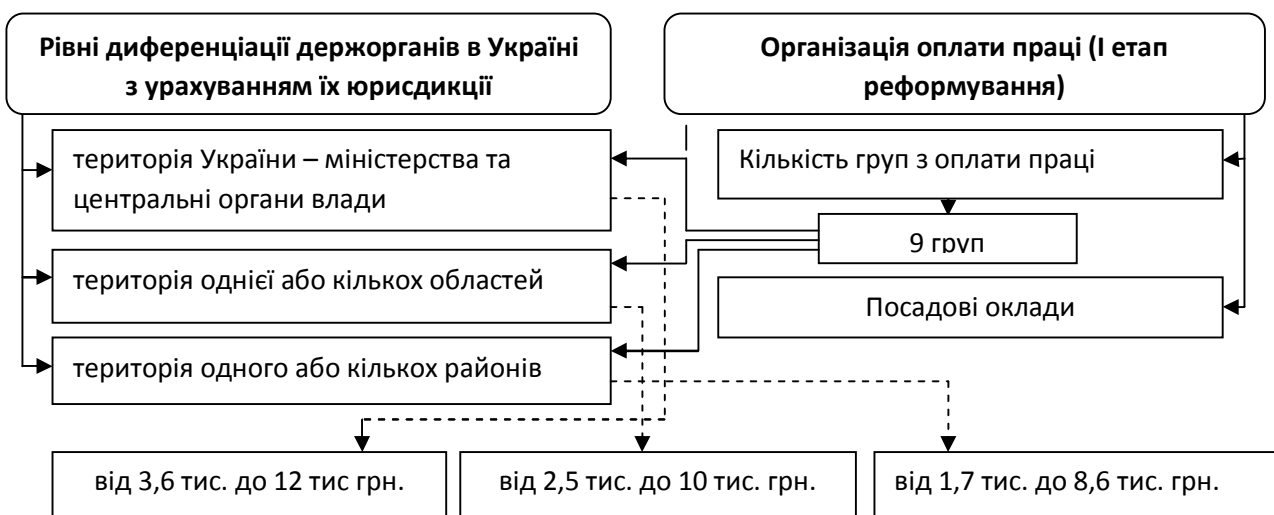


Рис. 1. Організація та диференціація оплати праці державних службовців [2; 3]

Першим кроком до удосконалення структури оплати праці буде підвищення посадових окладів на 10%. При цьому збережено право нарахування працівникам ряд надбавок і використовуватимуться інші механізми стимулювання державних службовців. Попри це варто зауважити, що встановлені мінімальні межі посадових окладів не сприяють інтересам залучення до державної служби високопрофесійних працівників.

Законом задекларовано також підхід, щодо розмежування в оплаті для держслужбовців політичних та адміністративних посад. Додатковим джерелом формування фонду оплати праці окрім бюджетних коштів, яке передбачено Законом України «Про державну службу» є кошти міжнародних організацій [2].

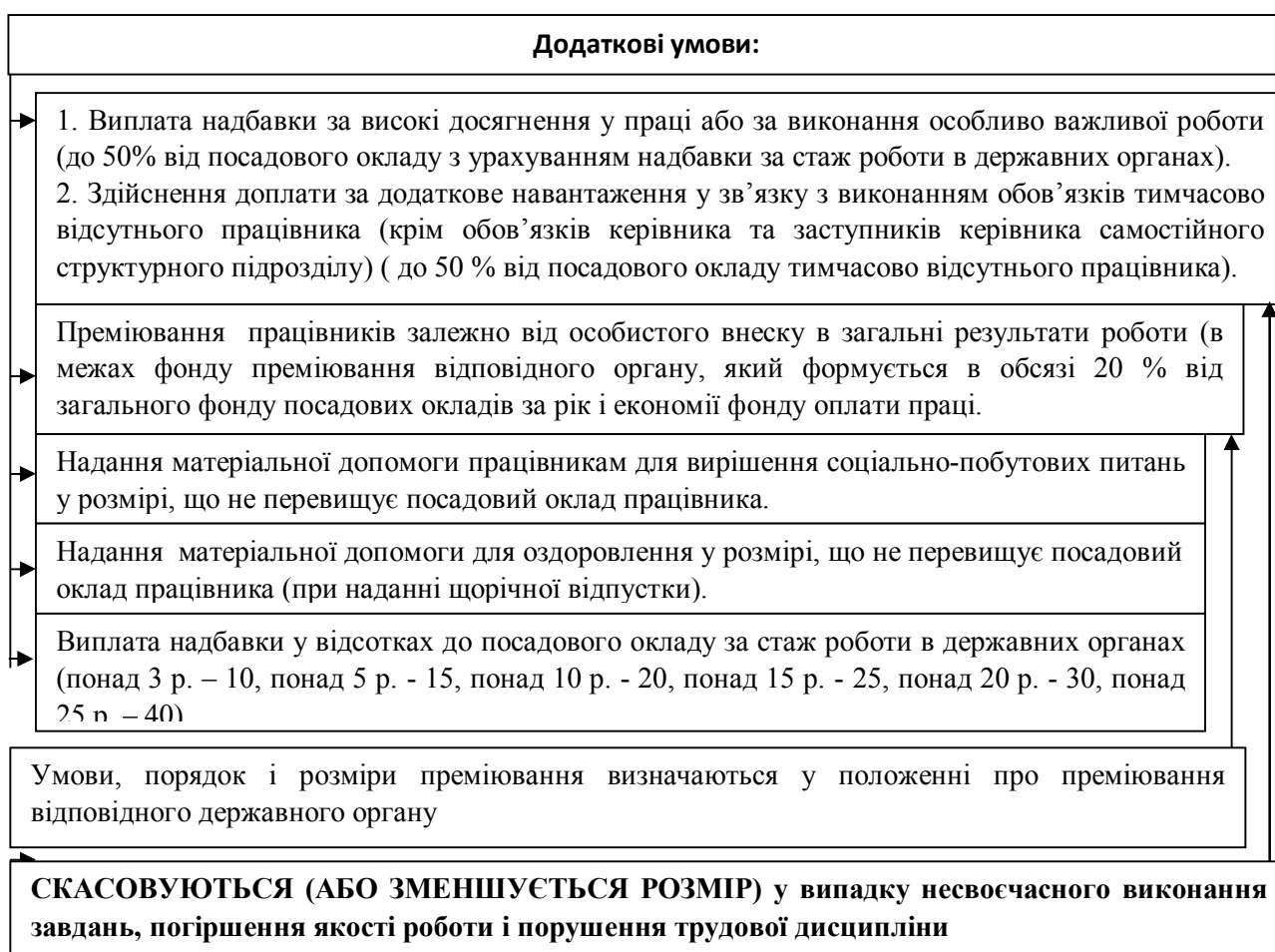


Рис. 2. Надбавки, доплати та премії працівникам органів держслужби [3]

В умовах дефіциту бюджетних коштів використання такого джерела виправдане, однак така прив'язка має і негативні риси – залежність від рішень тих чи інших міжнародних інституцій. Привнесення невизначеності у таку важливу складову діяльності органів держслужби як організація оплати праці не сприятиме забезпеченню ефективності їх функціонування. Прийнятою 6 квітня 2016 р. постановою Кабінету міністрів і Законом України «Про державну службу» збережено надбавку за високі досягнення у праці або за виконання особливо важливої роботи в

розмірі до 50 відсотків посадового окладу з урахуванням надбавки за стаж роботи в державних органах, доплату за додаткове навантаження у зв'язку з виконанням обов'язків тимчасово відсутнього працівника в розмірі до 50 відсотків посадового окладу тимчасово відсутнього працівника, преміювання працівників, матеріальну допомогу на оздоровлення та для вирішення соціально-побутових питань [3] (рис.2).

Таким чином, можна стверджувати, що певний прогрес у питаннях організації оплати праці держслужбовців досягнуто, однак повною мірою оптимальне стимулююче співвідношення між основною та додатковою заробітною не забезпечено. Однак така ситуація допустима на I етапі реформування.

Література:

1. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – Тернопіль : Економічна думка, 2004.– 206 с.
2. Про державну службу : Закон України від 10.12.2015 р. № 889-VIII.
3. Про умови оплати праці працівників державних органів, які виконують функції з обслуговування : постанова Кабінету міністрів України від 6 квітня 2016 р. № 268.

УДК 657.47:630

Танасієва М. М.

асистент кафедри обліку, аналізу та аудиту,
Чернівецький національний університет ім. Ю.Федьковича

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ З РОЗВІДКИ ТА ОЦІНКИ ЛІСОВИХ РЕСУРСІВ НА ДЕРЖАВНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА

Однією із видів основної діяльності підприємств лісового господарства є лісозаготівля. Лісозаготівля передбачає заготівлю деревної сировини, включаючи лісосічні роботи, вивезення деревини та роботи на верхніх складах. Тобто, лісозаготівельна діяльність являє собою частину добувного сектора економіки країни, який в питаннях обліку і звітності є складною галуззю. У деяких країнах розроблені спеціальні стандарти обліку і звітності для добувних підприємств, проте, ці стандарти стосуються лише підприємств, які добувають нафту, газ та корисних копалин (мінеральних ресурсів).

Застосування методології, викладеній в IFRS 6 «Розвідка і оцінка мінеральних ресурсів», припускає, що діяльність добувного підприємства умовно розбивається на три стадії: 1) передрозвідувальна діяльність; 2) розвідка і оцінка мінеральних ресурсів; 3) розробка родовища; 4) закриття родовища [1].

Перша і третя стадії, без сумніву, є присутніми в лісозаготівлях. Але другій стадії в тому вигляді, яка характерна для видобування мінеральних ресурсів, в лісозаготівлях бути не може. Мета стадії розвідки і оцінки – обґрунтувати або спростувати відкриття промислових запасів, визначити їх об'єм.

У лісозаготівлі оцінка ресурсів може бути здійснена без доступу до території.

Лісові ресурси знаходяться на поверхні землі, немає невизначеності в наявності запасів деревини на кореню на ділянках, які виставляються на аукціон. У лісозаготівлі мають місце витрати на підготовку природних ресурсів до освоєння, але вони не призводять до утворення активів розвідки і оцінки. Будівництво лісовозних доріг та споруд на лісосіці і нижньому складі здійснюється до початку рубки деревини. Мета будівництва – створення необхідних умов для промислової заготівлі лісопродукції, а не отримання додаткових відомостей про лісову ділянку. У момент будівництва об'єктів вже очевидні технічна здійсненність і комерційна доцільність заготівлі деревини. Тому ми вважаємо, що в лісозаготівлі відсутні матеріальні і нематеріальні активи розвідки і оцінки.

Ми пропонуємо нову ознаку ділення стадій лісозаготівельного процесу – ознака повного циклу лісокористування. З урахуванням особливостей технології і організації заготівлі деревини виділено чотири великих стадії (етапи) лісокористування, які являються об'єктами обліку (рис. 1).

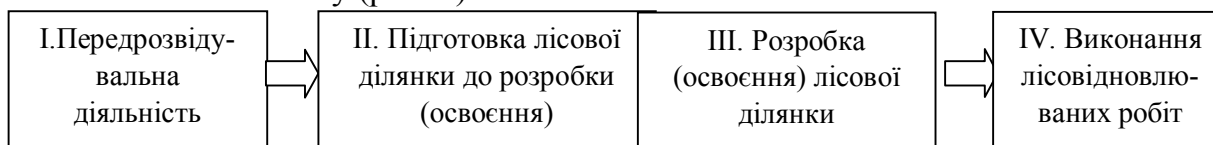


Рис. 1. Стадії лісокористування в лісозаготівлях, як об'єкти бухгалтерського обліку

У лісозаготівельній діяльності підприємств України передрозвідувальною є діяльність до укладення договору лісокористування. Оскільки договори укладаються по результатам лісових аукціонів, то витрати, пов'язані з участю в аукціонах, розглядаються нами як витрати на передрозвідувальну діяльність.

В Україні терміну «дослідження» приблизно відповідає поняття «науково-дослідницькі роботи», а терміну «розробка» – «дослідно-конструкторські роботи». Їх облік регулюється П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» Стандарт не застосовується (п. 4) відносно витрат організації на освоєння природних ресурсів (проведення геологічного вивчення, розвідки (передрозвідки) освоєваних родовищ, робіт підготовчого характеру у добувних галузях і т. п.), витрат на підготовку і освоєння виробництва, нових організацій, цехів та ін. В контексті галузевої практики, розробка – це етап діяльності, коли ідентифікований запас ресурсів готується до промислового виробництва [2]. На цій стадії вже не виникає активів розвідки і оцінки.

На етапі підготовки лісової ділянки до розробки запасів лісових ресурсів готуються до промислової експлуатації. Типовий склад витрат даної стадії визначений Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління державного агентства лісових ресурсів [3]. Ми пропонуємо доповнити його новим компонентом – витратами на підготовку проекту освоєння лісів. Проект освоєння лісів складається на строк до десяти років і є технічною документацією, яку зобов'язана підготувати організація після укладення договору довгострокового лісокористування. Фактично, проект освоєння лісів не являється правом на продаж, оренду, передачу або обмін. Це інформація, необхідна для вибору технології заготівлі деревини, дотримання

екологічних вимог на усіх етапах робіт і прийняття інших важливих рішень. За правилами вітчизняного обліку витрати на підготовку проекту освоєння лісів враховуються у складі витрат майбутніх періодів. У міжнародній практиці витрати на інформацію, яка тривалий час використовується у виробничому процесі, за певних умов можна визнавати нематеріальним активом.

Вважаємо, що економічні характеристики витрат на підготовку проекту освоєння лісів і придбання лісової ліцензії дозволяють визнати їх нематеріальними активами. Зближення вітчизняної і міжнародної практики обліку таких об'єктів пов'язано з внесенням змін в ПСБО 8 «Нематеріальні активи».

Література:

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 6 «Розвідка і оцінка мінеральних ресурсів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» затверджене наказом Міністерства фінансів України № 1090 від 26.08.2008 р., із змінами та доповненнями, внесеними наказом № 1591 від 09.12.2011 р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0844-08>.

3. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління державного агентства лісових ресурсів: наказ Держлісагенства України № 124 від 14.05.2013 р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://www.kadrlis.com.ua/normativna_baza.htm.

УДК 657

Фаріон А. І.

к. е. н., старший викладач кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг, Тернопільський національний економічний університет

ОСОБЛИВОСТІ ВПРОВАДЖЕННЯ ЗМІН В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

За умов проведення реформування бухгалтерського обліку в державному секторі та продовження процесу наближення його до міжнародних стандартів, основним елементом діяльності бюджетної установи виступає налагоджена система бухгалтерського обліку. Основою ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах є організація бухгалтерського обліку, що розпочинається із формуванням облікової політики.

Облікова політика бюджетної установи – це сукупність визначених у межах чинного законодавства принципів, методів і процедур, що використовуються бюджетною установою для складання та подання фінансової звітності. Облікова політика в бюджетних установах базується на основних принципах бухгалтерського

обліку, яких бюджетні установи повинні дотримуватися при веденні рахунків і складанні фінансової звітності [1].

Наказ про облікову політику повинен мати чітку і лаконічну форму та визначати методи оцінки, обліку, а також процедури, які застосовуватиме бюджетна установа.

Характеризуючи національну законодавчу базу та Методрекомендації «Облікова політика», норми та вимоги в них викладено стисло, що не дозволяє однозначно скласти уявлення про наповнення змістом цієї структури, у бухгалтера бюджетної установи є можливість звернутися до відповідних норм міжнародних стандартів. Зазначена пропозиція має відповідне законодавче підґрунтя, викладене в п. 1, 3 ст. 121 Закону № 996 [2].

У наказі про облікову політику бюджетної установи слід відзначити наступні складові елементи (рис. 1):

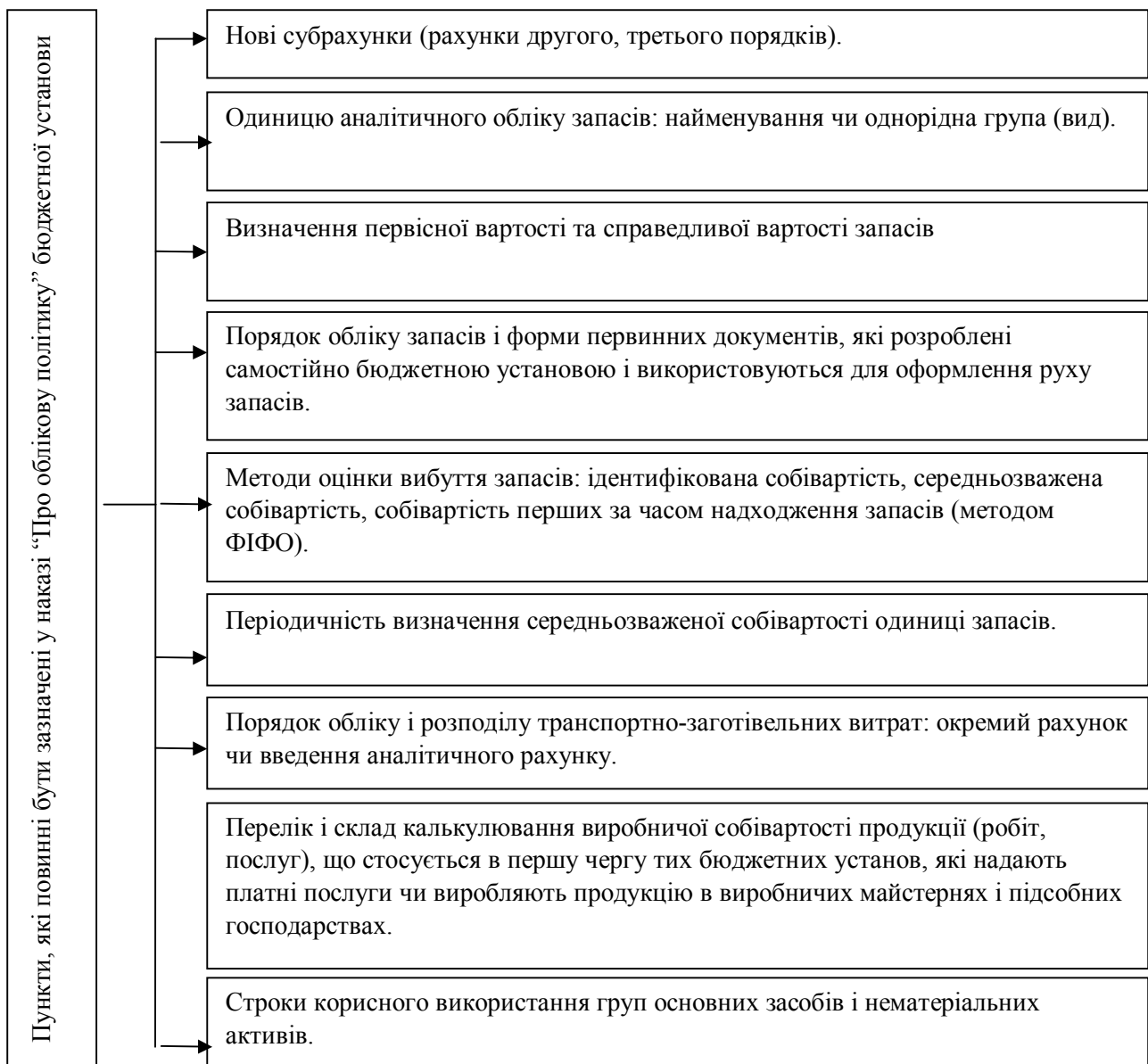


Рис. 1. Складові елементи наказу про облікову політику бюджетної установи [3]

Відповідно до Методрекомендацій «Облікова політика», наказ про облікову політику бюджетної установи слід видавати (перевидавати) або вносити зміни до діючого в міру необхідності, як правило, з початку року, і за наявності для цього підстав. З 2015 року бюджетні установи зобов'язані перейти на ведення бухгалтерського обліку та складання бухгалтерської звітності на підставах, зафіксованих в обліковій політиці, принципів та методів обліку.

Бюджетні установи змушені переглядати свої облікові політики за відповідними об'єктами через вимоги відповідних стандартів чи тлумачень. Згідно НП(С)БО 125 та Методрекомендаціями, бюджетні установи повинні постійно, без змін, застосовувати прийняту облікову політику, при цьому змінити облікову політику установа може тільки у виняткових випадках:

- зміни вимог органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- прийняття нових стандартів бухгалтерського обліку, які вимагають доповнення чи зміни прийнятої в установі облікової політики;
- для забезпечення більш достовірного відображення операцій у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності, тощо. [4; 5].

Бюджетні установи зобов'язані оновити накази про облікову політику, враховуючи новації щодо бухгалтерського обліку, адже це перший документ, який вимагають надати під час перевірок, а також він є основним документом, який регламентує порядок ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах

Література:

1. Бойко Р., Зварич М., Лучечко Л., Панкевич Л. Бухгалтерський облік у бюджетних установах. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://readbookz.com/pbooks/book-32/ua/chapter-1487>
2. Чечуліна О. Облікова політика: розробка та практичне застосування. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://balance.ua/files/products/.../balans.../pdf>
3. Європейський інститут державного управління та аудиту. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eipaa.com.ua>
4. Національні стандарти в державному секторі. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://def.kpi.ua/node/52>
5. Матвеева В. Зміна облікової політики: як це зробити правильно. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/articles/buhgalterskiy-oblik/zmina-oblikovoyi-politiki-yak-tse-zrobiti-pravilno>

Хорунжак Н. М.

д. е. н., доцент, доцент кафедри обліку в державному
секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет

ОБЛІКОВІ СТАНДАРТИ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ УКРАЇНИ : ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ТА ВПРОВАДЖЕННЯ

Процес видозміни інформаційної системи управління, яким є облік, – досить складний, однак прогресивний, оскільки вказує на перехід від традиціоналізму до раціоналізму, який має зважене економічне підґрунтя. На такій тезі в сучасних умовах акцентують увагу вітчизняні науковці й практики [2; 3; 4]. У цьому контексті дослідження проблем впровадження міжнародних стандартів обліку у національну облікову систему достатньо актуальні, оскільки дозволяють оцінити реальні шанси імплементації міжнародних вимог та ефект від їх застосування в практичній площині конкретної країни. Прагнення України до міжнародної інтеграції в питаннях бухгалтерського обліку, яке актуалізувалося в останні роки також вимагає адекватної оцінки. Результати оцінки такої інтеграції, отримані через використання зазначених на табл. 1 критеріїв попри певну суб'єктивність, вказують на наявність можливостей отримання позитивного результату.

Таблиця 1

Ефект від впровадження міжнародних підходів в бухгалтерському обліку*

| Критерій | Сприяння підвищенню ефективності ** |
|--|-------------------------------------|
| Облікова інформація стає доступнішою та перетворюється на фактор розвитку діяльності | так |
| Зростання аналітичності даних | частково |
| Розвиток інформаційних технологій | частково |
| Розвиток системи електронних послуг | частково |
| Формування єдиної системи управління ресурсами та комунікативної мережі | ні |
| Кооперація | частково |
| Зростання конкурентоздатності та мобільності | частково |
| Розвиток виробництва, форм надання послуг і залучення потенційних споживачів | частково |
| Розвиток методів оцінки та аналізу | частково |
| Розвиток комунікаційних мереж | частково |
| Підвищення дієвості та своєчасності управлінських рішень | частково |
| Удосконалення міжструктурних відносин, оптимізація мережі суб'єктів діяльності | так |
| Розвиток форм співпраці | так |
| Розвиток міжнародного співробітництва | так |
| Посилення інтересу споживачів | так |

Примітки: * - розроблено автором; ** - так, ні, частково

Не претендуючи на винятковість, окреслений підхід, може служити макетною основою оцінки будь-яких інших удосконалюючих заходів, адже дає змогу на початковому етапі без детальних математичних обчислень встановити доцільність або недоцільність їхнього здійснення. За обраними критеріями загалом переважають позитивні оцінки тому слід визнати, що розвиток системи бухгалтерського обліку в Україні у напрямі наближення та адаптації до міжнародних стандартів має об'єктивне підґрунтя. Однак, подальший, більш глибокий аналіз може дати дещо інші результати. Причинами цього є національні особливості притаманні системі обліку. Зокрема, попри певний прогрес у забезпеченні досягнення поставлених цілей через імплементацію Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, наприклад, в державному секторі, невирішеними залишилися ряд проблем.

По-перше, відсутнє чітке позиціонування компетенції різних органів та організацій щодо регулювання ведення та організації бухгалтерського обліку. На фоні того, що Міжнародні професійні бухгалтерські організації в основному співпрацюють з національними організаціями аналогічного профілю, покладення зобов'язань з питань формування законодавчого регулювання на урядові інституції, зокрема, Міністерство фінансів, певним чином гальмуватиме інтеграційні та узгоджувальні процеси. По-друге, аналіз змісту розроблених національних стандартів, дозволяє стверджувати, що попри бажання забезпечити методологічну єдність і ефективність у них фактично проігноровано національні традиції бухгалтерського обліку. Хоча варто визнати той факт, що вони у нас завжди були, є та будуть. І не все те, що запозичується з міжнародного досвіду насправді є дієвим та доцільним до використання в Україні.

Якщо взяти для прикладу метод нарахування, який наполегливо рекомендується до застосування суб'єктами господарювання, в тому числі тими, що належать до державного сектору національної економіки, то він найбільш прийнятний для правових держав. В умовах країн, в яких законодавчі важелі не мають стійких та дієвих позицій, тобто в країнах, що розвиваються та мають корупційні проблеми й проблеми, пов'язані з частою зміною законодавчих норм і таке інше, застосування цього методу викликає певні труднощі. В Україні на сьогодні відсутні дієві важелі впливу на тих суб'єктів господарювання, які не виконують своїх договірних зобов'язань. Використання попередньої оплати, яке виявилось чи не єдиним способом страхування від недобросовісних партнерів, не завжди можливе через дефіцит грошових коштів. В цьому контексті поряд із запровадженням і законодавчим формулюванням вимоги щодо застосування методу нарахування, слід було продумати механізм убезпечення від ризиків, які при цьому виникають. Одним із можливих виходів міг би стати розвиток їх страхування. Проте, як свідчить практика, таке його спрямування в державному секторі, а конкретно в бюджетних установах, наразі майже відсутнє.

Тому справедливим є твердження про те, що в процесі стандартизації обліку важливо не втратити ключових методологічних вимог, що лежать в основі вітчизняної системи обліку, адже сьогодні бухгалтерський облік – це складна, створена знаннями, інтелектом та свідомістю людини система виміру, реєстрації, збору, обробки, аналізу і подання даних про активи, капітал та зобов'язання

підприємства під впливом господарських подій [4, с. 101-102].

Література:

1. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]: Закон України № 2456-VI від 08.07.2010 р. – Режим доступу : http://searchligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T102456.html.
2. Голов С. МСФЗ в Україні: шляхом спроб і помилок / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 3. – С. 3-6.
3. Жук В. До проблем стратегії впровадження МСФЗ в Україні / В. Жук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 10. – С. 16-22.
4. Лучко М. Невизначеність та ймовірнісність господарських операцій: до питання бухгалтерського обліку / М. Лучко // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2013. – №2 (9). – С. 98-109.

УДК 657.631

Штимер Л. Т.

к. е. н., ст. викладач кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет

МОДЕРНІЗАЦІЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В УСТАНОВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

Удосконалення методології, методики та організації обліку в установах державного сектору економіки має суттєве значення для посилення контролю за соціально - економічною віддачею всіх видів ресурсів і модернізації якісних показників їх діяльності. Запровадження ринкових відносин в Україні потребує впровадження міжнародних стандартів ведення бухгалтерського обліку в державному секторі. З огляду на це проведено реформування бухгалтерського обліку в Україні. Реформа державного сектору і супроводжуюча її реформа бухгалтерського обліку націлені, насамперед, на реалізацію принципу прозорості, підзвітності та відкритості державних фінансів суспільству, коли суспільство може оцінити фінансові результати. Однією з визначальних умов успішного функціонування бюджетної установи є наявність сучасних основних засобів, як найбільш важливої складової активів, та їх раціональне використання.

Бухгалтерський облік основних засобів бюджетних установ регламентують Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора, затверджені Наказом Міністерства фінансів України 23 січня 2015 №11, які застосовуються відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 року.

У загальній системі бухгалтерського обліку бюджетних установ важливу роль відіграє бухгалтерський облік основних засобів, дослідження якого є актуальним для

побудови облікової інформації та прийняття обґрунтованих управлінських рішень [3].

Особливістю обліку основних засобів є їх відображення як на рахунках 1 класу, так і на рахунку 40 «Фонд у необоротних активах», що в деякій мірі завдає труднощів в бухгалтерській роботі, але забезпечує рівність і відповідність активів та джерел їх утворень у бухгалтерському балансі установ державного сектору. З метою подальшої модернізації організації обліку сьогодні запропоновані зміни у чинних типових формах первинних документів з обліку основних засобів установ державного сектора.

Відповідно до потреб сьогодення форма документа має бути простою, зрозумілою, зручною для подальшого опрацювання і водночас з усією повнотою характеризувати відповідну операцію, задовольняючи при цьому вимоги не тільки бухгалтерського, а й оперативного і статистичного обліку. Тим паче за умов переходу України на ведення бухгалтерського обліку в установах державного сектору економіки на Міжнародні стандарти питання удосконалення типових форм первинного обліку основних засобів набуває все більшої актуальності [2, с. 55-57].

На сучасному етапі економічних відносин одним із важливих питань управління основними засобами установ державного сектора є їх оцінка. Аналіз нормативно-законодавчої бази та економічної сутності процесу переоцінки свідчить про те, що на сьогодні не існує достатньо чітко сформованих організаційно - методичних підходів та регламентованого документального оформлення індексації необоротних активів бюджетних установ.

Щодо питання визначення терміну корисного застосування основних засобів Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку державного сектору 121 «Основні засоби» встановлює чинники, які необхідно враховувати комісії при визначенні строку корисного застосування (експлуатації) об'єкта основних засобів, до них належить:

- очікуване використання об'єкта основних засобів суб'єктом державного сектора. Використання оцінюють, виходячи з очікуваної потужності або фізичної продуктивності об'єкта основних засобів;

- очікуваний фізичний знос, який залежить від інтенсивності використання об'єкта основних засобів, якості сервісного обслуговування;

- моральний знос, який виникає внаслідок змін та вдосконалення виробництва або від зміни ринкового попиту на продукт чи послуги, що надаються об'єктом основних засобів;

- правові або подібні обмеження на використання об'єкта основних засобів [1].

Окремим питанням слід зазначити про методи нарахування амортизації. Для суб'єктів державного сектора економіки встановлені обмеження і дозволено використовувати лише прямолінійний метод. Це по-перше полегшує роботу бухгалтерів державного сектора, а по-друге – формує порівняльну інформацію в цій частині (можливість порівняння стану основних засобів у різних суб'єктах державного сектора).

Облік в установах державного сектора економіки має свої специфічні особливості. Саме тому при організації обліку основних засобів в таких установах необхідно приділяти увагу дотриманню нормативних документів, що дасть змогу формувати повну та достовірну інформацію про діяльність установи та її майновий

стан. Перспективи подальших досліджень в даному напрямку полягають в адаптації бюджетного законодавства до світових стандартів та відповідному коригуванні обліку бюджетних установ.

Література:

1. НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#n18>

2. Жарікова О.О. Первинний облік основних засобів: удосконалення типових форм / О.О. Жарікова // Вісник СевНТУ. Серія: Економіка і фінанси. – 2011. – № 116. – С. 55–59.

3. Хорунжак Н.М. Теорія та методологія обліку у бюджетних установах в умовах інформатизації суспільства: монографія / Н.М. Хорунжак – Тернопіль: ТНЕУ, 2013. – 248 с.

УДК 657:336.76

Яцюк В. В.

Головний бухгалтер ПАФ «Аудит-Поділля»

ДООБЛАДНАННЯ АВТОМОБІЛІВ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ: ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ

Сучасні тенденції бухгалтерського обліку в державному секторі формують ряд проблематичних питань для практикуючих бухгалтерів. Одним із них є застосування НП(С)БО 121 в державному секторі «Основні засоби», зокрема щодо поліпшень основних засобів та їх відображення в обліку.

Цікавим напрямом оптимізації використання транспортних засобів, зокрема автомобілів, є встановлення на них газобалонного обладнання. А тому, з практичної точки зору існують питання диференціації витрат які власне можна віднести до дообладнання як виду поліпшення.

Згідно Розділу VI п.3. Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора, а також Розділу III п.1 НП(С)БО в державному секторі 121 «Основні засоби», витрати на поліпшення об'єкта основних засобів, зокрема дообладнання, збільшують його первісну вартість протягом усього строку використання, якщо існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, що перевищують первісно оцінений рівень його продуктивності, та/або збільшення потенціалу корисності цього об'єкта [2; 3].

Під дообладнанням автомобілів можна вважати доповнення його новими (додатковими) частинами, деталями та іншими механізмами, які складатимуть із ним єдине ціле, нададуть йому нових функцій або замінять показники його роботи (термін його корисного використання, потужність, якість застосування). Зокрема, як дообладнання автомобіля слід розглядати встановлення на нього додаткового обладнання, що не входить до комплектації відповідно із інструкцією заводу-виробника. До такого обладнання відносять: газобалонне обладнання (ГБО), GPS-навігатор, автосигналізацію, автомагнітолу, парктроник, брызговики, чохли на сидіння.

З облікових позицій облаштування автомобіля ГБО в державному секторі, поза сумнівом, розцінюється як поліпшення транспортного засобу, оскільки призводить до збільшення майбутніх економічних вигод від використання об'єкта: окрім відчутної економії та зниження витрат на паливе, автомобіль, оснащений ГБО, зростає у своїй вартості, стаючи більш вартісним за звичайний автотранспорт. А тому витрати на встановлення ГБО відносять на збільшення первісної вартості транспортного засобу.

Рішення про характер і ознаки здійснюваних суб'єктом державного сектора робіт, тобто тих, які спрямовані на підвищення техніко-економічних можливостей (дообладнання) об'єктів транспортних засобів, що приведе у майбутньому до збільшення економічних вигод, приймається керівником суб'єкта державного сектора з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат. Роботи з дообладнання автомобілів здійснюються за рахунок капітальних витрат, передбачених у кошторисах на виконання зазначених робіт.

Вартість робіт, що призводять до збільшення очікуваних майбутніх вигод від об'єкта основних засобів (в даному випадку автомобілів), включається до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості таких основних засобів. Підставою для визнання витрат, пов'язаних з дообладнанням автомобіля, є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання, якості та кількості робіт, послуг, які надаються цим об'єктом. Підставою для збільшення первісної вартості дообладнаних ГБО автомобілів вважати момент здійснення витрат на поліпшення (тобто оформлення акта про встановлення ГБО). Крім того, слід зазначити, що після установки газобалонного обладнання в СТО видають:

- Свідоцтво про погодження конструкції транспортного засобу щодо забезпечення безпеки дорожнього руху [1];

- Акт приймання-передачі транспортного засобу переобладнаного для роботи на зрідженому нафтовому газі;

- Акт технічної експертизи про відповідність конструкції та технічного стану переобладнаного транспортного засобу вимогам безпеки дорожнього руху;

- Сертифікат відповідності;

- Додаток до сертифіката відповідності / свідоцтва про визнання;

- Сервісну книжку технічного обслуговування.

Таким чином, дообладнання автомобіля в державному секторі встановленням ГБО є доцільним, однак вимагає комплексного підходу до здійснення відповідних робіт та вивчення і аналізу необхідності такого дообладнання в кожній окремій ситуації в цілому. Для реєстрації ГБО в МРЕВ не потрібно сервісної книжки.

Література:

1. Закон України «Про дорожній рух». [Електронний Ресурс] Ред. від 28.12.2015 / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3353-12>

2. НП(С)БО у державному секторі 121 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010р. №1202 // Баланс-Бюджет. -2016. -№ 1-2(569-570).-С.3-13.

3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора», затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. №11 // Баланс-Бюджет.-2016.-№ 1-2(569-570).-С.13-33.

СЕКЦІЯ 3

Sumitra Mukherjee

PhD, Professor Nova Southeastern University, the USA

Svitlana Galeshchuk

PhD in Economics, Ternopil national economic university

GAME THEORY TO ASSESS EXPERT SYSTEM NEED FOR INTERNAL AUDIT

A firm's in-house audit can assist management in maintaining adequate internal controls and help inform external auditors about the reliability of financial statements [2; 3; 4; 5]. In this paper we present a game theoretic model that may help a firm decide on audit strategies and determine whether to improve internal audit quality by implementing an expert system that generates automatic alerts in case of potential problems.

Building on the inspection model described in [1], we model our problem as a two person zero sum game between a firm and an employee. Each player has two possible actions: *legal* and *fraud* for the employee, and *audit* and *no-audit* for the firm. All payoffs are measured in the same units (*i.e.* amount of hryvnias, UAH). We assume that an internal audit discovers any attempt at fraud. The game may be specified using the following parameters:

- L : Firm's loss resulting from fraud.
- c : Firm's cost for conducting an audit.
- γ : Employee's gain resulting from fraud.
- κ : Employee incurs a penalty of $\kappa\gamma$ when fraud is discovered ($\kappa > 1$).
- θ : Fraction of the firm's loss recovered when fraud is detected through audit.

The table below presents the loss for firm and the gain for the employee under the four possible combinations of action pairs.

The employee decides on the probability of committing fraud while the firm decides on the probability of conducting an audit. Let the strategic decision variables for the players be:

- π : Probability of conducting an audit (firm decides on this).

Table 1.

Matrix of firm's and employee's payoffs without expert system

| Firm's strategy | Employee's strategy | |
|-----------------|--|----------|
| | Fraud | Legal |
| Audit | $(c + (1 - \theta)L, -(\kappa - 1)\gamma)$ | $(c, 0)$ |
| No Audit | (L, γ) | $(0, 0)$ |

- q : Probability of fraud by employee (employee decides on this).
- We derive the following conditions for **Nash equilibrium** under a mixed

strategy game:

- $\pi = 1/\kappa$;
- $q = c/(\theta L)$

We obtain π by ensuring that the employee's expected payoff for committing fraud equals its expected payoff for not committing fraud. To obtain q we ensure the firm's expected payoff when it conducts audit equals its expected payoff when the firm does not conduct audit.

Implication on firm's policy: We assume that the employee's gain from fraud (γ) is exogenous (i.e. beyond the firm's control). To reduce expected costs, the firm should set the penalty factor κ to be sufficiently high so that an employee has very little incentive to attempt fraud. Further, the firm should improve the auditing process so as to increase the fraction (θ) of loss recovered from discovery of fraud.

Decision to deploy an expert system for auditing:

Next we consider a case where the firm may deploy an expert system for auditing that raises alarms when a potential fraud is detected. The performance of the expert system may be modeled using the following parameters:

- P_D : Probability that expert system detects a fraud.
- P_F : Probability that expert system raises a false alarm.

The employee decides on the probability of committing fraud while the firm decides on the probability of conducting an audit under two different scenarios: (i) when the expert system generates an alarm, and (ii) when no alarm is generated. Let the strategic decision variables for the players be:

- q : Probability of fraud by employee (employee decides on this).
- π_a : Probability of audit when expert system generates an alarm.
- π_n : Probability of audit when expert system generates no alarm.

The loss for firm and the gain for the employee under all possible combinations of action pairs is summarized in the table below.

Table 2

Matrix of firm's and employee's strategies with and without expert system

| Firm's strategy | | Employee's strategy | |
|-----------------|----------|--|-------------------|
| Alarm | No Alarm | Fraud | Legal |
| Audit | Audit | $(c + (1 - \theta)L, -(\kappa - 1)\gamma)$ | $(c, 0)$ |
| Audit | No Audit | $((c + (1 - \theta)L)P_D + L(1 - P_D), \gamma(1 - \kappa P_D))$ | $(cP_F, 0)$ |
| No Audit | Audit | $((c + (1 - \theta)L)(1 - P_D) + LP_D, \gamma(1 - (1 - P_D)\kappa))$ | $(c(1 - P_F), 0)$ |
| No Audit | No Audit | (L, μ) | $(0, 0)$ |

Using the same approach as above, we can obtain the mixed strategies for the players under Nash equilibrium as follows:

Case 1. If $P_D < 1/\kappa$ (That is, the detection rate is too low)

$$- Q = \frac{c(1-P_F)}{c(P_D-P_F)+(1-P_D)\theta L}; \pi_a = 1; \pi_n = \frac{1-\kappa P_D}{\kappa(1-P_D)}$$

- Case 2. If $P_D \geq 1/\kappa$ (That is, the detection rate is sufficiently high)

$$- Q = \frac{cP_F}{P_D\theta L - c(P_D - P_F)}; \pi_a = \frac{1}{\kappa P_D}; \pi_n = 0$$

Policy implications for the firm:

- The firm should NOT use an expert system unless it can guarantee that the detection rate of the expert system is sufficiently high ($P_D \geq 1/\kappa$). Otherwise, expected cost for the firm can be higher when it uses an expert system than when it does not.

- The expected decrease in cost for the firm when using an expert system with $P_D \geq 1/\kappa$ over not using an expert system is given by: $\frac{(P_D - P_F)(L\theta - c)}{L\theta P_D - c(P_D - P_F)} \frac{c}{\theta}$. This gives a bound for the maximum amount that the firm should be willing to pay for an expert system with the given performance and may be interpreted as the value of the expert system to the firm.

- Probability of false positive for any expert system increases with the probability of detection; the two are related by the receiver operating characteristics (ROC) with $P_D = P_F^r$ for $0 < r < 1$.; the lower the r , the better the performance. For a given r , the expected value of the expert system to the firm may be maximized by setting $P_D = 1/\kappa$, and hence $P_F = (1/\kappa)^{1/r}$.

- Under these optimal setting, we have $\pi_a = 1; \pi_n = 0$. That is, the firm should perform an audit if and only if the expert system raises an alarm. That is, under this optimal setting the firm can treat the expert system as though it as a crystal ball with perfect predictive accuracy.

Bibliography:

1. Cavusoglu, H., Mishra, B.K., & Raghunathan, S. (2005). The Value of Intrusion Detection Systems in Information Technology Security Architecture. *Information Systems Research*, 16, p. 28-46.

2. Jennifer R. Joe, Diane J. Janvrin, Dereck Barr-Pulliam, Stephani Mason, Marshall K. Pitman, Zabihollah Rezaee, Kerri-Ann Sanderson and Yi-Jing Wu. (2015) The Auditing Standards Committee of the Auditing Section of the American Accounting Association is Pleased to Provide Comments on PCAOB Staff Consultation Paper No.015-01, pp. 18-37.

3. Mina Pizzini, Shu Lin, and Douglas E. Ziegenfuss. (2015). The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delay. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*: February 2015, Vol. 34, No. 1, pp. 25-58.

4. Prawitt, Douglas F., Nathan Y. Sharp, and David A. Wood. (2012). Internal Audit Outsourcing and the Risk of Misleading or Fraudulent Financial Reporting: Did Sarbanes-Oxley Get It Wrong? *Contemporary Accounting Research* 29.4 pp. 1109-1136.

5. Vinnari, Eija, and Peter Skærbæk. (2014). The uncertainties of risk management: A field study on risk management internal audit practices in a Finnish municipality. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 27.3, pp. 489-526.

Бараш Ю. С.

д.е.н., професор, кафедра обліку, аудиту та інтелектуальної власності,
Дніпропетровський національний університет залізничного транспорту
ім. академіка В. Лазаряна

Марценюк Л. В.

к.е.н., доцент кафедри економіки та менеджменту,
Дніпропетровський національний університет залізничного транспорту
ім. академіка В. Лазаряна

ВИЗНАЧЕННЯ ВИТРАТ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ТУРИСТИЧНИХ ПОДОРОЖЕЙ

Після введення в експлуатацію вузьких залізничних колій Закарпаття Львівська залізниця разом з інвесторами стане власником туристичної компанії, яка отримуватиме дохід від організації короткострокових оглядових екскурсій, самостійних багатоденних екскурсійних поїздок і від комбінованих багатоденних екскурсійних поїздок [1-3].

Витрати на організацію цих подорожей складаються із складових:

1. Витрати на проїзд по вузьким залізничним коліям в прямому та зворотному сполученні з урахуванням харчування в поїзді протягом року буде визначатися по формулі (1).

$$взн = овп + кдп \cdot втал, \quad (1)$$

де *овп* – витрати на організацію основних перевезень по залізниці протягом року, тис. грн;

кдп – прогнозна кількість додаткових перевезень по залізниці протягом року, що не входить до витрат з основної поїздки, од.;

втал – витрати, що припадають на вартість одного талону додаткової поїздки по залізничній колії під час відпочинку, тис. грн;

2. Прогнозні витрати на оплату екскурсійних поїздок протягом року, що входять в туристичну путівку, можна розрахувати за формулою (2).

$$вe = \sum_{i=1}^r кe_i \cdot ve_i, \quad (2)$$

де *кe_i* – прогнозна кількість *i*-тих екскурсій протягом року, од.;

ve_i – вартість однієї *i*-тої екскурсії, тис. грн;

3. Прогнозні річні витрати на харчування туристів *вх*, крім харчування в готелях, оплата яких входить в путівку можна розрахувати за формулою (3).

$$вх = \sum_{j=1}^m кx_j \cdot vx_j, \quad (3)$$

Де *кx_j* – прогнозована кількість відвідувачів *j*-того ресторану, од.;

vx_j – середня вартість одного відвідування *j*-того ресторану, тис. грн;

4. Прогнозні річні витрати на проживання туристів в готелях *нрг* з різною кількістю зірок протягом року можна розрахувати за формулою (4).

$$npg = \sum_{z=1}^p \kappa z_z \cdot v z_z, \quad (4)$$

де κz_z – прогнозована кількість відпочиваючих z -того готелю, од.;

$v z_z$ – середня вартість проживання одного відпочиваючого z -того готелю, тощо, тис. грн;

5. Прогнозні річні витрати на автомобільні трансфери для доставки туристів до місць надання туристичних послуг можна розрахувати за формулою (5).

$$am = kt \cdot \text{цат} + кдв \cdot \text{вттр}, \quad (5)$$

де цат – витрати на організацію трансферних автобусних перевезень протягом року, що входять у вартість путівки, тис. грн;

$кдв$ – прогнозна кількість додаткових автоперевезень за талонами протягом року, що не входять до витрат путівки, од.;

вттр – витрати, що припадають на вартість одного талону додаткової поїздки автомобільним транспортом під час відпочинку, тис. грн.

Таким чином, витрати на організацію та проведення самостійних та комбінованих багатоденних туристичних подорожей з використанням вузьких колій можна розрахувати за допомогою формули (6).

$$B = \text{взн} + \sum_{i=1}^r \text{ве} + \sum_{j=1}^m \text{вх} + npg + am, \quad (6)$$

Отже, авторами розроблено новий теоретико-методичний підхід до визначення економічної ефективності короткострокових оглядових залізничних екскурсій, самостійних та комбінованих багатоденних туристичних подорожей з використанням існуючих залізничних колій, який враховує витрати на перевезення туристів по залізниці, автомобільні трансфери, вартість усіх видів екскурсій, харчування в ресторанах та колибах, проживання в готелях, що дозволить підвищити ефективність діяльності туристичних компаній.

Література:

1. Марценюк Л. В. Напрямки розвитку внутрішнього туризму в Україні / Л. В. Марценюк // «Наука та прогрес транспорту» Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна. – 2014. – № 6(54). – С. 41 – 52.
2. Мазаракі А. Туризм в Україні: виклики кризи / А. Мазаракі, С. Мельниченко // Вісник КНТЕУ. – 2015. – № 2. – С. 5-15.
3. Перспективи розвитку залізничного туризму України на вузькоколіїних лініях Закарпаття / В. Г. Кузнецов, П. О. Пшінько, Л. В. Кліменко [та ін.]. – Наука та прогрес трансп. Вісн. Дніпропетр. нац. ун-ту залізн. трансп. – 2015. – № 4 (58). – С. 23–33.

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ІНФОРМАЦІЙНА МОДЕЛЬ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Організація в підприємствах системи внутрішнього контролю загалом та трансакційних витрат зокрема забезпечуватиме керівництво інформацією про дійсний фінансовий стан підприємства і дасть змогу окреслити шляхи зменшення собівартості продукції й підвищення його конкурентоспроможності за рахунок встановлення відхилень від стандартних значень трансакційних витрат і причин їхнього виникнення [4, 540].

Внутрішній контроль організації – це здійснення суб'єктами організації, наділеними відповідними повноваженнями (суб'єкти внутрішнього контролю), або в автоматичному режимі, заданому зазначеними суб'єктами і під їхнім керуванням, таких дій:

- визначення фактичного стану чи дії керованої ланки системи керування (об'єкта контролю);
- порівняння фактичних даних з необхідними, тобто з базою порівняння, прийнятою в організації, заданою ззовні або заснованою на раціональності;
- оцінювання відхилень, що перевищують гранично допустимий рівень, та ступеня їхнього впливу на аспекти функціонування організації;
- виявлення причин таких відхилень [2, 35].

Основне призначення внутрішнього контролю полягає у безупинному спостереженні за економічною ефективністю виробничої, постачальницько-збутової й фінансової діяльності, забезпечення збереженості грошових та матеріальних засобів, усунення причин і умов, що породжують безгосподарність та витрати [1, 59].

Я. Д. Крупка і А. Л. Романчук наголошують, що система внутрішнього контролю має передбачати такі напрямки контрольної діяльності: контроль повноважень – контроль, що сприяє виконанню лише тих операцій, які забезпечують розвиток організації та є доцільними; контроль документального оформлення – контроль, що забезпечує реєстрацію всіх дозволених операцій в облікових регістрах; контроль облікових процедур – контроль, що сприяє правильному відображенню всіх операцій у системі рахунків синтетичного й аналітичного обліку і достовірності складаної звітності підприємства; контроль збереження – контроль, що забезпечує запобігання неправильному використанню майна, взятого до обліку [3, 149].

Об'єктом внутрішнього контролю трансакційних витрат є безпосередньо трансакційні витрати і трансакції. Суб'єктом внутрішнього контролю трансакційних витрат може бути директор, керівники сфер відповідальності, менеджери, бухгалтер або відповідальні особи, яким делегували повноваження займатися контролем таких витрат.

Для розробки раціональної системи внутрішнього контролю трансакційних

витрат на підприємстві є побудова її організаційно-інформаційної моделі, яка допоможе ефективно здійснювати контроль за такими витратами.

Організаційно-інформаційна модель системи внутрішнього контролю трансакційних витрат охоплює чотири блоки: середовище виникнення, середовище контролю, інформація та комунікаційні потоки і моніторинг, які є неподільною частиною одного цілого – системи контролю. Інформація кожного блоку забезпечує здійснення ефективного та оперативного контролю за трансакційними витратами.

Блок «Середовище виникнення» дає змогу визначити сфери відповідальності та структурні підрозділи, де виникають трансакційні витрати й їхні види і встановити причини виникнення цих витрат.

Блок «Середовище контролю» передбачає розробку правил, процедур та технічних прийомів щодо контролю за трансакційними витратами і механізму виконання доручень та рекомендацій щодо оптимізації розміру трансакційних витрат у кожній сфері відповідальності і у кожному структурному підрозділу окремо.

Блок «Інформація та комунікаційні потоки» при розробці в системі внутрішнього контролю за трансакційними витратами гнучкої інформаційно-комунікаційної інфраструктури призначений для передачі інформації на підприємстві про такі витрати, причини їхнього виникнення і величину трансакційних витрат.

Блок «Моніторинг» означає проведення постійного моніторингу в процесі фінансово-господарської діяльності підприємства та здійснення оперативних заходів щодо контролю за трансакційними витратами.

Отже, запропонована модель системи внутрішнього контролю охоплює всі ділянки виникнення трансакційних витрат, що дає змогу здійснювати ефективно-оперативний контроль за такими витратами. А це у свою чергу призводить до покращення діяльності його структурних підрозділів та підприємства загалом.

Література:

1. Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И. А. Белобжецкий. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 256 с.
2. Бурцев В. В. Внутренний аудит компании: вопросы организации и управления / В. В. Бурцев // Управление финансами предприятия. – 2003. – № 4. – С. 35–49.
3. Крупка Я. Д. Облік і контроль операційної діяльності на підприємствах промисловості будівельних матеріалів: моногр. / Я. Д. Крупка, А. Л. Романчук. – Чернівці : Місто, 2011. – 296 с.
4. Ющак Ж. М. Внутрішній контроль трансакційних витрат в системі управління: організаційно-методичне забезпечення / Ж. М. Ющак // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 540–543.

АУДИТ НАУКОВОЇ ТА НАУКОВО-ТЕХНІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: ЕКОНОМІКО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ

Економічне зростання будь-якої країни визначається здатністю генерувати нові знання та використовувати їх в суспільному виробництві, тобто напряму, який пов'язаний з розвитком науково-технічної сфери. Нині підвищуються вимоги до вітчизняної науки, зокрема ефективності організації наукових досліджень, науково-технічних розробок, тощо. При цьому, перевірка господарських операцій, пов'язаних як з бюджетуванням, так із результатами науково-технічної діяльності є важливим напрямом аудиторської діяльності.

Питання аудиту бюджетних програм досліджували такі вчені: М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, З. В. Гуцайлюк, Н. І. Дорош, В. М. Жук., Я. Д. Крупка, Р. Р. Кулик, М. С. Пушкар, В. О. Шевчук та ін. Проте аудит наукової та науково-технічної діяльності залишається поза увагою вчених та потребує теоретичного і практичного обґрунтування.

Необхідність здійснення аудиту державних органів та розпорядників бюджетних коштів назріла з початку незалежності України та визначена Бюджетним Кодексом України. «В історичному контексті розвиток аудиту поділяють на три умовні етапи: 1-й етап – період з 24.08.1991 р. до 31.12.2004 р. (етап назрівання необхідності аудиту); 2-й етап – період з 31.12.2004 р. до 28.09.2011 р. (етап становлення аудиту); 3-й етап – період з 2011 р.» [3, 186].

Нині можна говорити про розвиток окремого етапу - нової системи правового забезпечення аудиту наукових установ. Так, про необхідність проведення аудиту наукових установ знаходимо в Єдиній комплексній стратегії розвитку сільського господарства і сільських територій в Україні на 2015-2020 рр. Проведення аудиту наукових установ також пов'язано із обранням Україною євроінтеграційного вектору розвитку, що визначено Угодою про асоціацією між Україною та ЄС. Це одночасно вимагає проведення аудиту на основі критеріїв оцінки науково-технічного та інноваційного рівня наукового та технологічного продукту, прийнятих у європейському науковому співтоваристві.

Водночас значну роль розвитку вітчизняного наукового потенціалу та проведенню аудиту наукових установ відведено у положеннях Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020». Крім того, нею встановлено основне завдання науки – забезпечення наукової бази для соціально-економічного розвитку країни на інноваційній основі.

Саме наука представляє собою наукові знання, що матеріалізуються в певні нові об'єкти: технологічні процеси, організацію виробництва, управління, нової техніки, тощо. Такі нововведення є результатом наукової і науково-технічної діяльності. Їх називають інноваціями (інноваційним продуктом). Процес утворення інновацій

(інноваційний процес) є сукупністю послідовних етапів від зародження ідеї до її апробації та створення інновації. Кінцевою метою механізму інноваційного процесу має бути не отримання надприбутків від забезпечення конкурентоспроможності бізнесу, а взаємозв'язок та стикування науки (її новизни) з новим попитом на ринку за рахунок появи на ньому нових інноваційних продуктів.

Аргументуючи можна стверджувати, що основним завданням наукових установ є наукова та науково-технічна (інноваційна) діяльність, яка характеризується отриманням певного результату та потребує врахування в системі аудиту.

Слід зазначити, що й досі функцією держави залишаються питання щодо проведення аудиту з метою оцінювання раціонального, законного й ефективного використання державних коштів та майна. Виокремлюють декілька видів державного аудиту, а саме: аудит ефективності виконання бюджетних програм; аудит діяльності бюджетних установ; аудит діяльності державних підприємств; аудит систем внутрішнього контролю. Проте, як свідчить практика така аудиторська діяльність направлена на перевірку ефективності використання бюджетних коштів, достовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності та законності діяльності бюджетних установ.

Наказом Міністерства фінансів України затверджено Стандарти внутрішнього аудиту [2], якими визначено загальний порядок проведення аудиту. Проте і ними не окреслено весь спектр здійснення перевірок діяльності в наукових установах. Це потребує напрацювання відповідних об'єктів, предмету, плану аудиту наукової та науково-технічної діяльності, а також розроблення програми та робочих документів. На нашу думку, аудит наукової та науково-технічної діяльності необхідно здійснювати за такими основними напрямками:

- перевірка бюджетного асигнування (законного і цільового використання державних коштів; капітальних інвестицій у інноваційні розробки);
- перевірка формування витрат на наукові дослідження та розробки;
- перевірка отриманих наукових результатів (звіту, монографічного дослідження, наукового відкриття, науково-методичних документів);
- перевірка отриманих науково-технічних розробок прикладного характеру (науково-дослідних, проектно-конструкторських, експериментальних робіт, науково-технічної продукції і т. д.);
- перевірка документального та облікового відображення науково-технічної продукції, нематеріальних активів, інновацій;
- перевірка результатів комерціалізації об'єктів права інтелектуальної власності (використання у власній діяльності, укладання ліцензійних договорів, укладання договорів від реалізації наукоємної продукції);
- перевірка ефективності здійснення наукової та науково-технічної діяльності.

Отже, можна зробити висновок про необхідність розвитку науково-методологічного забезпечення аудиту в наукових установах. Водночас, з метою здійснення ефективного практичного аудиту наукових установ необхідно розробити і відповідне методичне забезпечення аудиту наукової та науково-технічної діяльності, яке б враховувало специфіку діяльності наукових установ та галузі. Це дасть змогу підвищити якість аудиту та сприятиме створенню ефективної системи взаємодії

«наука-інновації».

Література:

1. Закон України «Про наукову та науково-технічну діяльність» від 26.11.2015 р. № 848 // Верховна Рада України. – Офіц. веб-сайт. - VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту» від 04.10.2011 р. №1247 // Верховна Рада України. – Офіц. веб-сайт. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Іванченко П. М. Аудит в бюджетних установах в хронології розвитку нормативно-правового забезпечення / П. М. Іванченко // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2014. - № 1 (52). – С. 185-189.

УДК 657.6

Будник Л. А.

к.е.н., доцент, доцент кафедри аудиту, ревізій та аналізу,
Тернопільський національний економічний університет

ВИМОГИ ДО КОМПЕТЕНЦІЇ ДЕРЖАВНИХ АУДИТОРІВ

Сучасний етап розвитку системи державного фінансового контролю характеризується виділенням аудиту у самостійну ланку контрольної діяльності, в процесі здійснення якої визначають ефективність використання державних ресурсів і майна, доцільність і належний розподіл доходів і витрачання коштів бюджетів різних рівнів, виконання прийнятих рішень, дотримання положень законодавчих і нормативних актів, ефективність діяльності органів влади при виконанні покладених на них функцій. Оскільки державний аудит передбачає важливі завдання щодо попередження і виявлення фактів незаконного та неефективного використання державних ресурсів, запобігання виникненню помилок і зловживань у діяльності підприємств державного сектора, тому і вимоги до компетенції державних аудиторів є особливими.

Досліджуючи поняття «компетенція» доцільно визначити, що його змістова основа це: знання, які повинна мати особа; коло питань, в яких вона повинна бути обізнана; досвід, необхідний для успішного виконання поставлених завдань відповідно до встановлених прав, законів, статутів [1].

Рівень загальної кваліфікації державних аудиторів, який вони повинні мати для компетентного та ефективного виконання свого завдання визначений у загальних стандартах державного аудиту.

Вищий орган державного фінансового контролю повинен розробляти кадрову політику, а також дотримуватися необхідних процедур щодо реалізації цієї політики, з метою добору персоналу належної кваліфікації. Державні аудитори повинні мати вищу освіту за їхніми спеціальностями та належні підготовку і досвід [2]. Перевірка фінансових механізмів, облікових документів та фінансових звітів вимагає наявності освіти з обліку і контролю та підготовки з суміжних дисциплін, а також знання

законодавчих і нормативних актів, які стосуються сфери відповідальності структури, що підлягає перевірці. Крім того, аудит ефективності може вимагати додаткових знань в таких галузях, як державне управління, економіка, соціальні науки. Кваліфікований аудитор повинен:

- вміти належно здійснювати заходи щодо забезпечення високої якості перевірки;
- забезпечувати високу якість звітів за результатами перевірок;
- сприяти удосконаленню роботи та виправленню виявлених недоліків .

Коло спеціальностей, необхідних для кожного аудиту, змінюватиметься залежно від типу запланованого аудиту. Всім аудиторам зовсім не обов'язково бути компетентними в усіх без винятку питаннях аудиту. Політика та процедури добору фахівців для державного аудиту повинні принаймні передбачати наявність персоналу, кваліфікація якого задовольняє вимогам виконання поставлених завдань, щоб для кожної перевірки члени аудиторської групи мали необхідні кваліфікацію та досвід.

У разі необхідності слід залучати фахівців зі сторони, оскільки у багатьох випадках лише їхня кваліфікація та компетентність щодо питань, які підлягають перевірці, дозволять зробити відповідні висновки та підготувати звіт і рекомендації, що будуть належним чином обґрунтовані.

Світова практика засвідчує доцільність прийняття на державному рівні стратегії навчання і сертифікації державних аудиторів. При цьому має бути чітко визначено:

- хто буде здійснюватиме сертифікацію державних аудиторів - держава чи незалежні професійні організації;
- за якими програмами і методиками буде проводитись навчання і оцінювання державних аудиторів;
- за рахунок яких джерел (бюджетних/суспільних коштів, власних коштів претендентів на сертифікацію чи участь у витратах має бути пропорційною) [3].

Не менш важливим є питання, навчатимуться і підлягатимуть сертифікації винятково працівники органів державного фінансового контролю (або особи, що вже працюють у державному секторі), чи це можливо також і для «вихідців» з приватного середовища, які бажають працювати у сфері державного аудиту.

Отже, державні аудитори повинні передусім пройти належне навчання для виконання покладених на них обов'язків і відповідності стандартам державного аудиту. Надалі аудитори повинні підтримувати свою професійну компетентність завдяки постійній програмі безперервного розвитку.

Вимоги до професії державного аудитора є дещо вищими, ніж до звичайних державних службовців. Поряд із визначеними кваліфікаційними вимогами до посади такий аудитор повинен приймати і дотримуватися спеціально розроблених правил поведінки та принципів етики для виконання поставлених перед ним завдань. До таких принципів згідно із стандартами державного аудиту у першу чергу відносять: незалежність, уміння уникати конфлікту інтересів, компетентність, ретельність. Важливо, щоб суспільство ставилося до державного аудитора з довірою й повагою, покладаючись на його порядність і об'єктивність.

Література:

1. Головань М. С. Компетенція і компетентність: досвід теорії, теорія досвіду. / М. С. Головань. – [Електронний ресурс] Режим доступу: http://uabs.edu.ua/images/stories/docs/K_VM/Holovan_03.pdf.
2. Стандарти з аудиту державних фінансів– Режим доступу: [Електронний ресурс] http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/232351?cat_id=32836.
3. Рубан Н. І. Концептуальні питання проведення фінансового аудиту використання бюджетних коштів / Н. І. Рубан // Матеріали науково-практичної конференції «Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження». – К. : Піраміда, 2014. – 144 с.

УДК 657

Бурденюк Т. Г.

к.е.н., доцент кафедри обліку в державному
секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет

СУТНІСТЬ СТРАТЕГІЧНОГО АНАЛІЗУ ТА ЙОГО РОЛЬ В СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА

В умовах ускладнення та нестабільності зовнішнього середовища як результату еволюції взаємодіючих економічних, соціальних, політичних, науково-технічних і багатьох інших факторів ефективність та висока конкурентоспроможність підприємства можлива лише за постійного оновлення та впровадження нових стратегій – стратегій довготермінового виживання. Сьогодні особливої уваги потребують питання вибору пріоритетних напрямів діяльності підприємства й обґрунтування найефективнішої стратегії розвитку організації, комплексного дослідження всіх економічних процесів, моделювання їх змін з метою досягнення стратегічних цілей. Інструментом вирішення цього завдання є стратегічний аналіз, який дає змогу керівництву підприємства сформулювати стратегію для досягнення намічених цілей.

Розробленню теоретичних і методичних засад стратегічного аналізу як самостійного напрямку дослідження досі приділяється недостатньо уваги, не має єдиної точки зору на предмет стратегічного аналізу, не до кінця визначено його місце та роль у системі стратегічного управління. Тому необхідні глибше наукове осмислення економічної сутності стратегічного аналізу, дефініція та систематизація наявних теоретичних розробок, розгляд його теоретичних та методичних особливостей.

Дослідження економічної сутності стратегічного аналізу та його особливостей дало змогу сформулювати загальні риси стратегічного аналізу:

1) незамінний елемент кожного з етапів стратегічного управління. Нестабільність зовнішнього середовища та зміни у внутрішньому зумовлюють необхідність постійного моніторингу, а за необхідності потребують перегляду місії компанії, цілей діяльності, стратегічних планів і механізмів їх здійснення.

Стратегічний аналіз як функція стратегічного менеджменту є безперервним процесом – оцінка діяльності та її коригування це одночасно закінчення і початок процесу стратегічного аналізу;

2) аналітичний апарат дослідження впливу факторів зовнішнього та внутрішнього середовищ на підприємство;

3) дослідження майбутніх подій та перспективна спрямованість аналізу;

4) комплексність аналітичних досліджень. Характерною відмінністю стратегічного аналізу від інших видів аналізу є комплексне дослідження всієї діяльності підприємства;

5) здійснення аналітичних досліджень до початку господарських процесів, а не після них, як у ретроспективному аналізі. В цьому плані стратегічний аналіз поєднує елементи прогнозування, планування та менеджменту. При аналітичному обґрунтуванні оптимальних шляхів досягнення стратегічних цілей необхідно враховувати минулий досвід, тенденції розвитку економічних процесів, що склалися в ретроспективі, тому, на нашу думку, прогнозування слід розглядати як елемент методу стратегічного аналізу.

Переваги такого бачення стратегічного аналізу полягають у наступному:

1) підприємство розглядають як цілісну систему, що дає змогу аналізувати концептуальні напрямки його діяльності та розвитку в поєднанні зі складовими внутрішнього та зовнішнього середовища;

2) передбачає ймовірність виникнення ситуацій із високим рівнем невизначеності та ризиковості, тому вся організація всередині підприємства є реакцією на зовнішнє середовище;

3) акцентує як на проблемі раціонального використання й нарощування стратегічного потенціалу, так і завданні гнучкого розвитку підприємства в умовах динамічного зовнішнього середовища;

4) враховує теоретичні та методологічні особливості досліджуваного виду аналізу;

5) визначає актуальність та ефективність (результативність) аналітичних досліджень у стратегічному й тактичному управлінні.

При цьому основними об'єктами стратегічного аналізу є місія та цілі підприємства, внутрішнє й зовнішнє середовища діяльності, напрямки функціонування і розвитку підприємства, формування та оцінка варіантів стратегії. Мета аналізу – виявлення поточного стану об'єктів дослідження, їх моделювання та прогнозування, визначення тенденцій і можливих напрямків розвитку. Предметом стратегічного аналізу є причинно-наслідкове дослідження стану, властивостей, зв'язків та реакції об'єктів стратегічного аналізу на впливи зовнішнього і внутрішнього середовищ в ідентифікованих просторово-часових межах.

Систематизація наукових підходів стосовно змісту та кількості етапів стратегічного аналізу показала, що основними етапами стратегічного аналізу є: виявлення цілей та місії організації; аналіз середовища організації (оцінка потенціалу, аналіз перспектив зростання, аналіз ринку і стану конкуренції, конкурентоспроможності, стратегічна сегментація, оцінка стратегічної позиції та

шляхів диверсифікації); формування й оцінка варіантів стратегії. Вибір стратегії, розроблення політики та стратегічних планів організації.

Ознайомлення та критичний аналіз багатьох літературних джерел дали підстави представити стратегічний аналіз як низку потужних аналітичних інструментів, за допомогою яких майбутнє будь-якого бізнесу можна передбачити настільки точно, що буде змога безпомилково вибрати правильний стратегічний напрям для нього. До того ж, проведення аналізу – це складний і трудомісний процес, котрий потребує чіткої організації праці та злагоджених дій виконавців.

Таким чином, стратегічний аналіз є окремим видом економічного аналізу та основним етапом стратегічного управління, за допомогою якого здійснюють формування, вибір, реалізацію, оцінку та контроль стратегії підприємства.

Література:

1. Бурденюк Т. Г. Стратегічний аналіз конкурентоспроможності підприємств [Текст]: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Тарас Григорович Бурденюк. – Тернопіль : ТНЕУ, 2011. – 22 с.

2. Парасій-Вергуненко І. М. Стратегічний аналіз в банках: методологія та практика [Текст]: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю: 08.00.09 / І. М. Парасій-Вергуненко; ДВНЗ «КНЕУ ім. В. Гетьмана». – К., 2009. – 32 с.

3. Жукевич С. М. Стратегічний аналіз діяльності підприємств споживчої кооперації [Текст]: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / С. М. Жукевич. – Тернопіль: ТДЕУ, 2006.– 208 с.

УДК 657.633: 65.014

Воронко Р. М.

к.е.н., доцент кафедри аудиту, аналізу та оподаткування,
Львівський торгівельно-економічний університет

КООРДИНУЮЧА РОЛЬ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В СУЧАСНІЙ СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Кризові явища, які мають місце сьогодні у національній економіці та нестабільні умови функціонування підприємств системи споживчої кооперації України вимагають від них раціонального використання усіх видів ресурсів і досягнення оптимальних результатів з мінімальними витратами. А це вимагає оптимізації управління господарською діяльністю підприємства відповідно до умов середовища її здійснення та стратегічних орієнтирів, що неможливо без побудови відповідної системи внутрішнього контролю, інтегрованої в загальну інформаційну систему менеджменту підприємства, яка дасть змогу використовувати комплекс збалансованих показників, як інструмент оперативної реакції на зовнішні та внутрішні зміни. Внутрішній контроль відіграє роль основної координуючої ланки

між всіма функціями управління.

Дослідженню теоретичних і практичних аспектів та проблем організації й методики внутрішнього контролю присвятили свої праці багато відомих вітчизняних і зарубіжних вчених: В. В. Бурцев, Т. А. Бутинець, І. К. Дрозд, В. О. Зотов, М. Д. Корінько, П. О. Куцик, Я. Д. Крупка, В. П. Пантелєєв, О. А. Петрик, К. І. Редченко, Дж. К. Робертсон, В. С. Рудницький, В. О. Шевчук, та інші. У своїх працях вони досліджували як питання контролю в цілому, так і складові системи внутрішнього контролю, зокрема. Проте, нинішні умови господарювання, із притаманними їм зростаючими якісними вимогами до системи управління, потребують додаткових напрацювань з метою вироблення напрямів удосконалення організації та методики внутрішнього контролю діяльності підприємств системи споживчої кооперації.

Ряд вчених вважають, що система внутрішнього контролю підприємства є засобом реалізації адміністрацією підприємства контрольної функції управління й покликана, з одного боку, забезпечити достовірність інформації про стан майна та господарських процесів, які відбуваються на підприємстві, та сприяти прийняттю правильних управлінських рішень, а з іншого – забезпечує реалізацію політики адміністрації в підрозділах підприємства, контролює дотримання наказів та розпоряджень, чим сприяє досягненню цілей, поставлених перед підприємством [1, 159].

На нашу думку, внутрішній контроль – це система спостереження і перевірки законності та економічної доцільності здійснення господарських операцій, збереження та раціонального використання усіх видів ресурсів, виконання працівниками своїх функціональних обов'язків з метою своєчасного виявлення недоліків та застосування заходів щодо їх усунення шляхом управлінського впливу на керований об'єкт, запобігання кризовим явищам і забезпечення ефективного ведення бізнесу.

Внутрішній контроль повинен здійснюватись на системній основі із визначеними цілями та завданнями, відповідно до складених планів і графіків проведення перевірок, з аргументацією критеріїв вибору об'єктів контролю та методів їх дослідження, документуванням контрольного процесу і складанням звітності. Належна організація і висока культура внутрішнього контролю може бути запорукою виявлення, оцінки і врахування наявних ризиків, повноцінного обміну інформацією між різними підсистемами менеджменту підприємства, ефективного моніторингу за усуненням недоліків.

Дослідження праць вітчизняних і зарубіжних вчених у сфері контролю дозволяє систематизувати наукові підходи при визначенні сутнісної характеристики внутрішнього контролю у такі основні напрями:

1) системний, який визначає основні елементи внутрішнього контролю та взаємозв'язки між ними із спрямуванням на виконання поточних завдань і досягнення стратегічних цілей у взаємодії з внутрішнім та зовнішнім середовищем функціонування підприємства;

2) функціональний – акцентує увагу на призначенні внутрішнього контролю в діяльності підприємства і визначенні його як функції управління, з одночасним встановленням підпорядкованості й функціональних завдань, які на нього покладені;

3) процесний – розглядає внутрішній контроль як послідовність дій, спрямованих на досягнення його мети та виконання завдань, які трактуються як міжфункціональні, що дає змогу інтегрувати системний та функціональний підходи через об'єднання функцій контролю та його системи;

4) прикладний, який визначає внутрішній контроль як перевірку чи спостереження за станом і функціонуванням певного об'єкта контролю.

Усі розглянуті підходи до визначення сутнісної характеристики внутрішнього контролю дають можливість краще зрозуміти його координуючу роль у складі інших функцій управління.

Виконання завдань внутрішнього контролю відбувається шляхом здійснення контрольних функцій, які передбачають розподіл повноважень та відповідальності між відповідними службами та окремими працівниками підприємства. До основних функцій внутрішнього контролю підприємств системи споживчої кооперації можна віднести профілактичну, координаційну, інформаційну, коригувальну, мобілізуючу та виховну. Як додаткову функцію внутрішнього контролю можна також виділити контроль повноважень, який передбачає виконання контрольних процедур, спрямованих на перевірку дотримання повноважень, визначених відповідними регламентами підприємства й попередження зловживань посадових осіб та запобігання здійсненню господарських операцій, в яких відсутня економічна доцільність задля забезпечення ефективного функціонування суб'єкта господарювання.

Т. А. Бутинець зазначає, що внутрішній контроль є однією з основних функцій управління і є системою постійного спостереження та перевірки роботи фірми з метою оцінки обґрунтованості і ефективності ухвалених управлінських рішень, виявлення відхилень і несприятливих ситуацій [2, 31]. На наш погляд, система внутрішнього контролю є ефективною тоді, коли вона дає можливість своєчасно попереджати, виявляти і усувати відхилення у господарській діяльності підприємства.

Дослідження стану внутрішнього контролю підприємств системи споживчої кооперації засвідчують відсутність системного підходу до його здійснення, що вимагає вирішення ряду проблем: встановлення підпорядкованості внутрішнього контролю в системі управління підприємством; вибір форми його організації; визначення функціональних обов'язків осіб, які здійснюють внутрішній контроль; розробка пріоритетних напрямків контрольної діяльності.

Система внутрішнього контролю повинна враховувати організаційну структуру підприємства і, у випадку потреби (для великих підприємств), можна вибудувати багаторівневу систему контролю, яка дасть можливість персоніфіковано підійти до відповідальності керівників структурних підрозділів та окремих працівників за використання ресурсів і результати діяльності.

Дотримання принципів доцільності та економічності, а також врахування системного підходу до управління діяльністю підприємств споживчої кооперації при розробці для них організаційної моделі системи внутрішнього контролю вимагає визначити основні її структурні елементи: завдання контролю, суб'єкти контролю, об'єкти контролю, інформаційна база контролю, етапи контрольного процесу, методи контролю, порядок узагальнення результатів контролю. Чітке визначення і

забезпечення виконання кожного з компонентів цих елементів дасть змогу підвищити ефективність внутрішнього контролю з метою формування достовірної і повної інформації для прийняття раціональних управлінських рішень.

Література:

1. Аудит: підруч. / [О. А. Петрик, В. О. Зотов, Б. В. Кудрицький та ін.]; за заг. ред. проф. О. А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2015. – 498 с.
2. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль: суть і зміст / Т. А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – Житомир: 2008. – № 2 (44). – С. 31-42.

УДК 658.338.061

Гаврилюк-Єнсен Л. В.

к.е.н., доцент кафедри міжнародного менеджменту та маркетингу,
Тернопільський національний економічний університет

ОЦІНКА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ УПРАВЛІНСЬКОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ

Стрімкий розвиток управлінського консультування пояснюється активним пошуком інноваційних методів і технологій розвитку бізнесу та впровадженням управлінських інновацій. У конкурентному середовищі управлінське консультування є інструментом, який здатний забезпечити сталий успіх компанії. Одним із стримуючих факторів залучення сектору управлінського консультування до вирішення проблем бізнесу є відсутність у потенційних споживачів послуг чіткого розуміння як визначити ефективність консультаційної послуги та оцінити результати роботи консультанта.

Оцінка результативності управлінського консультування безпосередньо пов'язана з оцінкою ефективності роботи управлінської ланки сучасної компанії та проблемою оптимальної реалізації потенціалу як управлінського консультування так і самих консультантів. Аналіз досліджень та публікацій показав, що цим питанням присвячені наукові публікації таких зарубіжних і вітчизняних вчених та практиків як М. Курб, Л. Грейнер, Ю. Чернов, К. Маркхем, Р. Юксвяров, М. Хабакук, А. Лейман, В. Речин, Е. Кузнецов, Ф. Хміль, І. Гончаров, В. Верб, Т. Решетняк та ін.

Нашим завданням є розгляд існуючих підходів та аналіз проблем, що виникають при оцінці якості послуг управлінського консультування.

Якість консультаційних послуг – це результат взаємодії багатьох факторів: досвіду консультанта та клієнта, інформації, організації процесів консультування, інструментарію консультанта і т.д. Особливості її оцінки пов'язані із специфікою управлінського консультування як виду професійної діяльності та особливостями консалтингу як виду послуги. Основним критерієм якості реалізованої послуги є її суб'єктивна оцінка самими споживачами, що обумовлена рівнем знань та потребами клієнта. Можливість проведення всебічної та адекватної оцінки процесу та результатів надання консультаційної послуги багато в чому залежить від її характеру, методу проведення експертизи, кваліфікації клієнта, його чесності та порядності.

На практиці використовують кілька підходів при дослідженні ефективності консультування, що передбачають опитування споживачів, оцінку безпосереднього внеску консультанта, а також визначення реальних змін в результаті впровадження розроблених консультантом рекомендацій. Складність застосування опитування як методу оцінки якості консультування, на думку фахівців, полягає в методологічній проблемі представлення анкети чи програми співбесіди у вигляді набору показників якості чи у вигляді їх попередніх кількісних оцінок для наступного вибору з них певних значень, адже менеджери компанії-клієнта часто не можуть дати чітке визначення поняттю «якісна послуга» та сформулювати параметри, яким вона, на їхню думку, повинна відповідати. Неспроможність адекватно оцінити ефективність послуг консультанта формує неадекватне уявлення про якість консалтингової послуги та її результати. Багато керівників, оцінюючи послуги консультанта, керуються передусім власною інтуїцією. Такий підхід практично унеможливує об'єктивні висновки стосовно оцінки результативності консультанта та його внеску в діяльність організації. Оцінити якість консультаційної послуги непросто ще й тому, що компанія-клієнт сприймає не тільки результат послуги, але стає співучасником її надання, тобто у багатьох випадках неможливо відокремити внесок консультантів від внеску самої компанії. Для подолання таких труднощів використовують відповідні коефіцієнти, які визначаються за допомогою експертних оцінок.

Часто клієнти консалтингових компаній не враховують ще одного ефекту від залучення консультантів – переданих знань і навичок їхнім співробітникам, адже для підвищення ефективності співпраці консультанти широко залучають клієнтів в процес консультування, навчають прийомам роботи, беруть участь в реалізації пропозицій.

Складність оцінки консультування полягає ще й в тому, що дуже непросто встановити, якою мірою певні консультаційні дії вплинули на економічні результати діяльності компанії. Виділити консультаційний ефект в чистому вигляді в більшості випадків неможливо, тобто має місце «загальний системний ефект», який ускладнює можливість кількісно обчислити частку управлінського ефекту, трактувати, аналізувати розраховані показники.

Для врахування інтересів усіх причетних до вироблення та споживання консультаційного продукту необхідний комплексний підхід до процесу оцінки послуг управлінського консультування. Як методи, що можуть забезпечити такий підхід, розглядається використання збалансованої системи показників (BSC), що дозволяє оцінити реальні зміни на основі комплексу показників, що відповідають визначеній замовником меті консалтингового проекту: методу «Павутиння»; багатокутника конкурентоспроможності; бенчмаркінгу; позиціонування. Серед вказаних методів складно виділити один, проте комплексне застосування таких методів, на наше переконання, може стати вагомим аргументом для прийняття рішення стосовно якості та результативності послуг з консультування.

Отже, прагнення компаній залишатися конкурентоспроможними в довгостроковому періоді за рахунок використання прогресивних технологій співробітництва, самонавчання й самоорганізації залишає актуальними питання оцінки результативності управлінського консультування та методів проведення такої

оцінки. Базовими елементами процесу оцінки є визначення критеріїв якості консультаційних послуг, до числа яких повинні входити, як фінансово-економічні результати, так і ступінь задоволеності клієнта; рівень фахової компетентності керівника; його професійні та особисті якості; навички системного та інноваційного мислення в процесі прийняття управлінських рішень.

УДК 378.311.17:338.46

Гаращук О. В.

д.е.н., професор, завідувач сектору взаємодії з громадськістю та ЗМІ і міжнародного співробітництва відділу організаційно-інформаційного забезпечення та роботи з персоналом Державної інспекції навчальних закладів України

Куценко В. І.

д.е.н., професор, головний науковий співробітник ДУ «Інститут економіки природокористування та сталого розвитку НАН України»

SWOT-АНАЛІЗ ОСВІТНЬОЇ СФЕРИ – ПЕРЕДУМОВА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПІДГОТОВКИ КАДРІВ У КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Здійснюючи SWOT-аналіз освітньої сфери в Україні, можна виявити сильні та слабкі сторони, можливості та загрози, врахування яких дасть змогу модернізувати освіту, забезпечити її розвиток у контексті євроінтеграції. Наша країна володіє широкою мережею навчальних закладів. Лише вищих навчальних закладів нині в Україні функціонує 659, у тому числі III-IV р.а. – 288. Студентами вищів є 1,4 млн. осіб, це 322 студентів у розрахунку на 10 тис. населення. Остання цифра є в 4 рази більшою, ніж вона була в 2010/11 навчальному році, що свідчить про позитивні зрушення, які відбулись в освітній сфері. Позитивним у розвитку освіти є й те, що в Україні впроваджуються освітні стандарти ЮНЕСКО. Це відкриває шлях громадянам нашої країни до вищого рівня освіти. Поряд з іншими чинниками, цьому сприяє й реалізація Угоди про асоційоване членство України з Європейським Союзом, яка набула чинності з 1 січня 2016 року. В Угоді зазначається, що Україна та країни ЄС сприятимуть розвитку співробітництва в галузі вищої освіти з метою її реформування та модернізації, підвищення якості вищої освіти.

Якість освіти в цілому, підготовки кадрів, зокрема залишається однією з найгостріших проблем (слабкою стороною). Тож не дивно, що цій проблемі багато науковців присвятили свої дослідження. В їх числі Андрущенко В., Букало Н., Даниленко Л., Зязюн І., Ковтун Т., Кремень В., Сухаревська Г. та багато інших. Проте, на жаль, суттєвого покращення ситуації у вказаній сфері економічної діяльності не спостерігається, тому необхідно активніше здійснювати пошук можливостей для досягнення європейських стандартів у сфері освіти.

Україна, як відомо, визначила орієнтир на входження в освітній європейський простір. Процеси євроінтеграції охоплюють все більше сфер життєдіяльності. Успіх цього процесу залежить у значній мірі від кадрового потенціалу загалом. Практика

підтверджує, що лише фахівці, які мають надійний резерв інформації, можуть ухвалювати обґрунтовані рішення. Статистика свідчить, що кількість інформації подвоюється кожні два роки. І така тенденція має прогресуючий характер. Тому при підготовці кадрів важливо активно використовувати інформаційно-інноваційні технології, тобто в навчальний процес має широко впроваджуватись інноваційність. Інноваційність у вищому навчальному закладі, як стверджує Цветкова Г., означає відкритість для інших думок, поглядів, світогляду; співтворчість, співпрацю викладача і студента; дотримання принципів нового педагогічного мислення. Останні мають базуватись на засадах:

- усвідомленого аналізу професійної діяльності на основі мотивів самовдосконалення;
- проблематизації діяльності, бачення протиріч, критичного ставлення до нині існуючих норм;
- педагогічної рефлексії та творчості;
- відкритості тощо [2].

SWOT-аналіз дає змогу ефективно використовувати як внутрішні, так і зовнішні ресурси для забезпечення успішної діяльності вищого навчального закладу. Це, в свою чергу, передбачає необхідність виявлення суперечностей між:

- сучасним рівнем професійної підготовки фахівців і новими вимогами у зв'язку з європейською інтеграцією української освітньої сфери;
- структурою підготовки фахівців та ринком праці;
- відсутністю стандартів якісних характеристик фахівців і критеріями оцінювання результативності професійної підготовки кадрів;
- різними очікуваннями під час створення освітніх програм і відсутністю координації між учасниками освітнього процесу та ін.

Високу якість освіти, успішну інтеграцію в європейський освітній простір можуть забезпечити не просто професіонали, а фахівці, що схильні критично мислити. Як зазначає Халперн Д., фахівці з критичним мисленням характеризуються: готовністю до планування (установка на критичне мислення, послідовне планування кроків); гнучкістю (готовність розглядати альтернативні варіанти, толерантність до іншого погляду); наполегливістю (готовність взяти відповідальність за вирішення проблеми, що вимагає напруження); готовністю виправляти власні помилки (прагнення до пошуку причин власних помилок, здатність визнати свою стратегію й дії неефективними, відмовитись від них у разі потреби та визначитись з новими, постійно вдосконалювати власне мислення); усвідомленням себе в процесі роздумів (рефлексія власного розумового процесу, спостереження за власними діями у процесі досягнення мети); пошуком компромісних рішень (уміння знаходити рішення, які могли б задовольнити) [1].

Серед можливих варіантів підвищення ефективності освіти є посилення співпраці вищих навчальних закладів України і країн Європейського Союзу, США та інших країн світу. У цьому контексті, на наш погляд, заслуговує на увагу досвід Київського Міжнародного університету, який тісно співпрацює з вишами Польщі, Німеччини, США. Провідні науковці зазначених країн читають лекції українським студентам. А участь університету в проекті „Горизонт 2020» сприяє не лише

розширенню партнерства з університетами інших країн світу, а й покращенню (зміцненню) його навчально-матеріальної бази.

Позитивні результати в навчальному процесі забезпечують різні види не лише вишів між собою, але і взаємодія вищих та загальноосвітніх навчальних закладів. Це може здійснюватись різними шляхами – розширенням освітніх послуг, налагодженням зв'язків університетів з конкретним навчальним закладом на договірних умовах, організацією профільних класів у школах, проведенням спільних круглих столів тощо.

Таким чином, здійснення SWOT-аналізу сприяє активному використанню всіх наявних ресурсів для підвищення показників діяльності освітньої сфери України і для прискорення її інтеграції до європейського освітнього простору.

Література:

1. Халперн Д. Психология критического мышления / Д. Халперн ; пер. з англ. – СПб.: Питер, 2000. – 512 с.
2. Цветкова Г. Інноваційність як принцип нового педагогічного мислення та шлях професійної самореалізації викладачів гуманітарних дисциплін / Г. Цветкова // Вища освіта України. – 2016. – №1. – С. 42-48.

УДК 658.5

Головацька С. І.

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Львівський торговельно-економічний університет

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ У СИСТЕМІ КОНТРОЛІНГУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

В умовах ринкових відносин результати роботи кожного підприємства значною мірою залежать від системи управління, яка забезпечує економічну самостійність підприємства, його конкурентоспроможність і стійкий фінансовий стан на ринку. Вирішення проблеми ефективного розвитку й економічного зростання промислових підприємств неможливе без удосконалення управлінських процесів і технологій. Внаслідок чого, важливим завданням сьогодні є пошук й розповсюдження такої системи, яка б відповідала принципам єдності підходів на різних рівнях управління, планування, обліку, калькулювання, контролю оцінки й аналізу, можливості управління витратами на різних стадіях життєвого циклу виробів, органічного поєднання зниження витрат з досягненням високої якості готової продукції.

Сьогодні немає єдиного підходу до визначення економічної категорії контролінгу. Манн Р. вважає, що контролінг повинен створювати систему ефективного управління фірмою, направлену на поступовий, ефективний, економічний і рентабельний її розвиток.

Побудова належної системи внутрішнього контролю, як складової контролінгу витрат підприємства, здійснюватися на засадах системності, що передбачає визначення об'єктів, суб'єктів, які виконують контрольні дії, та методичний

інструментарій реалізації внутрішнього контролю. Доцільно розглядати контроль системи об'єктів у цілому (підприємства), контроль її підсистем і контроль елементів (окремих об'єктів). Система внутрішнього контролю витрат підприємства включає в себе методику і процедури трьох основних категорій, які розробляє і використовує керівництво, щоб забезпечити достатню гарантію відповідності завданням контролю: середовище контролю; облікова система та контрольні процедури.

Об'єктами внутрішнього контролю витрат підприємства є: дотримання чинного цивільного, господарського та податкового законодавства при здійсненні витрат; правильність документального оформлення формування витрат у межах бюджетних показників та відхилень від них; дотримання норм (нормативів) та бюджетних (прогнозних) показників при здійсненні витрат підприємства; раціональність вибору методу управління та обліку витрат і калькулювання собівартості продукції; правильність методики відображення витрат підприємства у системі управлінського обліку; достовірність відображення витрат у внутрішній управлінській, інтегрованій та фінансовій звітності підприємства.

Суб'єкти внутрішнього контролю - це працівники підприємства, які здійснюють контрольні дії при виконанні покладених на нього обов'язків або тільки на основі відповідних прав (наприклад, працівники відділу внутрішнього контролю). Суб'єктами внутрішнього контролю є спеціалісти, що приймають рішення про активи підприємства (превентивний контроль), спеціалісти бухгалтерського підрозділу на етапі оформлення та здійснення операції (превентивний та поточний контроль) та спеціалісти, які здійснюватимуть ретроспективний контроль операцій та системи бухгалтерського обліку у розрізі аналітичних показників.

Середовище контролю - це процедури, дії і заходи, які відображають загальне ставлення керівництва підприємства до організації ефективної системи внутрішнього контролю (щоб зрозуміти і оцінити середовище контролю, необхідно розглянути його найважливіші складові елементи (стиль та основні принципи управління; організаційна структура; розподіл повноважень і відповідальності; управлінські методи контролю; внутрішній аудит; кадрова політика і практика).

Контрольні процедури є досить різноманітним і визначаються специфікою діяльності підприємства: контроль запобігання використовується для попередження або перешкоджання небажаним діям; контроль невиявлення спрямований на виявлення або розкриття небажаної дії; контроль виправлення призначений для усунення (запобігання) помилок або небажаних дій.

Отже, важливе місце у забезпеченні функціонування господарського механізму промислового підприємства посідає внутрішній контроль (як складова контролінгу), який забезпечує реалізацію місії і мети створення підприємства, збереження власності, суттєво впливає на виявлення та мобілізацію наявних резервів виробництва, сприяє підвищенню ефективності та якості діяльності.

Голяш І. Д.
к.е.н., доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
Тернопільський національний економічний університет

СУЧАСНИЙ РОЗВИТОК НАУКИ ПРО АУДИТ

На сучасному етапі аудит перестав бути лише практичною діяльністю і потребує дослідження питань формування й удосконалення його теорії. Існуючі вітчизняні й зарубіжні розробки в галузі аудиту свідчать, що база для розвитку теорії аудиту вже існує, однак, на даний час є дуже мало праць, що містять концептуальний підхід до розгляду аудиторської науки. Тому це питання стало одним з найбільш поширених у сучасних наукових дискусіях та лише частково знайшло відображення у працях Ф. Бутинця, Г. Давидова, М. Кужельного, А. Кузьмінського, О. Петрик, В. Рудницького та інших.

Ознайомлення з публікаціями зазначених науковців підтверджує необхідність подальшого вивчення процесу розвитку аудиторської науки та розгляду тих проблем, які визначатимуть її майбутнє на тривалу перспективу. Це вимагає здійснення наукових пошуків у напрямку формування знань про розвиток науки про аудит на основі використання історичного досвіду, а також креативного сприйняття аудиторської науки, яка проходить шлях еволюційного розвитку.

Процес розвитку науки про аудит невіддільний від його історії, оскільки саме ретроспективний погляд дає можливість виявити його тенденції й закономірності.

Узагальнюючи факти історії аудиту, виокремимо елементи, які відображають тенденції його розвитку та звернемо увагу на сучасну епоху, яка дала поштовх розвитку науки про аудит (рис.1).

У процесі свого історичного розвитку аудит пройшов еволюційний ланцюг «форма контролю – вид діяльності бухгалтерів - професія - наука». Як свідчить рисунок 1, практиці аудиту властивий більш тривалий шлях еволюції, порівняно з наукою, яка зараз знаходиться в зародковому стані.

Про сучасний розвиток аудиторської науки свідчать праці вітчизняних авторів. Зокрема, в одній з перших наукових праць, колективній монографії «Аудит: Практическое пособие», яка підготовлена відомими вітчизняними вченими і практиками аудиту: А. Кузьмінським, Н. Кужельним, О. Петрик, В. Савченко та ін. започатковано процес наукового дослідження в галузі аудиторської діяльності [1].

У працях професора Ф. Ф. Бутинця визначено та в значній мірі обґрунтовано теоретичні аспекти аудиту, запропоновано загальну схему теорії і практики аудиту у складі системи взаємопов'язаних методичних аспектів [2]. Незважаючи на великий внесок у розробку теорії аудиту, Ф. Ф. Бутинець вважає аудит розділом науки про господарський контроль.

Першим в історії розвитку аудиту в нашій країні, хто визнав аудит наукою, був професор В. С. Рудницький. Він висловив дуже важливу думку, зазначивши, що аудит доцільно розглядати у двох проявах: як окрему економічну науку та як практику [3].

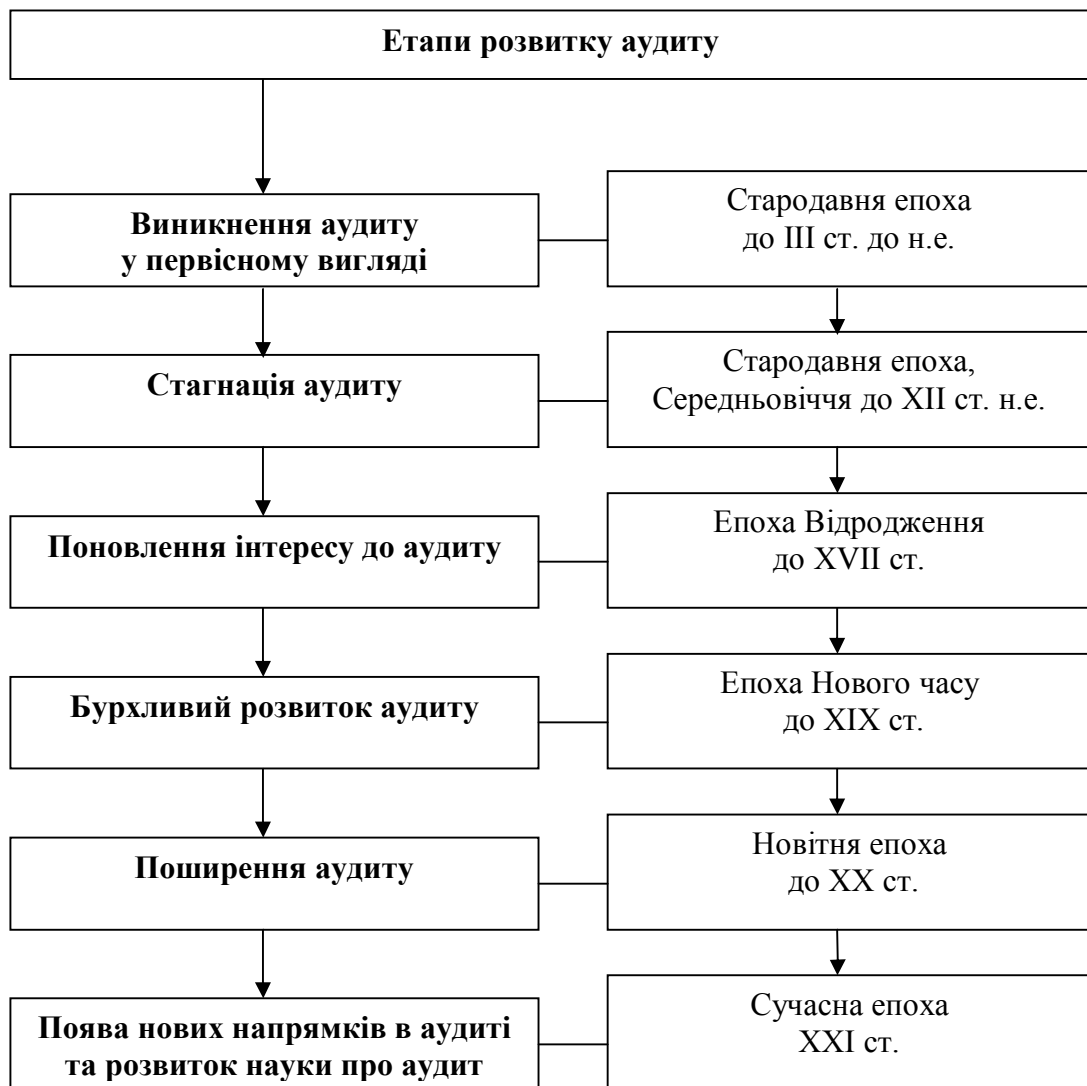


Рис. 1. Еволюційні етапи розвитку аудиту

У монографії професора О. А. Петрик «Аудит: методологія і організація» уперше досліджено питання виникнення та еволюції аудиту як науки і як професії. У монографії зроблено висновок про те, що процес становлення теорії аудиту не завершений, а отже наукове бачення аудиту постійно змінюється [4].

Спробу вирішити проблеми аудиторської діяльності з позиції науки зроблено у монографії Г. М. Давидова «Аудит: теорія і практика» [5]. Вважаємо, що ця наукова праця має надзвичайно важливе значення для формування та подальшого розвитку теорії аудиту.

Аналізуючи в цілому масив досліджень з аудиту вітчизняних науковців і практиків можна зробити висновок про те, що багато з них вважають, що аудит, як наука, вже себе утвердив і за цією наукою майбутнє.

Вважаємо, що розвиток теорії аудиторської науки зумовлений протиріччями, які закладені в історії виникнення та в процесі становлення сучасного аудиту. Дослідження окремих етапів розвитку аудиту свідчить, що кожен з них характеризується новим рівнем у пізнанні фактів та інтелектуальну революцію в розвитку теорії аудиту.

Сучасна аудиторська наука динамічно розвивається та видозмінюється внаслідок

дії таких чинників:

- адаптації науки до потреб ринкової економіки, що сприяє появі нових наукових напрямків: маркетингового аудиту, кадрового аудиту, екологічного аудиту, аудиту якості, податкового аудиту тощо;

- розповсюдження методів синергетики, при якій нестійкість вважається однією із умов динамічного розвитку аудиторської науки, а хаос – креативним початком та конструктивним механізмом її еволюції;

- альтернативності шляхів подальшого розвитку аудиторської науки – з одного боку та суб'єктивного впливу зарубіжних тенденцій на розвиток цієї науки й прискорення її еволюції – з другого;

- масштабності розвитку аудиторської науки та її орієнтації на дослідження мікроекономічних, макроекономічних й глобальних об'єктів;

- зміцнення взаємозв'язку аудиту з іншими науками та посилення ролі міждисциплінарних та комплексних підходів при дослідженні об'єктів аудиту [6].

Дослідження теоретичних питань розвитку аудиторської науки дало нам змогу зробити висновок, що аудит як галузь економічної науки розвивається та видозмінюється відповідно до вимог часу. При цьому система теоретичних знань стає більш досконалою та адекватною до потреб практики.

Література:

1. Кузминский А. Аудит: практ. пос. / А. Кузьминский, Н. Кужельный, О. Петрик, В. Савченко. – К.: Учетинформ, 1996. – 283 с.

2. Бутинець Ф. Ф. Аудит: підруч. [для студ. спец. «Облік і аудит» вищих навч. закл.] / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672 с.

3. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту / В. С. Рудницький. – Тернопіль: Економічна думка, 1998. – 192 с.

4. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація [моногр.] / О. А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с.

5. Давидов Г. М. Аудит: теорія і практика / Г. М. Давидов. – Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. – 323 с.

6. Голяш І. Д. Формування парадигм розвитку аудиту / І. Д. Голяш // Журнал Європейської економіки. – 2011. – Т. 10 (№ 3). – С. 339-346.

УДК 658:330.341.1

Данилюк М. О.

д. е. н., професор,

Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу

ПРО ОСНОВНІ ВИДИ ПОТЕНЦІАЛУ ПІДПРИЄМСТВА ТА СУПЕРЕЧНОСТІ ЇХ РОЗВИТКУ

Людство вступило в якісно новий етап взаємодії з навколишнім природним середовищем. Основним напрямком діяльності нинішнього та прийдешніх поколінь стає пошук засобів гармонізації та раціоналізації відносин людини і природи, які у

значній мірі залежатимуть від економічного, екологічного та соціального потенціалу. Ми звикли до тези «чим більше - тим краще». Більше товарів, більше ринків, більше ресурсів, більше вигоди. Однак далеко не завжди замислюємося над дією законів:

- про падіння природно-ресурсного потенціалу;
- про обмеженість природних ресурсів;
- про зниження енергетичної ефективності природокористування.

А з цими реаліями треба рахуватися, адже процес створення матеріальних благ супроводжується не тільки економічними витратами та їх результатами, але й екологічними і соціальними наслідками й суперечностями. Це пов'язано із тісною взаємодією і взаємовпливом економічного, екологічного та соціального потенціалу.

В економічній літературі потенціал підприємства здебільшого розглядають як сукупність наявних та можливих ресурсів, які можуть бути мобілізовані для досягнення окреслених цілей. При цьому науковці надають перевагу дослідженню саме економічного потенціалу, під яким розуміють сукупність наявних та таких, що можуть бути мобілізовані, елементів цілісної економічної системи, які використовуються і можуть бути використані для економічного зростання. У наукових працях [1 – 3] автори розглядають екологічний та соціальний потенціал, як складові економічного потенціалу підприємства поряд з природо-ресурсним, матеріально-технічним, науково-технічним, фінансовим, інтелектуальним, трудовим та іншими.

На наш погляд, враховуючи реалії сьогодення, необхідна зміна всієї парадигми розвитку – від ідеології «економічного зростання» до ідеології «розумної достатності». Така зміна має забезпечити гармонізацію та поєднання соціальних, екологічних і економічних цілей як рівнозначних складових в єдиній соціо-еколого-економічній системі. Важливо досліджувати кожен з цих видів потенціалу в динаміці, через призму суперечностей як джерела розвитку та прогресу на макро-, мезо- та мікрорівнях. Якби не були за своїм змістом суперечності, їх вивчення дає змогу знайти способи їх усунення, зняти перешкоди та створити умови для прогресу. На рівні окремих підприємств дана система розглядається науковцями недостатньо, не досліджуються суперечності між її складовими, що стримує вирішення зокрема проблеми екологізації.

На думку автора екологічний потенціал підприємства – «це сукупність техніко-технологічних, фінансових, інтелектуальних, споживчих ресурсів, а також механізмів та інструментів їх реалізації, які використовуються в процесі екологізації діяльності підприємства з метою мінімізації шкідливого впливу виробництва та його продукції на навколишнє середовище» [4, 200]. Виходячи з цього визначення можна виокремити, насамперед, суперечність між потребою у формуванні сукупності перерахованих ресурсів і можливістю підприємства отримати відповідну вигоду. Передумовою для розв'язання даної суперечності є раціональне використання створеного екологічного потенціалу, його реалізація в оптимальному варіанті. При дослідженні екологічного потенціалу доцільно акцентувати увагу і на такі суперечності:

- між необхідністю збереження навколишнього середовища для майбутнього та наростаючими виробничими потребами;

- між потребою інвестицій у виробничу сферу підприємства й їх недостатністю для вирішення екологічних завдань;
- між потребою випуску екологічно безпечної продукції та рівнем ціни її реалізації;
- між необхідністю забезпечення належного екологобезпечного стану на робочих місцях і потребою коштів для реалізації інших соціальних проєктів.

Остання суперечність показує взаємозв'язок екологічного, економічного та соціального потенціалу. Здебільшого автори вважають, що економічний прогрес постає передумовою соціально-екологічних перетворень і соціального розвитку загалом. Такий підхід не враховує те, що нова інформаційно-інтелектуальна епоха відкрила іншу закономірність – економічна могутність нарощується впровадженням високих технологій, високопрофесійним управлінням інформаційними потоками та значною мірою забезпечується за рахунок цілеспрямованого зростання рівня людських цінностей і потреб. Соціальна сфера – це така система, якій властиві гнучкі механізми самоорганізації, саморегулювання та самореалізації соціальних відносин та процесів. Саме ці механізми забезпечуються соціальним потенціалом підприємства, який, на погляд Коленди Н. В. пропонується розглядати як «...можливості окремих працівників та колективу загалом щодо досягнення місії, стратегічних цілей діяльності підприємства і задоволення власних потреб, які формуються та реалізуються у процесі налагодження соціальних зв'язків і забезпечують соціальний розвиток особистості» [5, 954].

У складі соціального потенціалу підприємства можна виокремити два блоки: адміністративно-колективні можливості й індивідуальні здобутки. До першого блоку відноситься: матеріальна та нематеріальна мотивація; можливості кар'єрного росту; соціальні гарантії; розвиток соціальної інфраструктури і корпоративної культури тощо. Другий блок представлений психофізіологічним станом працівників, професійним та інтелектуальним рівнем, схильністю до змін, умінням працювати в команді, духовно-моральними цінностями. Отже, у соціальному потенціалі усі працівники, будучи носіями як виробничих, так і партнерських стосунків, перебувають у центрі суперечностей, що виникають у процесі реалізації стратегічних та тактичних цілей підприємства. Серед суперечностей, які виникають у процесі функціонування і регулювання, удосконалення та розвитку соціального потенціалу можна виокремити такі:

- між потребами працівників та реальними можливостями, що задовольняють їх;
- між необхідністю підвищення продуктивності праці і можливостями залучення більш кваліфікованих працівників;
- між потребою інноваційних змін в колективі й інертністю окремих членів колективу;
- між потребою забезпечення соціальної активності працівників та рівнем їх соціальної захищеності в підприємстві;
- між традиційними та творчими підходами при підготовці й ухваленні управлінських рішень;
- між необхідністю відтворення людських ресурсів і стимулювання праці та

економічною необґрунтованою та соціально несправедливою ціною праці;

- між досягнутим рівнем інтелектуального розвитку фахівця і посадою, яку він займає.

Підводячи підсумки, треба сказати, що суперечності є складною і багатогранною категорією та виконують різні функції. Їх ідентифікація і професійне формулювання значно сприяє вирішенню назрілих завдань. А комплексне та вміле використання розглянутих видів потенціалу має забезпечити гармонізацію і поєднання соціальних, екологічних та економічних цілей як засад сталого розвитку. При цьому соціальна сфера, її освітньо-культурна й освітньо-наукова складові відіграють і будуть відігравати унікальну роль основного інструменту забезпечення саме такого розвитку.

Література:

1. Берлінг Р. З. Еколого-економічний потенціал підприємства, його суть та значення у виробничо-господарській діяльності підприємства / Р. З. Берлінг // Вісник національного університету «Львівська політехніка» «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». – 2011. – № 714. – С. 33 – 38.
2. Лапин Е. В. Экономический потенциал предприятий промышленности: формирование, оценка, управление / Е. В. Лапин // Автореф. дис. д-ра экон. наук: 08.07.01. – Суми, 2006. – 45 с.
3. Дорошенко Ю. А. Экономический потенциал территории / Ю. А. Дорошенко. – СПб.: Химия, 1997. – 237 с.
4. Бабина О. Є. Багатовимірність прояву результатів формування та реалізації екологічної складової потенціалу підприємства / О. Є. Бабина // Проблеми економіки. – 2013. – № 1. – С. 197 – 204.
5. Коленда Н. В. Соціальний потенціал: рівні, темпи, складові / Н. В. Коленда // Вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського «Глобальні та національні проблеми економіки». – 2014. В. 2. – С. 952 – 958.

УДК 657.6

Дерій В. А.

д. е. н., професор, завідувач кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
Тернопільський національний економічний університет

АНАЛІЗ ЕКОНОМІЧНИХ ПРОЦЕСІВ У ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ: ПОКАЗНИКИ, ПЕРСПЕКТИВИ

Динамічний розвиток промислового виробництва є одним із найважливіших умов успішного розвитку економіки будь-якої держави. Після розпаду колишнього Радянського Союзу економіка України, у тому числі й економіка промисловості, зазнала нищівних втрат, які можна оцінювати лише у трильйонах гривень. На жаль, точну суму втрат української економіки за цей період, напевно, нікому вже не вдасться встановити. Іванов С. стверджує, що «...за роки незалежності Україна

втратила майже 60 % свого економічного потенціалу, що дорівнює втратам СРСР під час другої світової війни» [1]. Для порівняння зазначимо, що економіка України втратила у 1,5 рази більше, ніж за часів другої світової війни (!!!).

Під економічними процесами (фазами), з точки зору О. Гош, доцільно розуміти «... розвиток процесів безпосереднього виробництва, розподілу, обміну і споживання та дія зумовлених цими процесами виробництва спільних законів і властивих їм суперечностей» [2].

Аналіз економічних процесів у промислових підприємствах України, проведений автором цих тез за період з 1990 р. до 2015 р., свідчить про те, що обсяги виробництва основних видів промислової продукції майже у всіх випадках зменшився: у 2 рази (електроенергія, аміак синтетичний), 3 рази (готовий прокат, папір, цемент), 4 рази (ковбасні вироби), 5 разів (тваринне масло, цукор), 6 разів (труби сталеві), 9 разів (взуття), 15 разів (тканини), понад 100 разів (автомобілі). Єдиним основним видом промислової продукції в Україні, обсяги якої збільшились у 3,3 рази є олія. Якщо ж порівнювати показники за 2015 р. з показниками за 2000 р., то у 2015 р. відбулось збільшення обсягів виробництва ковбасних виробів – у 1,3 рази, паперу – у 1,4 рази, цементу – у 1,6 рази, тканини – у 1,7 рази, олії – у 3,6 рази [Розраховано за: 3].

До перспективних українських промислових підприємств або таких, що залишаються відносно конкурентоспроможними на ринку можна, на наш погляд, віднести наступні підприємства:

– *машинобудування* (автомобіле-, комбайно-, літако-, ракето- та суднобудування). Обсяги виробництва продукції машинобудування в Україні постійно зменшуються. Правда, протягом 2014-2016 рр. відбулось збільшення обсягів виробництва машин і обладнання для військових потреб. Для такої держави, як Україна, неприпустимим є той факт, що практично втрачено потужності легкового автомобілебудування (Запорізький і Луцький автомобільні заводи не працюють). Актуальною залишається проблема збільшення обсягів національного виробництва комп'ютерів, електронної та оптичної продукції;

– *енергетики* (найбільше електроенергії виробляють атомні електростанції (54 % з усієї її кількості), теплові електростанції (42 %), гідроелектростанції (лише 4 %) [3]. Україна має йти в напрямку розвитку саме останніх. Також варто розвивати альтернативні джерела (енергія вітру, води, сонця) отримання електроенергії за невеликих капітальних інвестицій і обсягів її виробництва;

– *будівельних матеріалів*. Такі підприємства є підприємствами-супутниками будівельних підприємств, тому обсяги виробництва тут прямо залежать від обсягів виконання будівельно-монтажних робіт;

– *харчової промисловості*. Обсяги виробництва продуктів харчування в Україні щорічно збільшуються (за винятком 2013 р., коли відбувся незначний спад темпів росту). У цьому сегменті, напевно, найбільше постраждала цукрова промисловість, адже обсяги виробництва цукру зменшились з 6,8 млн. т у 1990 р. до 1,5 млн. т у 2015 р. [3]. Більшість цукрових заводів України були приватизовані, їхнє обладнання і устаткування розібрані та перетворені на металобрухт з наступним вивезенням його

за кордон. Зараз маємо таку ситуацію, що Україні самій бракує металобрухту для роботи металургійних заводів;

– *текстильної, швейної та взуттєвої промисловості*. На жаль, більшість українців носять одяг і взуття іноземного виробництва або уже використовувані («second hand») за кордоном. За сприятливої системи оподаткування, налагодити національне виробництво одягу та взуття не є складною проблемою, адже малі і середні підприємства можуть за короткий значно розвинути такий напрямок виробничої діяльності;

– *з виробництва меблів*. Меблеве виробництво в Україні досить добре розвивається і це дає змогу забезпечити наших громадян меблями від національних виробників, зменшити попит на них до мінімуму. Водночас, продовжується завезення в Україну імпортованих меблів з-за кордону;

– *з перероблення промислових та побутових відходів*. З цього напрямку виробничої діяльності Україна значно відстає від країн Євросоюзу.

Таким чином, аналіз економічних процесів у промислових підприємствах України свідчить про те, що наша промисловість загалом перебуває у стабільному занепаді (за винятком окремих підгалузей) і використовує, переважно, залишки виробничого ресурсу, створеного ще за часів колишнього Радянського Союзу. Для відновлення та розвитку промислового потенціалу України науковцям і практикам необхідно розробити, як ми вважаємо, «Стратегічний план розвитку України на період до 2050 року» (з деталізацією у його межах стратегічного плану відновлення і розвитку промисловості по п'ятирічках, роках, регіонах, а також з реальним матеріально-технічним та фінансовим забезпеченням).

Література[^]

1. Іванов С. Стрибок з прірви: 25 років залежності України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://hvylya.net/analytics/politics/stribok-z-prirvi-25-rokiv-zalezhnosti-ukrayini.html>
2. Гош О. Економічні процеси / О. Гош // Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1 / Редкол.: С. В. Мочерний (відпов. ред.) та ін. – К.: Видавн. центр «Академія», 2000. – С. 480-481.
3. Державна служба статистики України. Показники із веб-сайту служби [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua>

УДК. 657

Дорош Н. І.

д. е. н., професор

Київський національний університет ім. Тараса Шевченка

РОЗВИТОК КОНЦЕПЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

Внутрішній контроль є важливою та фундаментальною концепцією, яку бізнес-професіонали на всіх рівнях, а також як зовнішні, так і внутрішні аудитори мають

розуміти. Усі члени підприємства несуть відповідальність за внутрішній контроль на своїх ланках та за його ефективне проведення. Всі працівники підприємства мають розвивати розуміння належної системи контролю відповідно на всіх ланках підприємства та відповідальності та визначати, чи їх діяльність є операційно ефективною.

Внутрішній контроль – це процеси, що запроваджуються системою менеджменту та які створюються для надання відповідної впевненості щодо: надійності фінансової та операційної інформації; відповідності стратегії та планів підприємства законам, правилам та нормативному регулюванню; схоронності активів; ефективності операційної діяльності; досягнення місії, цілей та поставлених завдань підприємства; чесності та етичних норм [2, с. 24].

Підприємство має належний контроль, якщо: виконання встановленої місії відбувається на основі етичних норм; створюється надійна та точна інформація; виконуються вимоги відповідних законів та політики підприємства; забезпечується економне та ефективне використання ресурсів; забезпечується належна схоронність активів.

Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту визначають контроль як будь – які заходи, що вживаються (здійснюються) менеджментом, радою директорів та іншими працівниками з метою управління ризиками та збільшення ймовірності досягнення встановлених цілей та завдань. Керівництво планує, організовує та спрямовує виконання належних заходів, щоб забезпечити впевненість досягнення цілей та завдань підприємства [1].

Перше визначення, яке було запропоновано Американським інститутом сертифікованих громадських бухгалтерів (AICPA – American Institute of Certified Public Accountants) та було використано Американською комісією з цінних паперів в Законі про цінні папери 1934 року стало гарним підґрунтям для розвитку концепції внутрішнього контролю. AICPA вперше кодифікував стандарти Положення про стандарти аудиту (SAS №1), які визначали практику зовнішнього аудиту фінансової звітності в США протягом багатьох років. Згідно з SAS №1 внутрішній контроль включає план підприємства та сукупність методів та вимірників, адаптованих до виду бізнесу підприємства та прийнятих підприємством для забезпечення схоронності активів, перевірки правильності та надійності бухгалтерської інформації, сприяння підвищення операційній ефективності та підтримання прийнятої політики управління [2, с. 25].

Оригінальний SAS №1 був модифікований додаванням адміністративного (управлінського) та бухгалтерського контролю до базового визначення внутрішнього контролю. Адміністративний контроль включає, але не обмежується тільки планом підприємства, процедурами та записами (документами), які стосуються процесів прийняття рішень (авторатизації) щодо надання дозволу на здійснення господарських операцій. Такий дозвіл є функцією менеджменту, яка безпосередньо пов'язана з досягненням завдань підприємства і є відповідним кроком (позицією) для встановлення бухгалтерського контролю за господарськими операціями.

Бухгалтерський контроль включає план підприємства, процедури та документи, які стосуються схоронності активів, достовірності фінансової звітності і, отже, які

призначені для забезпечення достатньої впевненості що: операції виконуються згідно з загальним або спеціальним дозволом керівництва; операції відображаються в обліку по мірі виникнення для складання фінансової звітності відповідно до загально прийнятих принципів бухгалтерського обліку чи інших критерій та підтримки звітності активів; доступ до активів здійснюється тільки з відповідного дозволу керівництва; бухгалтерські записи активів порівнюються з їх фактичною наявністю через певні проміжки часу та приймаються відповідні заходи при виявленні відхилень. Звітність щодо активів підприємства та доступ до них мають лише уповноважені особи з періодичним проведенням інвентаризацій.

Вищевказані визначення не обов'язково є взаємовиключними, оскільки деякі процедури та записи, засновані в бухгалтерському контролі, можуть бути включені в адміністративний контроль. Наприклад, дані про продаж окремих видів продукції та витрати можуть бути використані для бухгалтерського контролю, а також при прийнятті рішень стосовно ціни одиниці продукції чи інших аспектів операцій. Прикладами винятково адміністративного контролю є документи, які підтверджують не ефективну роботу персоналу з метою оцінки персональної відповідальності.

Таким чином більш ранні інтерпретації стандартів АІСРА підкреслюють, що система внутрішнього контролю поширюється не тільки на питання, які стосуються бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а й включає контроль управлінських рішень.

Важлива роль щодо внутрішнього контролю належить Закону США «Про корупційну практику за кордоном» 1977 року (Foreign Corrupt Practices Act – FCPA) [2, с. 27]. Вказаний закон значно вплинув на оцінку та документування системи внутрішнього контролю у великих корпораціях США. Підприємства, які ніколи не мали формалізованої документації процедур внутрішнього контролю, почали її запроваджувати. Часто таку відповідальність покладали на відділ внутрішнього аудиту, який прикладав свої найкращі зусилля для дотримання положень внутрішнього контролю зазначеного закону. FCPA вимагав від підприємств документування процедур внутрішнього контролю, але не зобов'язував зовнішніх аудиторів засвідчувати те, чи відповідає внутрішній контроль положенням FCPA.

Сучасні стандарти внутрішнього контролю COSO (Committee of Sponsoring Organizations) забезпечують чудовий опис всієї багатовимірної концепції внутрішнього контролю, визначаючи, що внутрішній контроль являє собою процес, що знаходиться під впливом суб'єкта господарювання, директорів підприємства, менеджменту та іншого персоналу, призначений для забезпечення достатньої впевненості в досягненні цілей у наступних категоріях: ефективність і результативність діяльності; достовірність фінансової звітності; дотримання законів і правил.

Література:

1. International Professional Practices Framework (IPPF) 2013 Edition. Copyright © 2009 – 2012 by The Institute of Internal Auditors, 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida 32701 – 4201, USA. All right reserved. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.theiia.org/bookstore/product/international-professional-practices-framework-2011-1533.cfm>

2. Moeller, Robert R. Brink's modern internal auditing : a common body of knowledge / Robert Moeller. – 7th ed. – John Wiley & Sons, Inc. – 2009 – 794 p.

УДК 332.142.4

Дубініна М. В.

д.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку і аудиту,
Миколаївський національний аграрний університет

Ксьонжик І. В.

д.е.н., доцент, заступник декана з наукової роботи ОФФ,
Миколаївський національний аграрний університет

Пісоченко Т. С.

асистент кафедри обліку і аудиту,
Миколаївський національний аграрний університет

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ЯК ОДНА ЗІ СКЛАДОВИХ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Розвиток та зміцнення зовнішніх зв'язків в умовах ринкової економіки можливі лише за умови отримання прозорості, повної та правдивої інформації про фінансовий стан підприємства і результати його діяльності всіма суб'єктами господарювання. Дана інформація є підґрунтям своєчасного прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень. Якісне інформаційне забезпечення сприяє своєчасному реагуванню на зміну внутрішнього та зовнішнього економічного середовища та надає можливість виявляти і оцінювати сильні та слабкі сторони діяльності підприємств, ефективно використовувати наявні ресурси і можливості.

Основним джерелом інформації про діяльність підприємств є дані бухгалтерського обліку та складена на їх основі фінансова, податкова, статистична та інші види звітності. Тому, забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та їх відображення у фінансовій звітності аграрних підприємств можливе лише за рахунок систематичного контролю облікових процесів. Основним інструментом здійснення такого контролю є інвентаризація. На сьогодні, залишаються не визначеними низка питань щодо безпосереднього застосування та проведення інвентаризації у аграрних підприємствах і такими, що потребують подальших досліджень.

Вивченням даної теми займалися такі вітчизняні науковці, як С. В. Бардаш, М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Н. І. Дорош, Є. В. Калюга, М. Ф. Огійчук та інші. Але, низка питань, пов'язаних із проблематичністю проведення інвентаризації потребує подальшого розгляду та деталізації.

Інвентаризація передбачає здійснення перевірки і документальне підтвердження наявності, стану, оцінки активів та зобов'язань (майна, вкладень підприємства в статутні капітали інших підприємств, розрахунків з дебіторами та кредиторами) підприємства.

Таким чином, об'єктом інвентаризації є сукупність однорідних елементів об'єктів майна та зобов'язань підприємства за своїм призначенням та економічним змістом. Суб'єктами інвентаризації є носії прав та обов'язків, що представлені державними інститутами, структурами та підрозділами, що відповідно до законодавства мають право контролювати діяльність, а також власники та працівники підприємства [2].

Інвентаризацію на сільськогосподарських підприємствах здійснюють з урахуванням принципів, які базуються на основі вимог, завдяки яким процес набуває цілеспрямованого та організованого характеру.

Левкович О. А. зазначає, що для удосконалення порядку проведення інвентаризації необхідно дотримуватись наступних принципів: раптовості, своєчасності, співставленості, точності, плановості, безперервності, об'єктивності, обов'язковості, повноти охоплення об'єктів, гласності, оперативності, ефективності, економічності, доцільності юридичного значення та оцінки результатів, матеріальної відповідальності [7].

Основними шляхами вдосконалення процесу інвентаризації є:

- для забезпечення більшої ефективності та об'єктивності проведення інвентаризацій склад комісій кожного разу або через певний час слід оновлювати;
- для зменшення трудомісткого процесу заповнення документів необхідно ввести проміжний документ, тобто інвентаризаційний ярлик за кожним видом запасів;
- важливим питанням удосконалення інвентаризацій є розробка мережного графіка проведення інвентаризації об'єктів з урахуванням особливостей і структури підприємства.

Добре сплановані цілі і засоби у добре сформованих структурах, за умови ефективної системи мотивування, можуть призводити до розширення обмеження сфери й інтенсивності інвентаризації, як засобу контролю. Створення правильно функціонуючого інформаційного зв'язку, який забезпечує всі процеси інвентаризації, між запланованими цілями і досягнутими результатами, є тим важливим завданням, чим більш складнішою є організація та технологія проведення інвентаризації.

Література:

1. Білуха М. Т. Курс аудиту: підруч., 2-ге вид., перероб. – К.: Вища шк.: т-во «Знання», КОО, 2005. – 103 с.
2. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація: підручник / Н.І. Дорош. – Житомир: ЖІТІ, 2012. – С. 218-248.
3. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: моногр. / Є. В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
4. Огійчук М. Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: підруч., вид. 3-є доп. і перероб. / М. Ф. Огійчук. – К.: Вища освіта, 2010. – 746 с.
5. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: підруч. – 2-ге вид., перероб. і допов. / за ред. М. Ф. Огійчука, В. Я. Плаксієнко, Л. Г. Панченко та ін. – К.: Вища школа, 2003. – 800 с.

6. Бадах Л. П. Етапи проведення інвентаризації / Л. П. Бадах // Матеріали наук. конференції молодих вчених, аспірантів і студентів. «Наукові здобутки молоді – вирішенню проблем харчування людства у XXI столітті», ч. 4. – 2013. – 15-16 квітня. – С. 53-55.
7. Левкович О. А. Бухгалтерский учет: пособ. / О. А. Левкович, И. Н. Бурцева. – 5-е изд., перераб. и доп. – Минск: Амалфея, 2007. – 800 с.

УДК 658.14

Жукевич С.М.

к.е.н., доцент кафедри обліку в державному
секторі економіки та сфері послуг,

Тернопільський національний економічний університет

Жук Н.Т.

магістр з обліку й аудиту

ДІАГНОСТИКА ДІЛОВОЇ АКТИВНОСТІ В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Процес ефективного функціонування суб'єктів господарювання на сучасному етапі розвитку економічних відносин суттєво пов'язаний із посиленням дієвості інструментів діагностики ділової активності підприємств в інформаційній системі управління їх фінансовим потенціалом.

Комплекс діагностичних методів дослідження фінансового стану підприємства загалом і ділової активності зокрема є початковим етапом управлінського процесу, особливо антикризового. На кшталт того, як людський організм потребує діагностики перед лікуванням, підприємство повинно бути продіагностоване з метою виявлення проблемних ділянок і прийняття обґрунтованих управлінських заходів щодо їх виправлення.

Проаналізувавши наведені підходи до визначення поняття ділової активності підприємства [1-5], можна стверджувати, що поняття ділової активності підприємства є багатокритеріальним, а діагностика ділової активності - це комплексна оцінка ефективності використання суб'єктом господарювання всіх ресурсів та система аналітичних заходів, направлених на визначення величини й причин відхилення критеріїв ділової активності від бажаних чи нормативних, з метою здійснення управлінських впливів щодо досягнення позитивних результатів діяльності підприємства, створення сприятливого інвестиційного клімату, підтримання стабільного фінансового стану та забезпечення постійного розширення й росту обсягів виробництва та реалізації продукції і послуг.

В умовах нестабільної економіки виділяють наступні рівні ділової активності (високий; середній; низький), яким відповідає характерна виробничо-господарська ситуація (нормальна, проблемна, кризова).

Діагностика ділової активності підприємства здійснюється на якісному та кількісному рівнях й характеризується відповідною групою показників діяльності підприємства.

Якісний рівень діагностики може бути отриманий у результаті порівняння діяльності суб'єкта господарювання з однотипними за сферою застосування капіталу підприємствами за неформалізованими критеріями. А саме: широта ринків збуту продукції; наявність продукції, що експортується; наявність унікальної продукції, техніко-економічні параметри якої перевищують або відповідають світовим аналогам; стійкість зв'язків з клієнтами, партнерами; репутація підприємства, яку оцінюють із допомогою експертних висновків.

Що стосується методики кількісної діагностики ділової активності, то узагальнивши існуючі підходи [2; 4], дотримуємось думки, що вона може бути здійснена за такими етапами.

1) Діагностика динаміки і співвідношення темпів зростання абсолютних показників згідно «золотого правила» економіки:

$$100\% = < TA < TЧД < TЧП$$

де Та – темп зростання активів;

Tчд – темп зростання чистого доходу;

Tчп - темп зростання чистого прибутку.

100 % < Та показує, що підприємство нарощує економічний потенціал і масштаби своєї діяльності;

Та < Tчд свідчить про те, що виручка зростає швидше від економічного потенціалу. З цього можна зробити висновок про підвищення інтенсивності використання ресурсів на підприємстві;

Tчд < Tчп означає, що прибуток зростає швидше від обсягів реалізації і сукупного капіталу внаслідок підвищення рівня рентабельності продажів.

2) Діагностика значень і динаміки відносних показників, які характеризують рівень ефективності використання авансованих і спожитих ресурсів підприємства. Доцільно оцінити показники: оборотності, ресурсовіддачі, тривалості циклів. Основними з яких є: коефіцієнт оборотності активів, коефіцієнт оборотності власного капіталу, коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості, коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості, тривалість обертів дебіторської та кредиторської заборгованостей, коефіцієнт оборотності матеріальних запасів, коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддачі), період обороту чистого робочого капіталу.

3) Діагностика значень і динаміки показників рентабельності, які характеризують відносну дохідність підприємства А саме: рентабельність активів (сукупного капіталу), рентабельність чистих активів, рентабельність власного капіталу, рентабельність оборотного капіталу, рентабельність реалізації.

4) Діагностика коефіцієнтів стійкого зростання підприємства.

У фаховій літературі стійке зростання характеризується як максимально можливе зростання без зміни фінансового ризику. При цьому допускається

збільшення зобов'язань, але пропорційно зростанню власного капіталу, що забезпечує незмінність фінансового ризику [5].

Діагностика стійкого зростання передбачає моніторинг чинників, що впливають на збалансованість зростання. Оцінити вплив кожного показника-чинника на загальну стійкість можна за багатофакторними моделями коефіцієнта стійкого зростання, яких є декілька. Виходячи з моделі, підприємство може обрати певні чинники у тих пропорціях, у яких доцільно їх мобілізувати для забезпечення стійкості зростання та підвищення ділової активності. Однак це буде предметом нашого подальшого дослідження.

Література:

1. Базилінська Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика: навч. посіб. [Текст] // Я. Базилінська – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 328 с.
2. Заїкіна О. О. Роль показників ділової активності в оцінці управління підприємством / О. О. Заїкіна // Харчова пром-ть. – 2008. – № 7. – С. 144-148
3. Куриленко Т. П. Теоретичні аспекти визначення ділової активності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// archive. nbuv. gov.ua/ portal/ Soc_Gum/ Nvamu_ekon/2009_6/6.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvamu_ekon/2009_6/6.pdf)
4. Нестеренко Н. В. Ділова активність як невід'ємна частина фінансового стану підприємства [Текст] / Н. В. Нестеренко, О. Діхтяр // Економічний аналіз. – 2012. – № 10. – Частина 3. – С. 411.
5. Уолш К. Ключевые показатели менеджмента: полное руководство по работе с критическими числами, управляющими вашим бизнесом Пер. с англ. 2-е изд., Изд-во: Максимум, 2010. – 400 с.

УДК 657

Зінкевич О. В.

к. е. н., старший викладач кафедри обліку та аудиту,
Національний університет водного господарства та природокористування

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В УПРАВЛІННІ ІНВЕСТИЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВ: СИСТЕМНИЙ ПІДХІД

Основні засоби є одним із об'єктів інвестиційного процесу, а саме – реального інвестування. Реальне інвестування в основні засоби водночас з обліковим, потребує серйозного інформаційного забезпечення аналітичними даними, адже воно завжди пов'язане з багатьма інвестиційними ризиками. І саме на аналіз покладається певною мірою захисна функція, пов'язана з їх нейтралізацією і мінімізацією. Традиційно основна увага в інвестиційному аналізі приділяється передпроектній і проектній стадії і недостатньо, на нашу думку, оцінюється фактично досягнута ефективність як у процесі реалізації інвестиції в основні засоби так і післяінвестиційного контролю – тобто аналізу використання основних засобів протягом всього періоду їх корисної

експлуатації. Тобто аналіз проводиться відокремлено – як аналіз інвестицій та аналіз основних засобів без «прив'язки» до реального інвестування. Для удосконалення інформаційного забезпечення управління основними засобами як об'єктами реального інвестування необхідно дотримуватися системного підходу. Системний підхід, як методологія наукового пізнання, є сукупністю методів дослідження окремо взятих компонентів (частин, елементів) об'єкта дослідження, їхніх взаємозв'язків і взаємодій [1, 71]. Тому дотримання системного підходу зумовлює необхідність враховувати водночас потреби в аналітичних оцінках підсистеми управління реальними інвестиціями та підсистеми управління основними засобами відповідно до узгоджених цілей, завдань і принципів аналізу.

Реальне інвестування є одним із видів інвестиційної діяльності. Реальні інвестиції безпосередньо пов'язані зі створенням, оновленням та розширенням основних засобів підприємств. Як зазначає Р. О. Костирко, до основних напрямків інвестиційної діяльності належить оновлення і розвиток матеріально-технічної бази підприємства або розширене виробництво основних засобів підприємства [2, 506]. Завдяки якісному аналізу інвестиційної діяльності керівництвом приймаються більш ефективні управлінські рішення по розширенню, відтворенню основних засобів як виробничого, так і невиробничого характеру, а також по укріпленню матеріально – технічної бази суб'єктів господарювання. Тому науковці Т. Д. Косова, П. М. Сухарев, Л. О. Ващенко метою аналізу інвестиційної діяльності підприємств визначають дослідження ключових (найбільш інформаційних) параметрів, що дають об'єктивну і точну картину процесу інвестування і впливають на структуру активів і пасивів балансу [3, 401].

Досліджуючи за системним підходом формулювання мети аналізу основних засобів, варто зазначити, що більшість вчених не ідентифікує її у причинно-наслідковій залежності з інвестиційною діяльністю. На думку проф. Є. В. Мниха, мета економічного аналізу основних засобів полягає у визначенні забезпеченості підприємства основними засобами за умови найбільш інтенсивного їх використання та пошуку резервів підвищення їх віддачі [4, 241]. Н. Г. Шпанковська, Г. О. Король, К. Ф. Ковальчук, В. В. Костанецький, Ю. О. Распопова, Ю. Т. Труш [5, 155] в якості мети аналізу основних засобів вважають пошук, оцінку та подальшу мобілізацію резервів поліпшення їхнього використання.

Отже, критична оцінка наведених положень свідчить про відсутність «точок дотику», тобто взаємоув'язки аналітичного осмислення пріоритетів системного дослідження реальних інвестицій та основних засобів для потреб інформаційного забезпечення управління інвестиційною діяльністю підприємств. На наш погляд, при визначенні мети аналізу основних засобів слід обов'язково враховувати інформаційні запити суб'єктів управління реальними інвестиціями та основними засобами.

За визначенням І. О. Бланка, основною метою інвестиційної діяльності є забезпечення реалізації найбільш ефективних форм вкладення капіталу, направлених на розширення економічного потенціалу підприємства [6, 348]. З іншої сторони, ціллю фінансового менеджменту основних засобів (операційних необоротних активів) є забезпечення своєчасного оновлення і підвищення ефективності їх використання [6, 188].

Окреслюючи мету та завдання аналізу основних засобів в управлінні реальними інвестиціями варто врахувати, що спостерігається зміна концептуальних підходів (генезису) формулювання основної мети інвестиційної діяльності, (визначених відповідними економічними теоріями. Отже, на нашу думку, відбувається перехід до більш виваженої, збалансованої оцінки пріоритетів і довгострокових (стратегічних) переваг інвестиційної діяльності, більш точного та коректного урахування інтересів власників бізнесу, що є логічним з позицій можливих ризиків і конкурентної боротьби. З урахуванням наведеного, управління основними засобами як об'єктами реального інвестування в рамках загальної фінансової стратегії підприємства потребує сучасного аналітичного інструментарію.

Література:

1. Сухарева Л. О. Контроль управлінських рішень : системний підхід : моногр. / Л. О. Сухарева, В. М. Стефківський. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2013. – 237 с.
2. Костирко Р. О. Фінансовий аналіз: навч. посіб. / Р. О. Костирко. – Х.: Фактор, 2007. – 784 с.
3. Косова Т. Д. Організація і методика економічного аналізу: навч. посіб. / Т. Д. Косова, П. М. Сухарев, Л. О. Ващенко та ін. – К.: ЦУЛ, 2012. – 528 с.
4. Мних Є. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: підруч. / Є. В. Мних . – К.: КНТЕУ, 2008. – 513 с.
5. Шпанковська Н. Г. Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій: навч. посіб. / Н. Г. Шпанковська, Г. О. Король, К. Ф. Ковальчук [та ін.] ; за ред. К. Ф. Ковальчука. – К.: ЦУЛ, 2012. – 328 с.
6. Бланк И. А. Финансовый менеджмент: учеб. курс / И. А. Бланк. – К.: Ника-Центр, 1999. – 528 с.

УДК 331.101.262

Йолтуховська О. Ю.

к.е.н., доцент кафедри обліку та аудиту,
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ДО АНАЛІЗУ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ

До сучасних тенденцій розвитку економічної науки необхідно віднести динамічне піднесення категорії «людський капітал». Як зазначає Д.П. Мельничук, людський та соціальний капітал об'єднуються в єдиний теоретико-прикладний комплекс – теорію особистого капіталу, що обґрунтовує особливе місце людського фактора з-поміж різних ресурсів [1, с.321]. Тобто необхідність розробки методики аналізу людського капіталу полягає у можливості оцінки не лише фізичного вкладу людини в прибуток підприємства, а й розумового. На основі досліджень авторефератів дисертацій та робіт іноземних вчених, розглянемо основні теоретичні підходи до аналізу людського капіталу (табл. 1).

Теоретичні підходи до аналізу людського капіталу

| Автор | Визначення |
|-----------------------------|---|
| <i>Альфред Маршалл [2]</i> | Вважав, що оцінка вартості людини може бути вигідною, розглядав їх за методом капіталізації чистого заробітку, але він відкинув дане поняття як «нереальне», тому що людина не продається на ринку |
| <i>Гарольд Боас [3]</i> | Запропонував 3 критерії до методів оцінки людського капіталу: 1 – метод оцінки залежить від цілей, для яких оцінка буде використовуватися; 2 – потрібно обережно в проводити розрахунки за статтями по людському та звичайного капіталу ; 3 – необхідно брати до уваги взаємовплив вартості звичайного та людського капіталів |
| <i>Генрі Д. Маклеод [4]</i> | Вважає, що якщо людина не є продуктивною, тоді вона не підлягає економічному аналізу, тобто тільки продуктивна людина підлягає економічному аналізу |
| <i>Дж.Р. Маккуллох [5]</i> | «Замість того, щоб розуміти капітал як частину продукції промисловості, неприбуткової людині, який міг би бути виготовлений для його підтримки та допомагати у виробництві, здається, не існує жодних причин, за якими сама людина не могла би ним вважатися, і багато причин, за якими він може бути розглянутий як частина національного багатства» |
| <i>Едвард Денісон [6]</i> | Майстерність і набуті здібності втілені в людському капіталі і збільшують їх якість як виробничих одиниць |
| <i>Нассау Сеніор [4]</i> | Тракував людину як капітал з витратами на утримання, вкладені в людину з метою отримання вигід у майбутньому |
| <i>Фрідріх Канп [4]</i> | Використовував метод вартості виробництва Енгеля без обліку знецінення та витрат на утримання людини для оцінки вартості емігрантів, які прибули до Америки |
| <i>Чарльз Л. Брейс [4]</i> | Зазначав, що вартість об'єкта не визначається лише вартістю його виробництва, він визначається також попитом на нього, отже, кожна людина має цінність, яка дорівнює різниці між вкладом у виробництво та витратами на його утримання |

Проаналізувавши дані наведені у таблиці 1, можна зробити висновок, що кожен автор по-різному трактує методи оцінки людського капіталу. Основна увага усіх вчених спрямовується на вивчення чинників, що впливають на розмір людського капіталу, однак дослідження потребує ефективність інвестицій в людський капітал.

Збільшення продуктивності праці в інтелектуальній сфері пов'язане з багатьма чинниками. Зокрема Ж. Поплавська та В. Поплавський виділяють такі п'ять як головні: по-перше, продуктивність розумової праці визначається не кількістю чи обсягом виробленої продукції (наданих послуг), а їхньою якістю; по-друге, безперервна інноваційна діяльність стає невід'ємною частиною розумової праці і складовою виробничого завдання працівника; по-третє, інтелектуальний працівник, у певному розумінні, має виробничу незалежність, тобто він сам керує своєю роботою; по-четверте, для підвищення результативності працівників цієї категорії слід сприймати їх не як об'єкт витрат, а як капітал; і, нарешті, працівники, що безпосередньо впливають на рівень інтелектуального капіталу підприємства, мають не тільки постійно самовдосконалюватися, а й інтенсивно вдосконалювати інших [7].

Підсумовуючи все вищезазначене, можна з впевненістю сказати, що розумова

праця починає виходити на новий рівень свого розвитку. Людство усвідомлює її роль та значення при формуванні прибутку підприємства. А отже й існує необхідність у проведенні ефективного аналізу використання даного виду капіталу підприємства.

Проте варто наголосити на тому, що це аж ніяк не свідчить про повне відмирання такого поняття як трудові ресурси (фізична праця), а існуюча методика його аналізу не втратила своєї актуальності, вона лише повинна бути доповнена методикою аналізу людського капіталу, а саме, в аспекті аналізу віддачі ефективності використання розумової (знання, навички, вміння) складової персоналу підприємства.

Література:

1. Мельничук Д. П. Теорія людського капіталу у вимірі соціальної політекономії / Д. П. Мельничук // Вісник ЖДТУ. – № 1 (39). – 2008. – С. 321-326.
2. Marshall Alfred. Principles of Economics. / Alfred Marshall. – New York: Macmillan Co., 1959.
3. Boag Harald. Human capital and the cost of war. Royal Statis. Soc. January, 1916. – 85p.
4. Исторический обзор подходов к концепции человеческого капитала [Электронный ресурс]. – Режим доступа: // <http://sibupk.nsk.su/New/04/chairs/ecttheory/kapital/gl1.htm#2>.
5. Армстронг М. Стратегическое управление человеческими ресурсами / М. Армстронг. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 328 с.
6. Denison, Edward F. The Unimportance of the Embodied Question, A.E.R., LIV. – March, 1964.
7. Поплавська Ж. Економіко-філософський аспект людського капіталу / Ж. Поплавська, В. Поплавський // Вісник НАН України. – 2002. – № 12. – С. 14-20.

УДК 657

Канюк В. М.

здобувач кафедри податків та фіскальної політики,
Тернопільський національний економічний університет

АНАЛІЗ І ОЦІНКА ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Податкові ризики – основна складова бізнес-процесу практично в будь-якого суб'єкта господарювання. В умовах сучасної вітчизняної податкової системи у кожного підприємства виникає широкий спектр податкових ризиків і труднощів, які йому доводиться долати для успішної реалізації бізнес-проектів. Але якщо в розвинених європейських країнах податкові ризики зазвичай чітко класифіковані і прогнозовані, то в українських реаліях доводиться констатувати відсутність тут якої-небудь системи.

В даний час узагальнений методичний підхід до процесу виявлення податкових ризиків відсутній, але порядок його формування відображений в правилах, що розроблені на основі практики оподаткування, а саме:

- дотримання принципу обачності при розгляді вимог законодавства про податки і збори;

- ретельний розгляд податкових ризиків, які можуть мати місце при вивченні окремих питань податкового законодавства і судової практики;

- певний ступінь професійної обачності в частині оподаткування господарських процесів і операцій при неоднозначному трактуванні існуючого законодавства;

- визначення варіантів управлінських рішень, що враховують результат впливу системи оподаткування і які ґрунтуються на критерії податкової вигоди, встановлюючи при цьому рівновагу рівня податкового навантаження і податкових ризиків в оптимальних межах.

Названі вище правила дають змогу найповніше виявити ризики, які супроводжують кожен варіант управлінського рішення.

Суми нарахованих податків значно впливають на фінансово-економічне положення будь-якої організації. Необхідно дотримуватись рівноваги між податковим ризиком і оптимізацією оподаткування. Таким чином, управлінські рішення повинні ухвалюватися на підставі аналізу податкових ризиків з урахуванням їх обґрунтованості і оптимальності для суб'єкта господарювання.

На рисунку 1 представлена схема дії внутрішнього аудитора при аналізі податкових ризиків.

На стадії розробки моделі бізнес-процесів, з метою вивчення податкових ризиків, слід використовувати інформацію про фінансову діяльність суб'єкта господарювання і його внутрішній контроль для встановлення та аналізу податкових ризиків бізнес-процесів.

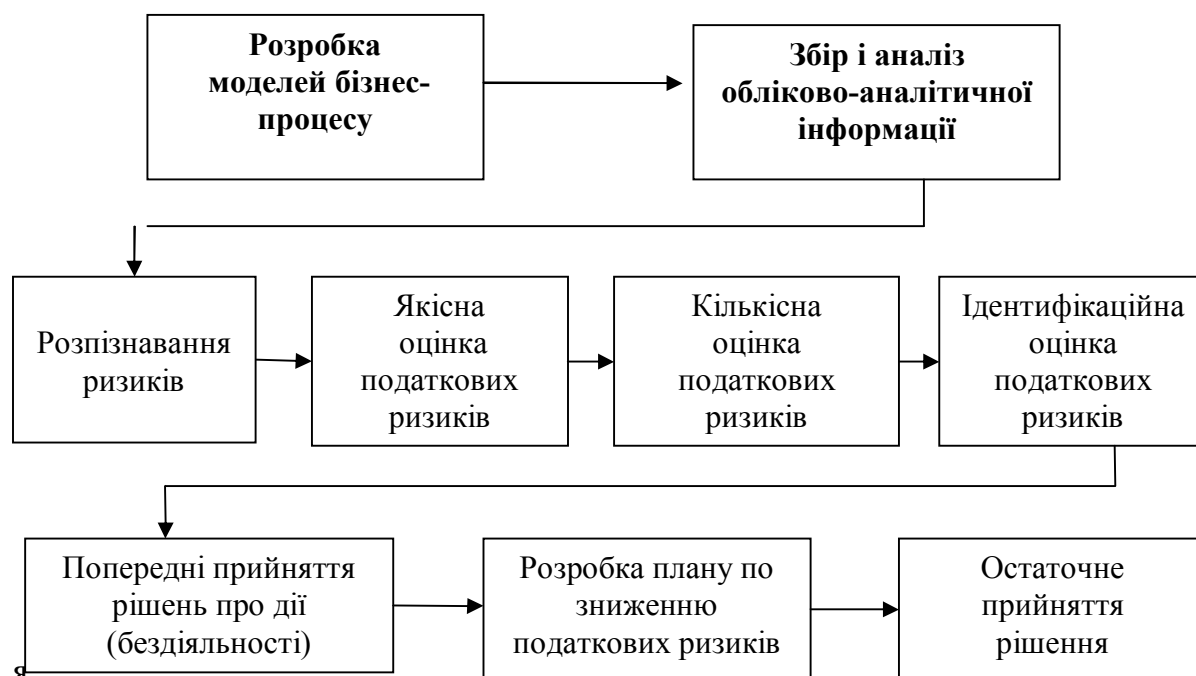


Рис. 1. Етапи аналізу податкових ризиків

Далі на стадії збору й аналізу обліково-аналітичної інформації здійснюються узагальнення і вивчення існуючих даних про податкові ризики, які можна розділити

на зовнішні і внутрішні джерела.

На стадії розпізнавання податкових ризиків внутрішні аудитори можуть використовувати методи контрольних процедур для дослідження існуючого документообігу.

На податкові ризики в суб'єктів господарювання впливають зовнішні та внутрішні чинники.

До зовнішніх чинників відносяться: зміни податкового законодавства, судова і арбітражна практика і т. п.

Однак, при оцінці зміни податкових ризиків основний вплив на них, здебільшого, здійснюють внутрішні чинники. До таких, в першу чергу, відносяться: відсутність кваліфікованих фахівців або їх зайнятість, помилки податкового планування, неефективна робота служби внутрішнього контролю, відсутність або недотримання облікової політики в частині організації податкового обліку, відсутність аналізу податкових ризиків при здійсненні фінансово-економічної діяльності.

Таким чином, для оперативного відслідковування податкових ризиків і ухвалення управлінських рішень, які будуть направлені на їх запобігання та мінімізацію податкових конфліктів, необхідно проводити аналіз і враховувати суттєвість кожного податкового ризику, виходячи при цьому з якісних і кількісних оцінок наслідків його можливого виникнення.

УДК 658.012.12(076)

Ковальчук Т. М.

д. е. н., професор, завідувач кафедри обліку, аналізу і аудиту,
Чернівецький національний університет ім. Юрія Федьковича

МЕТАМОРФОЗИ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

Економічний аналіз як наука формується та розвивається в контексті історичного розвитку суспільства відповідно до загальних закономірностей розвитку науки з огляду на об'єктивні передумови. Теоретичних узагальнень він досягає через складні, а іноді й суперечливі етапи, коли було накопичено певний обсяг досліджень і виникла потреба в осмисленні й систематизації набутого досвіду (від аналізу балансу до комплексного економічного аналізу). Аналітико-синтетичний процес, що включає виявлення економічних законів, не міг ґрунтуватися на простому спостереженні та описуванні явищ, потрібні були аналітичні дослідження, здатні проникнути в глибинну сутність процесів, що відбуваються, і виявити фактори, які спричиняють їх зміни та рух. Це призвело до виникнення економічного аналізу як цілісної науки. Пріоритетом для трансформації цієї науки стала практична потреба (потрібні були дослідження зміни і розвитку економічної системи на макро- чи мікрорівнях і діагностика результатів цієї зміни). По мірі розвитку науки зростає роль її теоретичної компоненти, процес поглиблення якої на кожному етапі має свої особливості: формуються методологічні принципи, еволюціонують всі підсистеми

науково-пізнавальної діяльності (об'єкти, предмети і суб'єкти; цілі, засоби та результати; методи і умови тощо).

Встановлено, що розвиток науки економічний аналіз це – діалектичний процес, в якому диференціація супроводжується інтеграцією, проходить взаємопроникнення та об'єднання в єдине ціле різних напрямів наукового пізнання, взаємодія різних методів і ідей. Один із важливих шляхів взаємодії наук – взаємообмін методами і прийомами дослідження. Так, теоретичною і методологічною основою економічного аналізу є філософія та економічна теорія. В процесі аналізу широко використовується статистика, математика тощо. Особливо плідним стало використання методів економічного аналізу в маркетингу, менеджменті, управлінському обліку, аудиті. Отже, все це передбачає широке застосування методів економічного аналізу в реалізації предмета будь-якої науки. Взаємопроникнення наук є об'єктивною реальністю, а пошук чітких меж кожної з них хоч і має певні підстави, проте не може бути результативним. Незважаючи на роль економічного аналізу в системі наук, він безпідставно почав втрачати своє лідерство, розмиваючись у численних прикладних економічних науках. Особливу претензійність до «розмивання» цілісної науки економічний аналіз мають маркетинг, менеджмент, управлінський облік, аудит [1, 55].

Основними причинами втрати лідируючої позиції економічним аналізом є: невідповідність можливостей методології та організації економічного аналізу потребам сучасного управління; неспроможність традиційних методик аналізу досліджувати особливості економічних явищ і процесів господарюючих систем в умовах невизначеності; діагностувати підприємницький ризик; незадовільна зміна цільової орієнтації аналізу, яка не відповідає зміні його об'єктів (змінам у зовнішньому та внутрішньому середовищі) та запитам користувачів.

Однак, проведені дослідження вітчизняного та зарубіжного розвитку економічних наук засвідчують доцільність збереження та вдосконалення науки економічний аналіз.

У сучасних умовах економічний аналіз як наука – це система спеціальних знань для системного, комплексного, органічно взаємопов'язаного дослідження економічних явищ і процесів щодо забезпечення цілеспрямованого їх розвитку, діагностики ознак невідповідності регламентованому рівню, пошуку нових можливостей у досягненні мети, вироблення науково обґрунтованих управлінських рішень в умовах визначеності, невизначеності, конфлікту та ризику. Отже, для забезпечення вимог управління економічний аналіз має виконувати оцінкову, діагностичну та пошукову функції. Проте в умовах невизначеності домінуюче значення повинні зайняти діагностична та пошукова функції. На жаль, сьогодні вони займають лише 10-15% та 0-5% відповідно.

Управління підприємством як відкритою соціально-економічною системою в умовах високої динамічності зовнішнього та внутрішнього середовища ускладнюється появою проблемних ситуацій. У зв'язку з тим, що кожна ситуація в певній мірі нова, внутрішньо неструктурована, зумовлена невідомими факторами, кожен із яких в різних умовах може по-різному впливати на ситуацію, аналітик позбавлений можливості діяти за наперед розробленим сценарієм (програмою,

методикою оцінки та аналізу ситуації). Це потребує запровадження ситуаційного аналізу, характерною особливістю якого є епізодичність (незапрограмованість), та широкого використання моделювання неформальних, слабоструктурованих процесів, невизначеностей – теорії нечітких множин, методів та прийомів системного аналізу, виходячи з його принципів та дерева функцій [2, 62-75], методів якісного та кількісного оцінювання систем [2, 109-167], теорії дискретного управління для аналізу економічних систем [2, 316-325]. Проте незважаючи на важливість цього виду аналізу до сьогодні не сформовано його теоретико-методологічних засад.

Отже, проблему розвитку науки економічний аналіз не можна вважати вирішеною, «закритою». Це завжди, на всіх етапах розвитку суспільства, процес нелінійний, який характеризується різноспрямованістю зміни форм наукового знання, де завжди виникають нові точки росту, різноманітні можливості та ситуації вибору, формуються та теоретично систематизуються об'єктивні знання, в яку наука економічний аналіз – по мірі свого розвитку – проникає все глибше та ширше.

Література:

1. Мних Є. Сучасний економічний аналіз: питання методології та організації / Є. Мних // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 1. – С. 55–61.
2. Анфилатов В. С. Системный анализ в управлении / В. С. Анфилатов, А. А. Емельянов, А. А. Кукушкин. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 368 с.

УДК 631.115: 063.068

Костецький Я. І.

к.е.н., доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
Тернопільський національний економічний університет

РОЗВИТОК МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА АГРАРНОГО СЕКТОРА В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВИХ ФОРМ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Трансформація економіки України до ринкових відносин зумовлює необхідність перегляду підходів до процесів, пов'язаних із подальшою інституційною перебудовою аграрного підприємництва у напрямку розвитку соціальних та економічних утворень. Вирішення такої проблеми будь-якої держави неможливе без реформування підприємницьких структур.

Становлення малого підприємництва на селі характеризується високим ступенем диверсифікації діяльності, дає змогу сільському населенню забезпечити себе відповідним рівнем доходу і пристосуватися до нестійких умов господарювання. Водночас різноманітна діяльність сільського населення має стихійний, волевиявлений характер, що забезпечує розвиток і довгострокову ефективність. Практичні здобутки, досвід відносної стабілізації рівня життя на селі потребує законодавчого регулювання і державної підтримки.

Трансформаційні процеси в аграрному секторі створили передумови для

формування приватного власника на землі, що сприяло розвитку приватного підприємництва. В даний час найчисельнішим представником індивідуальної власності у сільській місцевості є малі господарські формування, основу яких складають особисті селянські господарства та фермерські господарства.

Малі аграрні господарства забезпечують продуктами харчування себе та міське населення, є основними постачальниками сировини для переробних підприємств і створюють понад 60 % продукції сільського господарства в цілому. В основному вони спеціалізуються на виробництві картоплі, плодів, м'яса та молока. Саме виробництво цих видів продукції вимагає ефективного менеджменту, залучення значних трудових ресурсів і капітальних вкладень.

Вивченню питання підприємництва приділяють увагу багато відомих дослідників. Особливо важливим є теоретичне осмислення його становлення, розвитку, визначення принципів діяльності, основних чинників, що формують підприємницьке середовище.

Ринкова трансформація аграрного сектора спрямована на створення реального власника на селі, посилення мотивації праці та управління, досягнення високої результативності та економічної ефективності виробництва і саме головне – підвищення життєвого рівня населення.

Для прогнозування тенденцій розвитку малого підприємництва в аграрному секторі необхідно детально розглянути ті організаційні форми, які існують на сьогодні та проаналізувати передумови їх становлення. Найбільша частка у структурі загального виробництва сільськогосподарської продукції належить особистим селянським господарствам, які є складовою сільськогосподарського виробництва та займають важливе місце в аграрному секторі.

Основною формою малого аграрного підприємництва на селі мають стати фермерські господарства. Однак, внаслідок несприятливої зовнішньої кон'юнктури приріст їх призупинився і став від'ємним. Найбільш розвинене мале підприємництво в областях із високим відсотком сільського населення. Так, у Тернопільській області в середньому нараховується 175 одиниць малих суб'єктів господарювання на 1000 осіб наявного населення.

Стан малого підприємництва в області не можна вважати задовільним. Кількість особистих господарств у 2014 р. становила 186,9 тис. одиниць, що на 12 тис. одиниць менше порівняно із 2010 р., загальна площа земельних ділянок зменшилась за вказаний період на 22,0 тис. га (табл. 1).

В нинішніх умовах особисті господарства населення виробляють основну масу продукції сільського господарства. Однак, це не означає, що основну увагу слід звертати саме на ці господарства, залишаючи поза увагою інші форми господарювання.

Основні показники розвитку особистих селянських господарств
Тернопільської області

(на кінець року)

| Показники | | 2005 р. | 2010 р. | 2014 р. | 2014 р. у % до 2005 р. |
|-----------|--|---------|---------|---------|------------------------------|
| 1. | Кількість сільського населення, тис. осіб | 636,7 | 615,6 | 595,6 | 93,5 |
| 2. | Загальна кількість господарств, тис. одиниць | 211,2 | 198,2 | 186,2 | 88,2 |
| 3. | Загальна площа сільськогосподарських угідь, тис. га | 336,8 | 260,4 | 238,4 | 70,8 |
| 4. | Площа на одне господарство, га | 1,59 | 1,31 | 1,28 | 80,5 |
| 5. | Питома вага особистих селянських господарств в аграрному землекористуванні усіх сільськогосподарських підприємств, % | 48,5 | 56,0 | 36,5 | -12,0 |
| 6. | Питома вага господарств населення в загальній структурі сільськогосподарської продукції, % | 73,1 | 59,1 | 47,5 | -23,3 |
| | в тому числі: рослинництва | 63,6 | 46,7 | 38,8 | -18,8 |
| | тваринництва | 88,5 | 83,9 | 73,2 | -17,7 |

Джерело: [3].

Отже, позитивні зрушення у діяльності малих підприємств вимагають реального сприяння і підтримки з боку місцевих органів держуправління та самоврядування. Для успішного розвитку АПК не потрібно протиставляти одну господарську форму іншій, а навпаки, оптимально поєднавши їх діяльність, отримати максимум вигоди. Тому підтримка підприємництва повинна бути системною, водночас диференційованою з урахуванням особливостей спеціалізації виробництва, форм господарювання і регіональних особливостей.

Література:

1. Варналій З. С. Мале підприємництво: основи теорії і практики. – 2-ге вид., випр. і доп. / З. С. Варналій. – К.: Знання, КОО, 2003. – 302 с.
2. Збарський В. К. Особисті селянські господарства в становленні малих форм господарювання / В. К. Збарський. // Економіка АПК. – 2004. – № 1. – С. 48-53.
3. Статистичний збірник «Статистичний щорічник Тернопільської області за 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua).

**ДЕБІТОРСЬКА ЗАБОРГОВАНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА ТА
ОСНОВНІ ЗАВДАННЯ ЇЇ АНАЛІЗУ**

Оборотними активами є, як відомо, активи, які здійснюють обслуговування процес господарювання та забезпечують його безперервність. У бухгалтерському обліку до цих активів зараховують активи, котрі використовують у виробничому процесі чи продають протягом одного операційного циклу або протягом календарного року. До оборотних активів підприємства відносять сировину, матеріали, паливо, тара, малоцінні і швидкозношувані предмети, готову продукцію, ліквідні цінні папери, грошові кошти. Проте, є і низка особливих оборотних активів таких як незавершене виробництво, витрати майбутніх періодів [1].

В нашому випадку розглянемо такий специфічний оборотний актив, як дебіторську заборгованість. Дебіторська заборгованість, до певної міри, відображає недосконалість, незавершеність та безперервність процесу виробництва продукції (робіт, послуг). Дебіторська заборгованість є вагомим сегментом активів підприємства. Для функціонуючих підприємств надання комерційного кредиту покупцям є невід'ємною умовою відображення діяльності підприємства, важливою конкурентною перевагою, інструментом росту продажу [2].

Ті активи, що беруть участь у процесі виробництва і використовуються протягом одного операційного циклу, переносять повністю свою вартість на вартість виробленої готової продукції. Інші активи, що не беруть участь у виробничому процесі, мають грошову форму і забезпечують кругообіг капіталу підприємства й об'єднують процеси виробництва і збуту продукції. Саме до таких активів і зараховують дебіторську заборгованість [3].

Будучи сегментом оборотних коштів, дебіторська заборгованість різко зменшує оборотність оборотних засобів, що загалом призводить до зменшення доходів підприємства. Слід зауважити, що кругообіг оборотного капіталу здійснюється протягом операційного циклу: 1) грошові кошти переходять у виробничі запаси; 2) в процесі виробництва формується нова продукція; 3) продукція підлягає збуту (за кошти або на умовах договору, що зумовлює виникнення дебіторської заборгованості); 4) за ідеальних умов, виручка за продану продукцію надходить на поточний рахунок та відразу ж авансується у виробництво, що сприяє безперервності процесу виробництва та зростанню суми капіталу підприємства.

Однак за реальних ринкових умов і з становищем, в яке потрапляє те чи інше підприємство, нерідко доводиться ризикувати безперервністю процесу виробництва та кругообігом оборотного капіталу через виникнення дебіторської заборгованості й ефективного і завчасного її погашення, що є серйозною проблемою для функціонуючого підприємства [4]. Доцільно зазначити, не уся дебіторська заборгованість є частиною оборотних активів, адже дебіторська заборгованість

розглядається як заборгованість перед підприємством постачальників, споживачів продукції, інших юридичних і фізичних осіб, фінансових та податкових органів. Додамо, що дебіторська заборгованість має одну специфічну ознаку класифікації. Така заборгованість класифікується на довгострокову та поточну. Саме поточна дебіторська заборгованість котра з'являється у процесі звичайного операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу і увійде до складу оборотних активів, а довгострокова дебіторська заборгованість, строк погашення якої перевищуватиме один рік увійде до складу необоротних активів.

Дебіторська заборгованість є складовою оборотних активів підприємства, що сприймається як суттєвий важіль в процесі розвитку підприємства. Від дебіторської заборгованості багато чого залежить, а саме її вплив на розвиток підприємства. Це на пряму пов'язано із гальмуванням або стрімким підйомом підприємства. Отже, ефективне управління дебіторською заборгованістю стає важливим фактором збільшення загальної ефективності діяльності підприємств, його доходності і фінансової стійкості. Для того, щоб дебіторська заборгованість постійно не збільшувалася і не переходила допустиму межу. За якою може наступити банкрутство, необхідно періодично її аналізувати. Основними завданнями аналізу дебіторської заборгованості, на наш погляд, є:

- з'ясувати динаміку (в розрізі календарних років, кварталів і місяців) та обсяги (незначні, значні, дуже значні) дебіторської заборгованості загалом по підприємству, так і за найбільшими дебіторами (3-5 найбільших за обсягами заборгованості дебіторів) даного підприємства;
- встановити систему показників для оцінки стану та потенційних можливостей усунення надмірної дебіторської заборгованості у підприємстві;
- провести аналіз структури дебіторської заборгованості та визначити фактори, які сприяють неоправданому її збільшенню і відповідальних осіб до цього причетних;
- розкрити економічну природу, історію й причини походження кожного випадку значних сум та термінів дебіторської заборгованості, особливо щодо простроченої, сумнівної та безнадійної;
- виявити резерви і дієві механізми суттєвого зменшення обсягів простроченої, сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості;
- розробити стратегію і плани заходів щодо аналізу дебіторської заборгованості та контролю за їхнім виконанням.

Література:

1. Верига Ю. А. Бухгалтерський облік / Ю. А. Верига. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 396 с.
2. Орлова В. К. Фінансовий облік / В. К. Орлова, М. С. Орлів. – К.: ЦУЛ, 2010. – 510 с.
3. Вахрушина Н. Аналіз обертання дебіторської заборгованості / Н. Вахрушина // Управління продажами. – 2006. – № 2.
4. Білик М. Д. Управління дебіторською заборгованістю підприємств / М. Д. Білик // Фінанси України. – 2010. – № 12. – С. 24-36.

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ КОМІСІЙНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА: ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ АСПЕКТ

Ефективність діяльності будь-якого підприємства у значній мірі забезпечується завдяки раціональній організації та функціонуванню системи внутрішнього контролю.

Питання організації та проведення контролю завжди є актуальним, оскільки контроль впливає на правильність формування результатів діяльності підприємства. Серед вчених, які досліджували питання організації та проведення внутрішнього контролю: Т. А. Бутинець, Р. М. Воронко [1], Є. В. Мних [2], П. О. Куцик [3], В. С. Рудницький, Т. Я. Сенчук [5], В. Ф. Максимова та ін. Вказані науковці розглядали сутність контролю як системи управління; організацію та проведення контролю: інші проблеми з функціонуванням контролю. Проте, на жаль, й досі не наведені підходи щодо організації внутрішнього контролю безпосередньо на підприємствах, які проводять комісійні операції.

Проведені дослідження наукової літератури дозволили констатувати, що існують суттєві відмінності у підходах до організації внутрішнього контролю. Виокремимо декілька підходів у розв'язанні цього питання. Перший підхід пропонують, зокрема Є. В. Мних [2] і Б. Н. Соколов [6], розглядаючи організацію внутрішнього контролю, акцентують увагу на розподілі функціональних обов'язків усередині служби внутрішнього контролю, регламентації її діяльності та інтеграції в організаційну структуру підприємства. В. П. Пантелєєв, конкретизує, що з метою організації внутрішнього контролю потрібно окреслити сукупність параметрів, актуальних для діяльності конкретного підприємства [4].

Саме від організації внутрішнього контролю залежить його подальше проведення. На підприємствах, які займаються комісійними операціями, організація та процедури контролю є специфічними. Це, насамперед, обумовлено особливостями діяльності підприємств сфери торгівлі або тих, що надають посередницькі послуги. Організація внутрішнього контролю на таких підприємствах включає декілька етапів, які необхідно поєднувати із методами проведення контролю.

Комісійна торгівля є особливою формою торговельної діяльності, оскільки, по-перше ґрунтується на спеціальних договірних відносинах між зацікавленими особами, а отже великий вплив на її організацію та проведення має Цивільний кодекс України, по-друге відображення операцій з товарами в бухгалтерському обліку має свої особливості, в порівнянні зі звичайною торгівлею. Головними учасниками комісійної торгівлі є комісіонер та комітент. Комісіонер – сторона в договорі комісії, яка за плату зобов'язується здійснити за дорученням та за рахунок комітента одну або

³ Науковий керівник: професор Куцик П.О.

декілька торговельних операцій від свого імені; комітент – сторона в договорі комісії, яка доручає комісіонеру здійснити за плату від свого імені одну або декілька торговельних операцій в інтересах комітента.

Ця особливість визначає суть проведення контролю. Так, комісіонер організовує та проводить внутрішній контроль, посиляючись на те, що комісійна торгівля є його підприємницькою діяльністю і з метою забезпечення ефективності її здійснення, контроль виступає важливою складовою всього процесу діяльності. Комітент у даній схемі виступає як власник товару, який зацікавлений у тому, яким чином розпоряджаються цінностями, які йому належать. Саме з такого підходу внутрішній контроль має подвійне призначення, з одного боку – пряме, а з іншого – інформаційне (притаманне саме для комісіонера). Тому об'єкти перевірки для комісіонера та комітента будуть дещо різні, так як вони використовують різне інформаційне забезпечення та зацікавлені у різних кінцевих результатах.

Для комісіонера важливими є такі об'єкти як вартість прийнятого товару на комісію, його відповідність правилам і можливість подальшої реалізації. Він зацікавлений в реалізації товару за тією ціною, яка є вигіднішою для нього. Щодо комітента, то основне – це комплектність товару, його стан та відповідність до переліку товару, який приймається на комісію, а у подальшому – велику увагу в контрольних заходах комітента відіграє перевірка правильності отриманого доходу від реалізації переданого на комісію товару.

Отже, важливою складовою системи управління будь-якого підприємства є правильна організація контролю, у тому числі підприємств, які здійснюють комісійні операції.

Література:

1. Воронко Р. М. Організація внутрішньогосподарського контролю на підприємстві / Р. М. Воронко, М. І. Семенів // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Вип. 35. – С. 76-80.
2. Контроль у системі інноваційного менеджменту : монографія / [Є. В. Мних, С. В. Бардаш, О. А. Шевчук та ін.] ; [за ред. Є. В. Мниха]. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. – 452 с.
3. Куцик П. О. Внутрішній контроль розрахункових операцій в системі управління будівельним підприємством / П. О. Куцик // Вісник Львівської комерційної академії. – 2013. – Вип. 42. – С. 116-122.
4. Пантелєєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація [Текст] : монографія / В. П. Пантелєєв. – Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К. : Інформ.-аналіт. агентство, 2008. – 491 с.
5. Сенчук Т. Я. Вдосконалення організації внутрішнього контролю витрат на дослідження і розробки / Т. Я. Сенчук // Торгівля, комерція, підприємництво : зб. наук. праць. – Львів : Львівська комерційна академія, 2013. – Вип. 15. – 210 с.
6. Соколов Б. Н. Системы внутреннего контроля (организация, методика, практика) : монография / Б. Н. Соколов, В. В. Рукин. – М. : Экономика, 2007. – 442 с.

ПОДАТКОВИЙ АУДИТ – КОРЕКТНІСТЬ ВИКОРИСТАННЯ ТЕРМІНУ

Осмилення практики застосування аудиту в умовах транзитивності економіки вказує на наявність низки проблем, що існують у сфері поглиблення сучасної теорії аудиту та потребують наукового аналізу, зокрема це стосується його понятійного апарату.

Нелогічним та по меншій мірі некоректним є використання терміну «аудит» державною фіскальною службою.

Ототожнення аудиту з податковою перевіркою або ревізією є неприпустимим та неправильним, незважаючи на наявність ряду загальних рис і елементів у їх організації та методології. Питання відмінності аудиту від ревізії та інших форм державного фінансового контролю розглядається вітчизняними вченими-економістами [1, 38-45; 2, 35-37; 3, 20-22; 4, 47-50].

В Законі «Про аудиторську діяльність» у статті 3 чітко вказується, що «аудиторська діяльність – підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг» [5].

Крім цього є ще низка аргументів, які чітко підкреслюють правильність такого ототожнення, зокрема:

1. Роль аудитора полягає в тому, що перевіряючи звітність суб'єкта господарювання, він у своєму висновку повинен відповісти на питання - чи достовірна звітність чи ні у всіх суттєвих аспектах? Останнє досить важливе, оскільки стверджувати, що звітність повністю позбавлена будь-яких помилок, аудитор не може за визначенням. Інакше йому потрібно було б працювати замість бухгалтерської служби підприємства, тобто робити повторно «з нуля» бухгалтерський облік власноручно. Тільки у такому випадку аудитор міг би бути упевненим в достовірності звітності «від» і «до». Тому при формуванні остаточної думки від аудиторів, відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, не вимагається абсолютного рівня впевненості.

2. Аудитори не наділені владними повноваженнями на відміну від органів державної фіскальної служби. За наслідками перевірки аудитор не встановлює винуватців і здійснена ним оцінка не є підставою для застосування штрафних санкцій. Вона може не призвести до подальших корегуючих дій з боку замовника, тобто аудитор працює та формує свою думку «знеособлено» [6].

Крім того, аудит є складовою завдань з надання впевненості, виконуючи які, практик висловлює висновок, призначений підвищити ступінь довіри майбутніх користувачів, які не є відповідальною стороною щодо результатів оцінки або порівняння предмету завдання з відповідними критеріями (п. 7 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості) [7, 194]. Отже, аудит слід

розглядати як соціально-нейтральний інститут.

3. Такі дефініції, як: суттєвість, впевненість, рівень впевненості, надання впевненості, узгодженість критеріїв, ризик невиявлення та відсутність відповідальності за невиявлення обману або суттєвої помилки тощо, відсутні в практиці роботи органів державної фіскальної служби.

4. Майже в кожному міжнародному стандарті аудиту є окремі параграфи, які детально описують суб'єктивні фактори, що спричинюють невизначеність за своєю суттю (наприклад, параграф 7 в МСА 570 «Безперервність» [7, 556]), тобто які, так би мовити, задалегідь виправдовують або пояснюють помилку аудиту. В діяльності органів державної фіскальної служби такого не може бути. Невиявлена помилка при перевірці підприємства – це неналежне виконання «контролером» своїх обов'язків і нікого не буде цікавити те, що «розмір і складність структури суб'єкта господарювання, характер і умови його діяльності, а також ступінь впливу зовнішніх факторів впливають на судження про результати подій або обставин» (останній абзац п. 7 МСА 570).

5. За результат аудиту можна визнати не лише факт видачі аудиторського висновку певного виду або факт відмови від його видачі, а й таку дію як припинення аудиторської перевірки, що в принципі неможливо в діяльності органів державної фіскальної служби. Умови та обставини, при яких аудитор може дійти висновку про неможливість продовження аудиту, містяться в МСА 240 «Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок під час аудиторської перевірки фінансових звітів» (пп. 103-106) [7, 307-308] та МСА 250 «Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці» (п. 39) [7, 331].

6. Результати аудиту – це лише докази для інших суб'єктів, які вони використовують при здійсненні своїх функцій. Діяльність аудиторів, що видають аудиторські висновки різних видів, можна порівняти з діяльністю рейтингових агентств, які присвоюють різноманітні рейтинги. Останні також можуть висловлювати свою думку щодо фінансового стану певних економічних суб'єктів, наприклад, банківських установ, але нікому не приходить на думку назвати їх суб'єктами контролю і використовувати термін «аудит».

Сказане вище наводить на думку, що намагання низки економістів і працівників державних органів у зміст терміну «аудит» вводити мету і завдання різних форм державного фінансового контролю, зокрема податкового – помилкове.

Література:

1. Бодюк А. В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності: моногр. / А. В. Бодюк. – К.: Кондор, 2005. – 356 с.
2. Суйц В. П. Аудит: общий, банковский, страховой: учебник. / В. П. Суйц, А. Н. Ахметбекова, Т. А. Дубровина – М.: ИНФРА – М, 2002. – 556 с.
3. Усач Б. Ф. Аудит: навч. посіб. / Б. Ф. Усач. – К.: Знання-Прес, 2002. – 223 с.
4. Шеремет А. Д. Аудит: учебник. / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц – 4-е изд., перераб. и дополн. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 410 с.
5. Про аудиторську діяльність в Україні: Закон України. – Верховна Рада України, 14.09.2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-in/laws/main.cgi?nreg=3125-12>.

6. Давидов Г. М., Шалімова Н. С. Дослідження функцій аудиту в системах соціально-економічних відносин та фінансового контролю. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuuv.gov.ua/portal/natural/Nvuuv/Ekon/2010_29_1/statti/64.htm.
7. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / пер. з англ. мови О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С. О. Куликов. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2007. – 1172 с.

УДК 657

Лазаришин А. В.

аспірант,

Національний університет водного господарства та природокористування

КРИТЕРІЙ ЯКІСНОГО І КІЛЬКІСНОГО ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІЗУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Управління підприємством в ринкових умовах є складною сукупністю процесів та операцій, об'єднаних визначеними його керівництвом метою і завданнями. Узгодження всіх елементів цієї сукупності здійснюється завдяки задіянню підсистем-функцій системи управління – організації, планування, обліку, аналізу, контролю, мотивації та регулювання. Кожна з цих підсистем продукує свій інформаційний ресурс і продукт, використання яких має відповідний синергетичний ефект і дозволяє приймати виважені і своєчасні управлінські рішення.

Інформація, що формується у підсистемі аналізу, є дуже важливою для прийняття рішень керівництвом підприємства. Її особливістю є те, що вона формується з використанням інформації інших підсистем управління. В аналітичній підсистемі вона опрацьовується, систематизується відповідно до визначених завдань із застосуванням методичних прийомів економічного аналізу. Сформована аналітична інформація у свою чергу передається керівництву підприємства або структурних підрозділів для прийняття рішень.

Для того, щоб аналітична інформація була корисною для управління, вона повинна відповідати низці критеріїв. Професор М. С. Пушкар до критеріїв корисності інформації відносить:

- зв'язок інформації з метою управління;
- можливість забезпечення управління релевантною інформацією;
- перевищення ефекту від використання інформації над витратами по забезпеченню нею управління;
- регулювання системи управління на основі отриманої інформації [1, 40].

Критерії корисності аналітичної інформації деталізуються у її якісні характеристики. Вони є мірилом уречевлення інформаційних потреб керуючого суб'єкта, які, як правило, є дуже диференційованими. Саме тому науковцями виокремлюються характеристики корисності інформації, що продукується у підсистемі аналізу. На думку Гоголь Т. А., окремий користувач інформації має власні

критерії оцінки корисності та якості інформації, виходячи з власного досвіду роботи, кваліфікаційного рівня та функціональних обов'язків [2, 39], тобто на вибір критеріїв значною мірою впливає суб'єктивний фактор. Тому логічно є розробка алгоритму ідентифікації критеріїв аналітичної інформації у розрізі відповідних якісних і кількісних характеристик (згідно з існуючими підходами).

На думку Парафійник Н. І., існують два підходи до розуміння сутності інформації – семантичний та статистичний. Семантичний підхід базується на якісній параметри: зміст, значення; статистичний – на визначення кількості інформації як величини, яка має фізичний вимір, якісна сторона при цьому не враховується [3, 11]. Відтак, потребує уточнення перелік характеристик аналітичної інформації, що відноситься до якісної та кількісної за семантичним підходом, що дозволить формувати більш об'єктивну оцінку аналітичного забезпечення, і, відповідно, забезпечити підвищення рівня ефективності управління підприємством.

Література:

1. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): моногр. / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Економічна думка. – 1999. – 423 с.
2. Гоголь Т. А. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємств малого бізнесу: моногр. / Т. А. Гоголь. – Чернігів: Видавець Лозовий В.М., – 2014. – 384с.
3. Парафійник Н. І. Документно-інформаційні комунікації: навч. посіб. для студ. спец. «Документознавство та інформаційна діяльність» / Н. І. Парафійник. – Х.: Нац. аерокосм. ун-т «Харк. авіац. ін-т», – 2010. – 57 с.

УДК 657:656.07

Лазаришина І. Д.

д. е. н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту,
Національний університет водного господарства та природокористування

Мосійчук М. М.

старший викладач кафедри обліку і аудиту,
Національний університет водного господарства та природокористування

АНАЛІЗ ОСНОВНОЇ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВ: МЕТОДИЧНИЙ ПІДХІД

Для автотранспортних підприємств характерним у структурі операційної діяльності є переважаюча основної операційної діяльності, пов'язаної із наданням послуг з перевезення пасажирів. Тому актуальним є проведення аналізу основної операційної діяльності на основі науково обґрунтованої методики. Нині відсутня комплексна методика аналізу основної операційної діяльності, використання якої створює можливості для ефективнішого менеджменту, а, отже, й отримання конкурентних переваг у ринковому середовищі. Незважаючи на те, що вітчизняні й зарубіжні вчені приділяють відповідну увагу дослідженню і вирішенню цієї проблеми, більшість з них розглядає лише певні аспекти операційної діяльності, пов'язані, як правило, з витратами, фінансовими результатами та грошовими

потоками підприємств.

Вивченню окремих складових методики аналізу операційної діяльності присвячені дослідження І. Д. Лазаришиної, Є. В. Мниха, О. В. Олійник, П. Я. Поповича, М. Г. Чумаченка, В. К. Савчука. На даний час залишаються недостатньо дослідженими питання методики комплексного аналізу операційної діяльності в рамках фінансового аналізу суб'єктів господарювання, і в тім числі – автотранспортних підприємств. Водночас, інформаційні потреби керівництва автотранспортних підприємств обумовлюють необхідність комплексного аналізу операційної діяльності, який давав змогу різнопланово оцінювати сильні і слабкі сторони діяльності, нейтралізувати або зменшувати загрозу реалізації виробничих (операційних) ризиків, своєчасно розробляти та запроваджувати заходи управлінського, організаційного, техніко-економічного та фінансового характеру, спрямовані на їх ліквідацію.

Основна увага науковців зосереджується на аналізі витрат операційної діяльності. Цій проблематиці присвячені роботи О. В. Абрамової [1], Я. П. Пастернак [4] та інших. Так, Абрамовою О. В. [1, 3-13] удосконалено методичні засади аналізу витрат на виробництво та собівартості продукції з використанням калькулювання «стандарт кості-нг», «абзорпшен-костинг», «директ-костинг», «таргет-костинг», «кайзен-костинг», «АВ-костинг». Пастернак Я. П. [4, 12] значна увага приділяється оперативному аналізу затрат основної діяльності. І. І. Никифорак [3, 11-12] у процесі удосконалення порядку проведення аналізу ефективності надання транспортних послуг запропоновано методику детермінованого факторного аналізу, яка базується на структурно-логічній моделі системи факторів п'яти рівнів, що забезпечують кількісну і якісну оцінку транспортного обслуговування.

Д. П. Волковим [2, 347-348] запропоновано схему аналізу основної операційної діяльності, що створює базис для вирішення тактичних та стратегічних задач підприємства:

1. Оцінка логістичної системи підприємства і проведення маркетингових досліджень конкурентного середовища (PEST-аналіз, SWOT-аналіз).
2. Аналіз та характеристика основних параметрів основної операційної діяльності підприємства.
3. Оцінка реінженірингових процесів основної діяльності, що проводяться керівництвом та інноваційності виробничого процесу.
4. Розробка тактичних засобів щодо реалізації програми розвитку та побудова стратегії ведення основної операційної діяльності на основі оцінки результатів аналізу і прогнозних розрахунків.

Волков Д. П. сформулював важливу думку про те, що, враховуючи значну кількість критеріїв оцінки результатів процесу основної операційної діяльності підприємства, методику аналізу щодо такої діяльності можна розглядати у двох ракурсах – з позиції техніко-економічного аналізу, а також з точки зору взаємозв'язків «обсяг виробництва – витрати – прибуток» (управлінського аналізу) [2, 347]. Однак, на нашу думку, забезпечення системності аналітичної оцінки процесів і результатів операційної діяльності можливе шляхом застосування методичного інструментарію управлінського (в частині ресурсів, витрат та виробничих процесів) і

фінансового (в частині фінансових результатів, грошових потоків і майна підприємства) аналізу.

Отже, з урахуванням наведеного вище вважаємо за необхідне уточнити методику аналізу основної операційної діяльності автотранспортних підприємств шляхом групування окремих напрямків аналізу у розрізі управлінського та фінансового, що значно підвищить рівень результативності управлінських рішень.

Література:

1. Абрамова О. В. Аналіз витрат операційної діяльності підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / О. В. Абрамова. – К., 2015. – 20 с.
2. Волков Д. П. Порівняльна характеристика методик аналізу основної операційної діяльності промислового підприємства / Д. П. Волков // Інноваційна економіка. – 2013. – № 2. – С. 345-348.
3. Никифорак І. І. Облік та аналіз операційної діяльності підприємств міського електротранспорту: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / І. І. Никифорак. – Тернопіль, 2008. – 20 с.
4. Пастернак Я. П. Бухгалтерський облік та аналіз затрат основної діяльності: організація і методика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Я. П. Пастернак. – Житомир, 2010. – 20 с.

УДК 657

Лега О. В.

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Полтавська державна аграрна академія

Крець Ю. С.

здобувач вищої освіти магістр факультету «Облік та фінанси»,
Полтавська державна аграрна академія

АНАЛІЗ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ В СИСТЕМІ ОЦІНКИ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВ

Важливим елементом управління кредиторською заборгованістю є її аналіз, тому керівництво підприємством повинно мати оперативну та об'єктивну інформацію щодо стану кредиторської заборгованості, яка формується в системі бухгалтерського обліку [1]. Метою аналізу кредиторської заборгованості є: оцінка платіжної дисципліни покупців і замовників; аналіз ризиків кредиторської заборгованості; виявлення у складі кредиторської заборгованості зобов'язань, малоімовірних для стягнення; розробка оптимальної політики, спрямованої на прискорення розрахунків й зниження ризику неплатежів [3].

Завдання аналізу кредиторської заборгованості включають: контроль над

дотриманням касової і платіжно-розрахункової дисципліни; визначення структури кредиторської заборгованості за термінами погашення, за видами заборгованості; за рівнем обґрунтованості заборгованості; визначення складу і структури простроченої кредиторської заборгованості, її у загальному обсягу дебіторської та кредиторської заборгованості тощо. Основним джерелом аналізу кредиторської заборгованості є Баланс (Звіт про фінансовий стан) - звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал. Кредиторська заборгованість відображається у складі зобов'язань підприємства (пасив балансу розділи II. «Довгострокові зобов'язання та забезпечення» та III. «Поточні зобов'язання та забезпечення») (табл. 2):

Таблиця 2

Порядок визначення показників комплексного оцінювання поточної кредиторської заборгованості

| Показники | Порядок розрахунку | Інформація форм звітності |
|---|---|---|
| Коефіцієнт обертання кредиторської заборгованості | Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) / Середньорічна величина поточної кредиторської заборгованості, тис. грн | Ф. № 2: 2050 / Ф. № 1: (сума із 1610 по 1650*, гр. 3 + сума із 1610 по 1650*, гр. 4) / 2 |
| Тривалість одного обороту (середній період погашення) кредиторської заборгованості, днів | 360 / Коефіцієнт обертання кредиторської заборгованості | |
| Частка кредиторської заборгованості у капіталі, % | Середньорічна величина поточної кредиторської заборгованості, тис. грн / Середньорічна вартість капіталу, тис. грн | Ф. № 1: (сума із 1610 по 1650*, гр. 3 + сума із 1610 по 1650*, гр. 4) / 2 / Ф. № 1: (1900, гр. 3 + 1900, гр. 4) / 2 |
| Частка поточної кредиторської заборгованості у зобов'язаннях та забезпеченнях, % | Середньорічна величина поточної кредиторської заборгованості, тис. грн / Середньорічна величина зобов'язань та забезпечень, тис. грн | Ф. № 1: (сума із 1610 по 1650*, гр. 3 + сума із 1610 по 1650*, гр. 4) / 2 / Ф. № 1: ((1595 + 1695 + 1700), гр. 3 + (1595 + 1695 + 1700), гр. 4) / 2 |
| Частка поточної кредиторської заборгованості у поточних зобов'язаннях та забезпеченнях, % | Середньорічна величина поточної кредиторської заборгованості, тис. грн / Середньорічна величина поточних зобов'язань та забезпечень, тис. грн | Ф. № 1: (сума із 1610 по 1650*, гр. 3 + сума із 1610 по 1650*, гр. 4) / 2 / Ф. № 1: (1695, гр. 3 + 1695, гр. 4) / 2 |
| Відношення поточної кредиторської заборгованості до оборотних активів, % | Середньорічна величина поточної кредиторської заборгованості, тис. грн / Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн | Ф. № 1: (сума із 1610 по 1650*, гр. 3 + сума із 1610 по 1650*, гр. 4) / 2 / Ф. № 1: (1195, гр. 3 + 1195, гр. 4) / 2 |
| Співвідношення поточної кредиторської заборгованості на 1 грн поточної дебіторської заборгованості, грн | Середньорічна величина поточної кредиторської заборгованості, тис. грн / Середньорічна величина поточної дебіторської заборгованості, тис. грн | Ф. № 1: (сума із 1610 по 1650*, гр. 3 + сума із 1610 по 1650*, гр. 4) / 2 / Ф. № 1: (сума із 1125 по 1155**, гр. 3 + сума із 1125 по 1155**, гр. 4) / 2 |
| Відношення поточної кредиторської заборгованості до чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), % | Середньорічна величина поточної кредиторської заборгованості, тис. грн / Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн | Ф. № 1: (сума із 1610 по 1650*, гр. 3 + сума із 1610 по 1650*, гр. 4) / 2 / Ф. № 2: 2000 |

* без урахування рядка 1621. Включаючи додаткові статті: рядки 1635, 1640, 1645, 1650.

** без урахування рядка 1136.

Аналіз кредиторської заборгованості доцільно проводити у такому порядку:

1. Оцінка динаміки та структури джерел формування капіталу з використанням прийомів горизонтального і вертикального аналізу для визначення частки кредиторської заборгованості.

2. Горизонтальний та вертикальний аналіз позикового капіталу підприємства.

3. Оцінка розміру, структури (за видами) і динаміки кредиторської заборгованості з використанням прийомів горизонтального і вертикального аналізу.

4. Порівняльний аналіз дебіторської і кредиторської заборгованості.

5. Оцінка співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості, тобто вилученого із обороту грошового капіталу та залученого капіталу як джерела фінансування поточних платежів.

6. Комплексна аналітична оцінка стану кредиторської заборгованості підприємства, яка полягає у визначенні низки показників Отже, кредиторська заборгованість, яка знаходиться в розпорядженні підприємства, є специфічним джерелом позикового капіталу. Правильно сформована економічна політика роботи підприємства у сфері раціонального використання сформованих пасивів дає можливість впливати на основні економічні показники.

Література:

1. Войтенко Т. В. Аналітична оцінка впливу кредиторської заборгованості на фінансовий стан підприємств / Т. В. Войтенко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy-confer.com.ua/full-article/910>.

2. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено Наказом МФУ № 73 від 07.02.2013 року / Верховна Рада України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

3. Тютюнник Ю. М. Фінансовий аналіз: навч. посіб., ч. 1 / Ю. М. Тютюнник, 2-ге вид., перероб. і доповн.] – Полтава: РВВ ПДАА, 2014. – 358 с.

УДК 658.330.1

Литвин З. Б.

к.е.н., доцент кафедри аудиту, ревізії і аналізу,
Тернопільський національний економічний університет

ДЕЯКІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ ІННОВАЦІЙНО-ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Сучасний високотехнологічний світ стимулює підприємства до інноваційної діяльності та пошуку джерел її ресурсного забезпечення. В цьому контексті цікавим є розгляд питання взаємозв'язку інноваційних та інвестиційних процесів, що протікають за певними циклами, маючи багато спільного. Сьогодні використовують тільки окремі організаційно-методичні питання аналізу інвестиційно-інноваційної

діяльності, оцінювання показників ефективності проектів, оптимізації портфельних інвестицій, дохідності операцій із конкретними фінансовими активами, інвестиційної чутливості та точок беззбитковості. У зв'язку з цим доцільно теоретично обґрунтувати комплексний підхід до сутності та змісту аналізу інвестиційно-інноваційної діяльності.

Проблема підвищення ефективності інноваційної діяльності вітчизняних підприємств набуває принципового значення, оскільки її вирішення дасть змогу перейти до створення і використання більш високого рівня технологій, а отже, прискорити економічне зростання національної економіки. Сьогодні економіка України й далі залишається несприйнятливою до науково-технічних нововведень через низький рівень виробничої бази промисловості та слабе фінансування державою науково-дослідних і дослідно-конструкторських розробок. Тому формування ефективної державної науково-технічної та інвестиційної політики, повинно здійснюватися на основі перетворення власних наукових і дослідно-конструкторських розробок у базовий елемент виробництва. Очевидним і зрозумілим є те, що вирішення проблем активізації інноваційної діяльності підприємств – головна запорука здійснення успішних ринкових реформ. Крім того, досвід розвинутих країн свідчить, що вихід з економічної кризи неможливий без активізації інноваційної діяльності. Вплив інноваційного чинника на виробництво сьогодні є радикальним і комплексним. Надзвичайно велика вигода провідних фірм від інноваційної діяльності обумовлена тим, що вони під гаслом експорту новітніх технологій насправді передають не дуже ефективні та застарілі технології. Справді, інновації, а значить і наука, що їх продукує, сьогодні набагато менш доступні, ніж найцінніші природні ресурси. Причиною є те, що ними володіють лише високо розвинуті країни, що дає змогу їм, по суті, утримувати монопольне становище і, таким чином, привласнювати надприбуток. Саме володіння інноваціями, котрі є стимуляторами розвитку підприємства, забезпечує перемогу у конкурентній боротьбі.

Зарубіжний досвід у цій сфері не може бути адаптований в Україні без урахування особливостей розвитку вітчизняної економіки. Сьогодні інновації стають ключовим чинником розвитку для більшості підприємств. Характерною є зростаюча кількість наукових праць, де досліджується інноваційно-інвестиційна діяльність. Зокрема питання теорії і практики аналізу інвестиційно-інноваційної діяльності досліджували зарубіжні вчені, такі, як П. Друкер, В. Зомбарт, М. Калецкі, В. Мічерліх, Р. Солоу, Л. Соті, Б. Твісс, Х. Фрімен, В. Хартман, Х. Хауштайн, Й. Шумпетер та інші.

У більшості з них акцент робиться на інноваційних процесах, пов'язаних з поліпшенням всього виробничо-господарського потенціалу підприємства. А вітчизняні вчені намагаються обґрунтувати національні інноваційні пріоритети, знайти дійові механізми залучення й ефективного використання інвестицій.

Проблеми обліку, аналізу та контролю інвестиційно-інноваційної діяльності досліджували вітчизняні вчені за багатьма напрямками:

- теорія інвестиції та інновації, їх оцінка й аналіз – І. Бланк, А. Гойко, Т. Майорова, А. Пересада, В. Федоренко;
- обліку та звітності – Ф. Бутинець, А. Герасимович, З. Гуцайлюк,

З. Задорожний, Г. Кірейцев, М. Кужельний, Ю. Кузьмінський, М. Пушкар;
- контролю й аудиту – Г. Давидов, Н. Дорош, Є. Калюга, В. Рудницький;
- економічного аналізу: І. Житна, Л. Кіндрацька, І. Лазаришина, Б. Литвин,
Є. Мних, І. Фаріон, М. Чумаченко, С. Шкарабан.

Однак, у відомих працях учених відсутні підходи до побудови цілісної системи управління підприємствами в умовах інноваційно-інвестиційної діяльності. Більшість підприємств структури управління не адаптовані до вирішення складних завдань інноваційно-інвестиційної діяльності. Управління здійснюється без урахування факторів ризику і невизначеності зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства. Як правило, це управління зводиться до так званого ретроспективного управління на основі порівняння фактично досягнутих і запланованих показників. Усе це призводить до того, що ряд нововведень закінчуються комерційними невдачами. Численні дослідження вказують на важливість ефективного управління інноваційним проектом на всіх його стадіях, застосування унікальних організаційних форм інноваційного менеджменту, що найбільш відповідають умовам і характеру інноваційно-інвестиційної діяльності.

Аналіз розвитку інноваційно-інвестиційних процесів в Україні дозволив встановити наступне. Упродовж останніх років лише не значна частина підприємств України здійснювала інновації. Основним напрямом інноваційної діяльності залишається придбання нових засобів виробництва. Пріоритетним джерелом інвестування інновацій залишаються власні кошти підприємств та отримані кредити. Діюча система оподаткування не стимулює довгострокові накопичення підприємств, що дозволило б останнім реалізувати інноваційні проекти. Українська інноваційна сфера ще не стала приваблива також для іноземних інвесторів. Однак незважаючи на незначні масштаби інноваційної діяльності, її позитивний вплив на економічні показники роботи підприємств є очевидними та безперечними. Більшість підприємств, які впроваджували інновації, одержали приріст продукції, підвищили її конкурентоздатність, розширили ринки збуту, оновили асортимент виробів, знизили матеріало- і енергоємність виробництва [3].

Інноваційно-інвестиційну діяльність підприємства необхідно розглядати як складну динамічну стохастичну систему, що складається з різних за своєю природою процесів та у загальному випадку включає: інноваційний процес; процеси організаційно-економічного, інвестиційного та соціокультурного забезпечення нововведень. Незважаючи на зростання інвестицій, організаційні структури управління підприємствами зазвичай не пристосовані до вирішення завдань інноваційно-інвестиційної діяльності. У більшості випадків — це застарілі лінійно-функціональні структури, що не відповідають складним сучасним умовам господарювання. Підсумком цього стає зниження ефективності управління інноваційно-інвестиційною діяльністю підприємства.

З метою активізації інноваційної діяльності доцільно проаналізувати спільні точки дотику інноваційного та інвестиційного процесу (рис.1).

По-перше, їх об'єднувальним фактором є рух відповідних фінансових потоків, які супроводжують процес нововведень від ідеї до її комерційної реалізації.

По-друге, в обох циклах присутні імовірнісні величини, тобто фактор

невизначеності в майбутній перспективі, виражений через рівень ризику.

По-третє, необхідна відповідна оцінка доцільності проведення інноваційного процесу і, відповідно, доцільності його інвестування, тобто в обох випадках попередньо визначають економічну ефективність, використовуючи різні моделі оцінки ефективності прийняття економічних рішень із урахуванням інноваційних аспектів діяльності підприємств. Для поєднання різних фінансових потоків узагальнюючим показником може бути маржинальний дохід від впровадження інноваційного продукту у виробництво. Крім того, оцінюють ефективність використання інвестованого капіталу, порівнюючи сформований під час реалізації інноваційного проекту грошовий потік із величиною початкових інвестицій.

По-четверте, в обох циклах присутня альтернатива і фактор вибору, що дозволяє вибирати пріоритетні напрямки інноваційної діяльності та її інвестування [2].

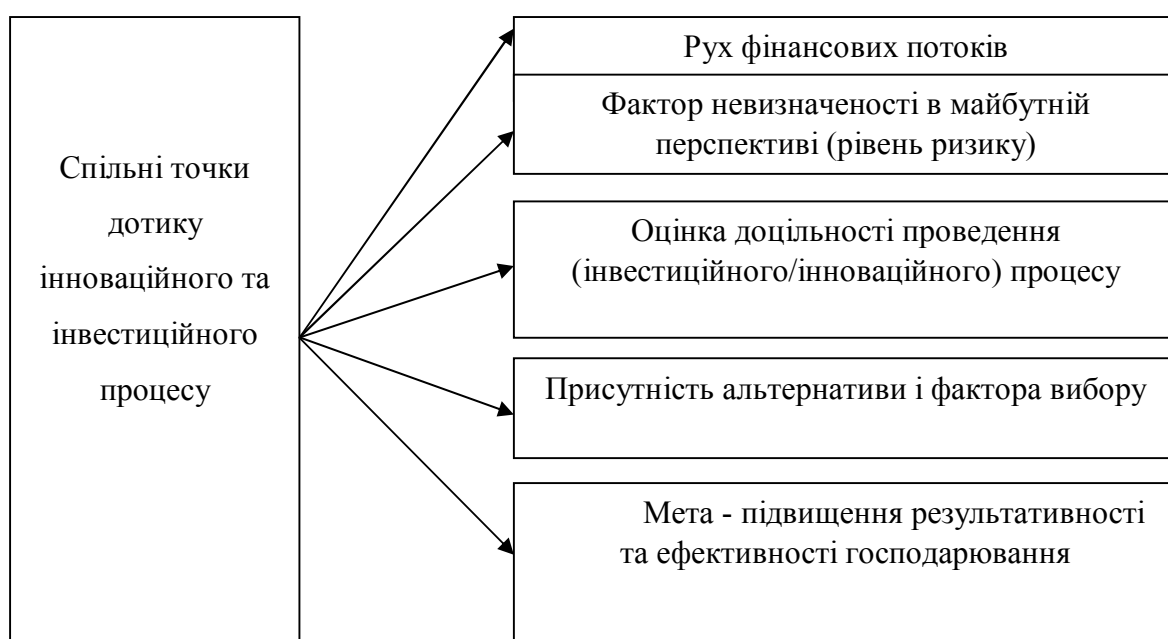


Рис. 1. Спільні точки дотику інноваційної та інвестиційної діяльності

Поєднує їх також мета, оскільки впровадження інновацій за належного інвестування сприяє підвищенню результативності та ефективності господарювання.

Отже, інновації будуть завжди супроводжуватись інвестиційними вкладеннями. Об'єктивний зв'язок між цими поняттями обумовлений природою інвестицій та інновацій. Інновації не можуть створюватися без додаткових і постійних вкладень інвестиційних ресурсів, а інвестиції мають економічний зміст тільки тоді, коли забезпечують реалізацію тієї чи іншої ідеї, нової техніки, технології, що може сприяти виникненню додаткових можливостей для отримання прибутку.

Література:

1. Інноваційний механізм управління суб'єктами господарювання: моногр. / за заг. редакцією П. П. Микитюка. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ТНЕУ». – 2014. – 450 с.
2. Литвин З. Б. Аналіз як невід'ємний інструмент ефективності інвестиційно-інноваційної діяльності підприємства / З. Б. Литвин // Регіональна бізнес-економіка

та управління. – № 4(44), грудень 2014. – С. 25-34.

3. Литвин З. Б. Аналіз взаємозв'язку інвестиційної та інноваційної діяльності підприємства / З. Б. Литвин // Кримський економічний вісник. – № 6 (13) грудень, 2014. – С.95-99.
4. Микитюк П. П. Аналіз інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств. моногр. / П. П. Микитюк.– Тернопіль: ТзОВ «Терно-граф», 2009 – 304 с.
5. Шумпетер Й. Теория экономического развития / Й. Шумпетер. – М.: Прогресс, 1982 – 454 с.

УДК 336.763.2

Ліхновський П. М.

к.е.н., старший викладач кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
Тернопільський національний економічний університет

ФУНДАМЕНТАЛЬНИЙ АНАЛІЗ У ПРИЙНЯТТІ РІШЕНЬ НА ФОНДОВОМУ РИНКУ

Визначення справедливої вартості будь-якого активу є творчим та досить складним завданням, вирішення якого вимагає від аналітика чіткого розуміння різноманітних економічних процесів та явищ. Тому, здійснення коректного та об'єктивного аналізу потребує високого рівня професіоналізму, чіткого розуміння факторів, що впливають на результат оцінки, володіння підходами та методиками аналізу. Проблематика використання фундаментального аналізу для оцінки цінних паперів на фондовому ринку розкривається у працях багатьох вчених-економістів. Однак, незважаючи на значну розробленість цієї теми, питання застосування фундаментального аналізу залишаються дискусійними. Особливо щодо застосування в умовах вітчизняного фондового ринку як інструмента підвищення ефективності прийняття інвестиційних рішень, а саме розробки алгоритму проведення такого аналізу з позицій доходності, ризику та ліквідності.

Фундаментальний аналіз розпочинається не з емітента акцій, а з середовища, в якому відбувається його діяльність. Під час прогнозування біржових курсів у такому середовищі виникає ряд невизначеностей та проблем. Фундаментальний аналіз дозволяє подолати їх за допомогою використання системного підходу. Він охоплює три взаємопов'язаних сфери: загальноекономічний аналіз; галузевий аналіз; аналіз стану та діяльності окремих емітентів.

Загальноекономічний аналіз або макроекономічний аналіз, який має глобальний аспект, варто розпочинати з аналізу міжнародних факторів, що впливатимуть на діяльність фірми [2, 570]. Тому аналіз перспектив розвитку компанії-емітента за схемою «від загального до конкретного» повинен розпочатись із стану світової економіки. При цьому варто розглянути оцінки міжнародних фінансових організацій щодо перспектив розвитку національних економік, здійснити порівняльну оцінку ключових показників: ВВП країн, динаміку фондового ринку, рівня процентних ставок, грошово-кредитної політики провідних країн світу, обсягів світової торгівлі,

коливання валютних курсів, свопів на кредитний дефолт.

Базуючись на підході фундаментального аналізу «зверху-вниз» та з додаванням певних підпунктів до методики пропоную новий удосконалений алгоритм аналізу інвестиційної привабливості цінних паперів для ухвалення інвестиційних рішень на фондовому ринку (рис.1).

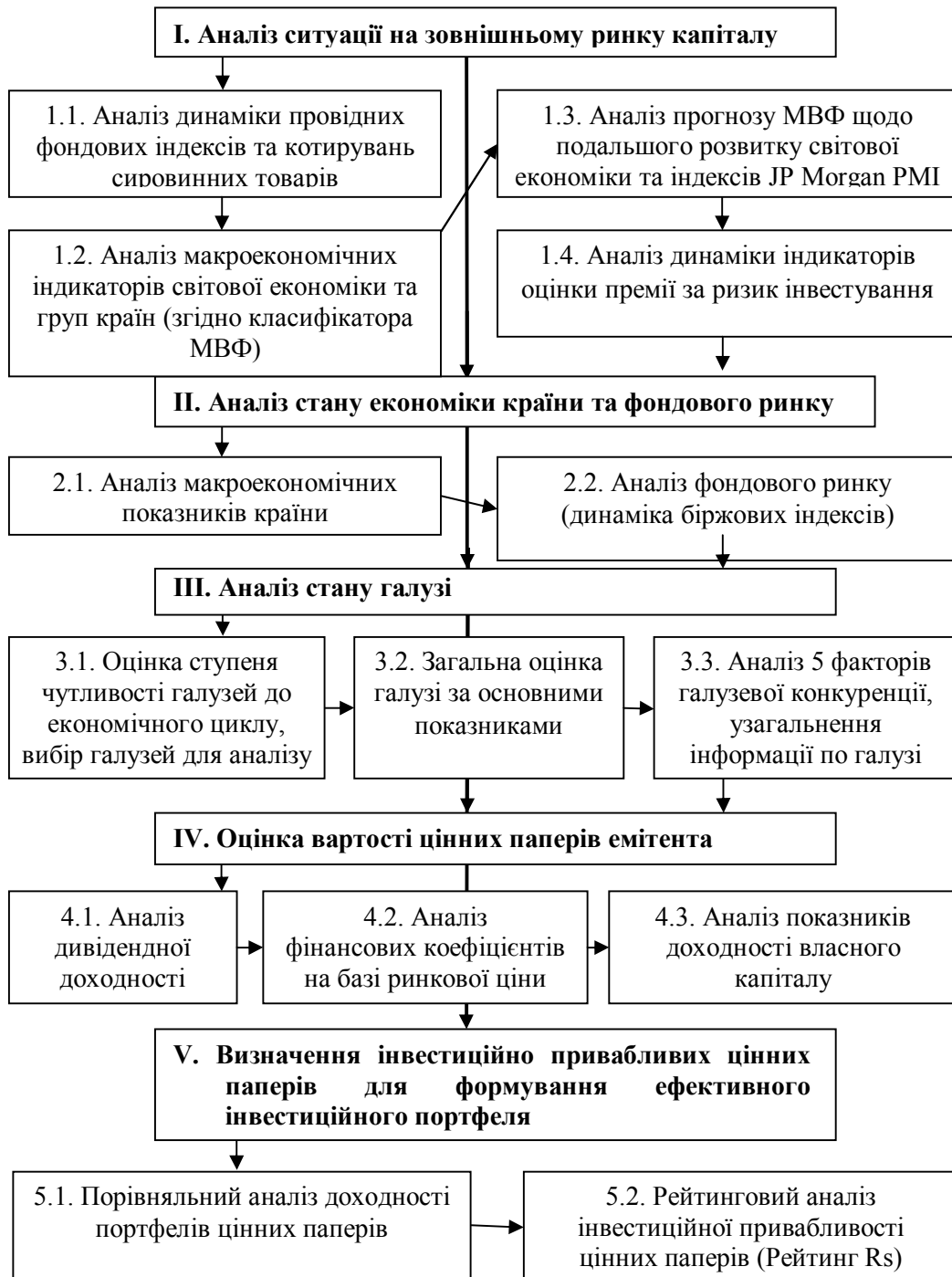


Рис. 1. Етапи аналізу інвестиційної привабливості цінних паперів

Наступним етапом є аналіз основних економічних показників. Серед ключових макроекономічних індикаторів слід виділити: ВВП, індекс обсягів промислового виробництва, індекс обсягів продукції сільського господарства, індекс споживчих цін (індекс інфляції), індекс цін виробників промислової продукції, рівень безробіття, дефіцит (профіцит) Державного бюджету у відсотках до ВВП, облікова ставка

національного банку, доходи та витрати населення, платіжний баланс країни та інші. Переходячи від аналізу макроекономічних факторів до галузевого аналізу, інвестор повинен виявити найперспективніші галузі, здатні ефективно функціонувати в умовах макроекономічного середовища. Основне завдання галузевого аналізу – визначення ступеня інвестиційної привабливості галузей, продукція яких має конкурентні переваги і здатна в майбутньому завойовувати ринкову нішу, або на той час користуватиметься підвищеним попитом, що забезпечить стратегічному інвесторові майбутні грошові надходження.

Література:

1. Коттл С. «Анализ ценных бумаг» Грэма и Додда / Коттл С., Мюррей Р. Ф., Блок Ф. Е. [пер. с англ. Б. Пинскер]. – М.: ЗАО «Олимп – Бизнес», 2000. – 704 с.
2. Боди З. Принципы инвестиций / Зви Боди, Алекс Кейн, Алан Маркус; 4-е издание.: пер с англ. – М.: Изд. дом «Вильямс», 2008. – 984 с.
3. Якимкин В. Фундаментальный анализ / В. Якимкин. – М.: Изд-во Омега-Л, 2008. – 640 с.

УДК 657.6:006.32

Любенко А. М.

к.е.н., доцент, професор кафедри обліку і аудиту,
Львівський навчально-науковий інститут
ДВНЗ «Університет банківської справи»

Сарахман О. М.

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,
Львівський навчально-науковий інститут
ДВНЗ «Університет банківської справи»

ПИТАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛЮ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Інтеграція України у світове економічне і правове співтовариство передбачає, що вітчизняна система контролю повинна відповідати положенням Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів, прийнятої 1977 року ІХ конгресом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (англ. INTOSAI) [1].

Декларацією XX Конгресу INTOSAI рекомендовано всім членам Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю використовувати стандарти INTOSAI як довідковий матеріал при розробці власних стандартів [2]. У дослідженні зазначене враховано при розгляді напрямів реформування мети, принципів контролю.

Загалом слід визнати, що, незважаючи на прогалини і недоліки вітчизняної системи контролю в державному секторі, вона розвивається в напрямку урахування норм, сформованих у відповідній міжнародній практиці.

Слід також акцентувати, що традиційні та нові бачення державної влади України на подальше реформування бюджетних відносин полягають у наданні більшої самостійності в розподілі бюджетних коштів розпорядникам бюджетних коштів.

У новій системі бюджетних координат держава повинна контролювати не тільки і не стільки технологію витрат, скільки вирішення конкретних функціональних завдань, поставлених перед державними управлінськими структурами. Інакше кажучи, йдеться про підвищення відповідальності розпорядників бюджетних коштів за досягнення поставлених цілей через впровадження системи моніторингу і оцінки ефективності їхньої діяльності.

Ця система спрямована на відстеження міри виконання прийнятих розпорядником бюджетних коштів на основі встановлених показників кінцевих і безпосередніх результатів діяльності.

Для виконання цього непростого завдання система органів контролю в державному секторі повинна бути структурно і методологічно єдиною, функціонально визначеною, з чітко прописаними правами, що охоплюють всю сукупність бюджетних ресурсів, які забезпечують функціонування економіки. Це дозволить, з одного боку, виключити зайве дублювання, оптимізувати державні витрати на забезпечення функціонування контрольних органів і, з другого боку – істотно підвищить їхню ефективність.

Таким чином, виникає низка проблем, вирішення яких залежить, насамперед, від позиції законодавця. Передусім, як зазначає Басанцов І. В., є потреба в опрацюванні цілісної системи заходів щодо подальшого вдосконалення нормативного правового регулювання всієї системи державного фінансового контролю [3]. Проблема в тому, що чинним Бюджетним кодексом України не повною мірою окреслено завдання визначення основ державного контролю, що призводить до обмеженості контролю за рівнями бюджетної системи і слабкості взаємодії, координації та контролю органів державної влади бюджетної системи.

Чинним законодавством практично не регламентовано організацію фінансового контролю на місцевому рівні, визначені лише методичні підходи до перевірки місцевих бюджетів зовнішнім органом контролю.

Калюга Є. В. виділяє три основні елементи фінансового контролю, що функціонують практично самостійно: зовнішній фінансовий контроль – незалежний контроль, що здійснюється законодавчою владою, де основним органом контролю виступає Рахункова палата Верховної Ради України; державний внутрішній фінансовий контроль в особі Державної фінансової інспекції України; контроль розпорядника бюджетних коштів та інші загальнодержавні різновиди контролю [4, 12-43].

При цьому варто зауважити, що чисельність контрольних органів об'єктивно призводить до дублювання їхніх функцій і діяльності.

Цю проблему можна було б ефективно вирішити через закріплення в Бюджетному кодексі України положень з розподілу цілей, завдань і повноважень державними і місцевими органами внутрішнього фінансового контролю з одного боку, і органами зовнішнього фінансового контролю – з іншого.

Попри таку організацію суб'єктів контролю необхідно змінити зміст наступного контролю. Акцент має зміститися з контролю за фінансовими потоками до контролю ефективності використання бюджетних коштів [5, 9-13; 6], що цілком виправдано. Водночас, як зазначає Саунін А. Н., ефективність слід розглядати не у вузькому

значенні (наприклад, за якими цінами купувалася продукція), а набагато ширше – який економічний ефект бюджетних витрат, якою мірою відомствами досягаються і виконуються поставлені перед ними завдання [7, 54-55].

Література:

1. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів від 12.08.1999 р. / Рахункова палата України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>.
2. Mexico Declaration on SAI Independence [Electronic resource]. – Available from: http://www.issai.org/media/12922/issai_10_e.pdf.
3. Басанцов І. В. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки України: дис. д-ра екон. наук : 08.00.08. – Ірпінь, 2008. – 382 с.
4. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: моногр. / Є. В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
5. Бариніна-Закірова М. В. Запровадження державного аудиту в практику роботи органів ДКРС / М. В. Бариніна-Закірова // Фінансовий контроль. – 2005. – № 6 (29).
6. Мурашко В. М. Контроль і ревізія діяльності підприємств промисловості України: навч. посіб. / В. М. Мурашко. – К.: ЦУЛ, 2003. – 254 с.
7. Саунин А. Н. Аудит эффективности в государственном финансовом контроле / А. Н. Саунин // Финансы. – 2004. – № 9. – С. 54–55.

УДК 658:005.922.1:33

Максимюк М. М.

аспірант кафедри обліку і аудиту,

ДВНЗ «Прикарпатський національний університет ім. Василя Стефаника»

ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВ

В ринкових умовах господарювання забезпечення економічної безпеки підприємства стає однією з найбільш актуальних та важливих напрямків його фінансово-господарської, організаційної та управлінської діяльності менеджменту підприємства, адже має прямий вплив на результати його діяльності.

Економічну безпеку підприємства в переважній більшості випадків трактують як стан його захищеності від негативного впливу зовнішніх і внутрішніх загроз, дестабілізаційних чинників [1]. Такі загрози прийнято класифікувати за низкою характеристик. Наприклад, за відношенням до підприємства вони поділяються на:

- внутрішні (навмисні і ненавмисні дії чи бездіяльність співробітників підприємства, що суперечать інтересам його діяльності);
- зовнішні (протиправна та неконкурентна діяльність конкурентів, кримінальних структур, фірм і фізичних осіб, а також суб'єктів що займаються промисловим шпигунством або шахрайством та ін.).

Відповідно, система забезпечення економічної безпеки підприємства повинна бути системною та враховувати особливості різного роду загроз, при цьому

відповідаючи вимогам щодо власної ефективності, доцільності та економічності. Кількісний і якісний аналіз таких загроз вимагає комплексного і системного підходу до організації ефективної системи попередження та реагування на них.

Формування та діяльність системи економічної безпеки суб'єкта господарювання може здійснюватись на основі базових орієнтирів для впровадження відповідних заходів з організації відповідної системи захисту та реагування. Такі вимоги можна сформулювати у принципі економічної безпеки підприємства. Основні такі принципи, засади і положення включають: принцип законності; дотримання прав і свобод громадян; централізованого керівництва; компетентності; конфіденційності; комплексного застосування ресурсів та коштів; самостійності і відповідальності за забезпечення економічної безпеки підприємства; передової матеріально-технічної оснащеності; своєчасності; корпоративної етики; безперервності; координації та взаємодії з органами влади та керівництва; удосконалювання тощо [2].

Визначаючи перелік потенційних загроз економічній безпеці організації, можна підсумувати, що захисту підлягають всі види доступних для підприємства ресурсів – таких що вже залучаються для досягнення мети організації та потенційних, що є резервами зростання. Виділяють такі основні напрями забезпечення економічної безпеки: фізичну безпеку; інформаційну безпеку; юридичну безпеку; безпеку персоналу [3].

Систему економічної безпеки підприємства можна визначити як взаємозв'язану сукупність спеціальних структур, засобів, методів і заходів, які забезпечують безпеку бізнесу від загроз економічного характеру. У цьому контексті систему можна охарактеризувати комплексом управлінських, страхових, правових, економічних, охоронних, режимних, судово-правових та інших заходів із захисту бізнесу від незаконних посягань, мінімізації або уникнення матеріальних та інших втрат [4].

Результатом реагування та попередження виникнення загроз економічній безпеці є ряд заходів, які можна згрупувати таким чином:

1. Нормативно-правові – спрямовані на відповідність законодавчим актам, що приймаються у галузі діяльності та сфері економічної безпеки зокрема; активне застосування усіх законів та підзаконних актів у боротьбі за інтереси діяльності підприємства.

2. Фінансово-економічні – спрямовані на забезпечення економічної ефективності господарської діяльності підприємства, його фінансової стабільності та фінансової незалежності; формування високої конкурентоспроможності продукції, товарів чи послуг за рахунок ефективності фінансової діяльності.

3. Кадрові – управління кадровими ризиками - спрямовані на подолання ризиків, пов'язаних з розголошенням комерційної таємниці, недостатнім професійним або освітньо-кваліфікаційним рівнем працівників, помилками та грубими зловживаннями персоналу, неповного використання трудових ресурсів підприємства.

4. Виробничо-технологічні – мають на меті досягнення максимально можливого рівня освоєння виробничих потужностей, застосування інновацій, попередження надмірного морального та фізичного спрацювання основних фондів підприємства.

5. Інформаційно-аналітичні – спрямовані на прийняття ефективних та обґрунтованих управлінських рішень - формування стратегії і тактики діяльності та

розвитку підприємства і подальше прийняття рішень у відповідності до зазначених цілей.

Отже, економічну безпеку підприємства потрібно розглядати не тільки як стан захищеності підприємства від внутрішніх та зовнішніх загроз, але і як комплексний механізм їх попередження та подолання, що має свої принципи, визначену структуру та форми і напрями реагування.

Література:

1. Лянной Г. Система экономической безопасности предприятия / Г. Лянной // ВOS – журнал о личной и коммерческой безопасности. – 2006. – № 7. – С. 16-9.
2. Міщенко О. М. Принципи забезпечення належної економічної безпеки підприємства / О. М. Міщенко. – [Електроний ресурс] – Режим доступу: <http://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/8579/1/585.doc>
3. Міщенко С. П. Концептуальні аспекти економічної безпеки підприємств у ринковій економіці / С. П. Міщенко // Маркетинг і менеджмент інновацій. – 2011. – № 2. – [Електронне джерело] – Режим доступу: http://mmi.fem.sumdu.edu.ua/sites/default/files/mmi2011_2_190_195.pdf
4. Коробчинський О. Л. Методика формування системи економічної безпеки підприємства / О. Л. Коробчинський // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 4. – С. 41 - 45.

УДК 657

Марценюк Р. А.

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Львівський торговельно-економічний університет

СИСТЕМА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ: ТЕОРЕТИКО-ПРОБЛЕМНИЙ АСПЕКТ

Сучасний стан національної економіки характеризується невизначеністю й нестабільністю, яка вимагає нової системи управління підприємств, що передбачає посилення зацікавленості власників і керівного персоналу в ефективності функціонування, підвищенні рівня рентабельності, збереженні та приросту активів. Тому на підприємствах необхідний налагоджений механізм управління, найважливішим елементом якого є внутрішній контроль.

Внутрішній контроль – функція управління, яка виступає засобом налагодження зворотних зв'язків, завдяки чому управлінський персонал підприємства чітко простежує хід виконання прийнятих ним рішень [1]. Це дає змогу своєчасно реагувати на відхилення в роботі підконтрольних центрів відповідальності від заданої мети й, відповідно, коригувати їх діяльність.

Систему внутрішнього контролю слід якісно організувати, щоб досягти поставленої мети і завдань керівництва досліджуваних підприємств та отримати від неї найбільший економічний ефект. Їх склад і зміст безпосередньо впливають на організацію контролю, тому, на нашу думку, потребують конкретизації та визначення

складових контрольного процесу.

Організація системи внутрішнього контролю має бути здійснена на конкретному суб'єкті господарювання та в його підрозділах за індивідуальним підходом, який надає контролю системності: визначення підконтрольних об'єктів; формування оптимальних показників, за якими налагоджується контроль; організація методики контролю з використанням чинних прийомів і методів системи контролю; з'ясування місць виникнення витрат і центрів відповідальності та розробка на цій основі номенклатури витрат з метою виявлення відхилення; формування аналітичного забезпечення системи контролю та визначення нормативних показників для порівняння; визначення джерел інформації та впорядкування її документообігу; розроблення й затвердження первинної документації та реєстрів обліку, налагодження контролю акумульованої в них інформації.

Ключовою для системи внутрішнього контролю є інформація про ступінь керованості об'єкта контролю, тобто інформаційна прозорість даного об'єкта для можливості прийняття ефективних управлінських рішень. Якість інформації у системи внутрішнього контролю визначається за критеріями повноти, достовірності та своєчасності.

Здійснення внутрішнього контролю супроводжується формуванням інформаційного забезпечення, яке використовується для виконання контрольних процедур [2]. Інформаційну базу внутрішнього контролю формують: внутрішньогосподарські нормативні документи (положення, посадові інструкції, затверджені нормативи та ін.); документи фінансового планування (програми, плани, кошториси, бюджети, прогнози баланси тощо); носії первинної облікової інформації; носії зведеної облікової інформації – реєстри обліку та внутрішня звітність.

Система внутрішнього контролю повинна орієнтуватися на забезпечення основних параметрів ефективності функціонування підприємств в сучасних умовах: стійке положення на ринках; своєчасну адаптацію систем виробництва і управління організації до динамічного зовнішнього середовища. Конструктивна діяльність суб'єктів системи внутрішнього контролю здатна істотно підвищити надійність функціонування інформаційної системи і системи управління, тобто системи обробки та інтеграції різноманітної внутрішньої і зовнішньої інформації, необхідної для прийняття рішень на всіх рівнях управління підприємством [4].

Функціонування системи внутрішнього контролю покликане звести до мінімуму різного роду ризики в діяльності підприємства, при цьому досягнення цілей функціонування системи внутрішнього контролю забезпечується реалізацією завдань, в яких від взаємозв'язку і взаємодії її елементів можна судити про ефективність управління і розвитку [3].

Таким чином, ефективно налагоджена система внутрішнього контролю забезпечить достовірність й оперативність обліку та формування інформації для потреб управління, що сформує належний прямий і зворотний зв'язок між керованою та керуючою системами, що сприятиме ефективній реалізації поставленої мети, а також вказівок, виконуваних суб'єктами контролю.

Література:

1. Куцик П. О. Внутрішньогосподарські регламенти, стандарти і звіти: теоретичний

аспект / П. О. Куцик // Проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів : зб. мат. 1-ї всеукр. наук.-практ. інтернет-конф. / [відп. за вип. П. О. Куцик]. – Львів : Львівська комерційна академія, 2012. – С. 7-9.

2. Петренко С. М. Контрольно-аналітичний механізм в управлінні бізнесом підприємства: моногр. / С. М. Петренко, І. В. Сіменко. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2011. – 232 с.
3. Редченко К. І. Контроль і аудит на стратегічному рівні управління підприємством: моногр. / К. І. Редченко. – Львів: ЛКА, 2011. – 360 с.
4. Шевчук В. О. Активи як об'єкти обліку, контролю та аналізу: проблеми еколого-економічної ідентифікації та інтерпретації / В. О. Шевчук // Облік і фінанси. – 2013. – №1. – С. 66-73.

УДК 311:339.727.22

Маслій В. В.

к.е.н., доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
Тернопільський національний економічний університет

РОЛЬ СТАТИСТИЧНОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ З ІНОЗЕМНИМ КАПІТАЛОМ

Важливу роль в системі управління процесом залучення іноземного капіталу відіграє якісне інформаційне забезпечення. Достовірну інформацію щодо процесу іноземного інвестування можна отримати на основі статистичного спостереження, яке залежно від форми буває трьох видів: статистична звітність, реєстри та спеціально організовані спостереження. Найбільш повне відображення операцій по залученню іноземного капіталу узагальнюється шляхом статистичної звітності підприємств з іноземними інвестиціями.

Аналіз сучасних наукових праць вітчизняних та закордонних вчених, таких як О. Жук [1], В. Моссаковський [2], А. Озеран [3], Ю. Слободяник [4] та інших свідчить про значний інтерес до статистичної звітності, її ролі в процесах управління та напрямів вдосконалення.

Метою даного дослідження є аналіз існуючої системи статистичної звітності підприємств з іноземними інвестиціями та визначення подальших напрямків її вдосконалення.

Державне статистичне спостереження щодо іноземних інвестицій запроваджено на виконання постанови Кабінету Міністрів України та Національного банку України від 17.03.2000 р. № 517 «Про складання платіжного балансу України» для збору даних щодо прямих інвестицій, необхідних для формування Національним банком України інформаційної бази для складання платіжного балансу та визначення міжнародної інвестиційної позиції; його проводять за формами № 10-зез «Звіт про іноземні інвестиції в Україну»(квартальна), № 13-зез «Звіт про прямі інвестиції за кордон» (квартальна) та № 11-зез «Звіт про взаємозв'язки підприємства з прямими

іноземними інвестиціями в рамках відносин прямого інвестування» (річна).

Перелік респондентів, на які поширюється статистичне спостереження за формою № 10-зез «Звіт про іноземні інвестиції в Україну»(квартальна), визначається Державною службою статистики України. Форма складається із двох розділів та містить інформацію про прямі та портфельні інвестиції.

Статистичне спостереження за формою № 13-зез «Звіт про прямі інвестиції за кордон» (квартальна) подають резиденти, які здійснили прямі інвестиції за кордон та містить дані щодо: обсягу капіталу резидента за кордоном на початок і кінець звітного періоду; отриманий дохід прямого інвестора-резидента; кредити та позики, торгові кредити, інші вимоги та зобов'язання; обсяг зворотного капіталу.

Форма № 11-зез «Звіт про взаємозв'язки підприємства з прямими іноземними інвестиціями в рамках відносин прямого інвестування» (річна). В цій формі наводиться інформація про прямих іноземних інвесторів (засновників, учасників, власників) респондента – 1-й рівень відносин; інвесторів (українських, іноземних), які контролюють безпосередніх прямих іноземних інвесторів – 2-й рівень відносин власності; інвесторів (українських, іноземних), які контролюють інвесторів 2-го рівня відносин власності – 3-й рівень відносин власності; зобов'язання та вимоги респондента перед / до інвесторами (ів) 2-го, 3-го та вищих рівнів відносин власності; взаємовідносини із пов'язаними підприємствами, що розташовані за кордоном.

Форма № 12-зез «Звіт про взаємозв'язки підприємства-прямого інвестора в рамках відносин прямого інвестування» (річна) подається резидентами, які здійснили прямі інвестиції за кордон та містить інформацію про: підприємства прямого інвестування – нерезиденти 1-го рівня відносин власності; підприємства прямого інвестування – нерезиденти 2-го рівня відносин власності; підприємства прямого інвестування – нерезиденти 3-го рівня відносин власності; вимоги та зобов'язання підприємства до/перед підприємств(ами) прямого інвестування 2-го, 3-го та нижчих рівнів відносин власності.

Незважаючи на існування різноманітних форм статистичного спостереження за процесом іноземного інвестування, існують деякі проблеми, які потребують подальшого вирішення. Зокрема є пропозиції експертів ЄС щодо форми 10-зез в частині уточнення коду 10 «Набування корпоративних прав внаслідок приватизації державної власності» та додавання інвестицій у будівництво нових об'єктів (інвестицій «грінфілд») [5]. Крім цього, важливо відпрацювати статистичну методологію скоординованого обстеження діяльності контрольованих резидентами України іноземних компаній та проводити його на постійній основі [6]. Це дозволить розширити коло підприємств, які надаватимуть об'єктивну інформацію про їх кінцевих контролюючих власників, аналізувати обсяги фінансових ресурсів резидентів, які інвестуються в економіку інших країн та обсяги повернення виведених з країни капіталів.

Література:

1. Жук О. Статистична звітність / О. Жук, А. Озеран // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 74-88.
2. Моссаковський В. Б. Ще раз про статистичну звітність / В. Б. Моссаковський, Т. Кононенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С.43-48.

3. Озеран А. Статистична звітність / А. Озеран // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8-9. – С. 94-105.
4. Слободяник Ю. Б. Статистичний облік / Ю. Б. Слободяник. – Київ: «Центр навчальної літератури». – 2010. – 128 с.
5. Твіннінг К. Розробка нових статистичних методологій і показників в окремих сферах статистики згідно зі статистичними стандартами ЄС. Звіт про роботу місії / К. Твіннінг. – Україна, 2012. – 9 с.
6. Виведення капіталів з України: масштаби та напрямки запобігання – К.: НІСД, 2013. – 39 с.

УДК 338:439

Магійчук Л. П.

к.е.н., доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
Тернопільський національний економічний університет

АНАЛІЗ ІННОВАЦІЙНО-ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Комплексне статистичне дослідження інноваційно-інвестиційної діяльності підприємств харчової промисловості є надзвичайно актуальним, адже виявлення галузевих та територіальних особливостей дає змогу визначити основні проблеми розвитку, подолання яких є важливим для економіки країни, аналіз отриманих результатів на держаному рівні забезпечить оптимізацію структурних зрушень в економіці і соціальній сфері держави.

Ще однією причиною, що зумовлює необхідність інноваційного розвитку промисловості, є вступ України до Світової організації торгівлі, що вимагає відповідності якості вітчизняної продукції загальноприйнятим світовим стандартам та її конкурентоспроможності у порівнянні з іноземною. Проте покращення матеріально-технічної бази підприємств, здійснення дослідних розробок характеризуються значною капіталомісткістю. У свою чергу, від обсягів фінансового забезпечення залежить якість інноваційних розробок та швидкість впровадження нововведень, що потребує залучення власних фінансових ресурсів (як власних, так і у випадку їх нестачі – зовнішніх інвестицій), що зумовлює актуальність дослідження проблем фінансування інноваційної діяльності підприємств харчової промисловості.

Незважаючи на велику кількість досліджень у даному напрямку, питання розробки ефективного механізму активізації інвестиційного забезпечення інноваційної діяльності та визначення оптимального співвідношення власних та залучених джерел фінансування залишаються відкритими. Залежність країни від імпорту продуктів харчування, надмірні масштаби яких обумовлюють відтік з країни великих коштів для інвестування країн-імпортерів своєї продукції в Україну, роблять неможливим створення нових робочих місць, необхідних для забезпечення повної зайнятості робочої сили та сприяння інноваційному розвитку економіки країни. Однак формування України як держави з розвиненими високими

технологіями неможливо без впровадження нових технологій, які зможуть витримати жорстку конкуренцію [1].

Характерною рисою сучасної науки є системний підхід до об'єктів дослідження, згідно з яким об'єкт розглядається як цілісна система, що об'єднує певну множину взаємозв'язаних і взаємодіючих елементів в єдине ціле, і водночас є підсистемою системи більш високого рівня. Склад елементів і способів їх об'єднання визначають структуру системи. Зв'язок, цілісність і зумовлена ними структура - такі відмінні риси будь-якої системи [2].

Інноваційно-інвестиційну діяльність слід розглядати як особливу форму інвестиційної діяльності, що реалізується у системі індивідуальних, колективних та суспільних дій наукового, технологічного, організаційного, виробничого, фінансового і комерційного характеру, здійснення яких призводить до впровадження у практичну діяльність нововведень з метою досягнення соціально-економічної вигоди [3].

Проте, на жаль, більшість інвестицій в інноваційні проекти в Україні, і харчова промисловість – не виключення, здійснюються за власні засоби суб'єктів підприємницької діяльності. Резерви, які залучаються на фондовому ринку, і довгострокові кредити банків є несуттєвими, а витрати державного і місцевого бюджетів, у тому числі і державні цільові фонди, є недостатніми.

Статистичні дані свідчать, що основними джерелами фінансування інноваційно-інвестиційної діяльності підприємств в Україні є власні кошти суб'єктів господарювання (можуть виступати у вигляді прибутку, який залишився у розпорядженні підприємства, та амортизаційних відрахувань). Їх частка у загальних витратах на інноваційну діяльність зросла з 60,6 % у 2014 р. до 65 % у 2015 р. Крім того, до власних фінансових ресурсів відносять кошти, що виникають при реалізації надлишкових активів підприємства, інноваційної продукції, що користується попитом. Останнім часом спостерігається зростання залучення іноземних інвестицій, що спричинює як позитивні, так і негативні наслідки.

За даними Держкомстату, індекси виробництва продукції харчової промисловості за 2000-2014 рр. представлено у вигляді графіка на рисунку 1 [4].

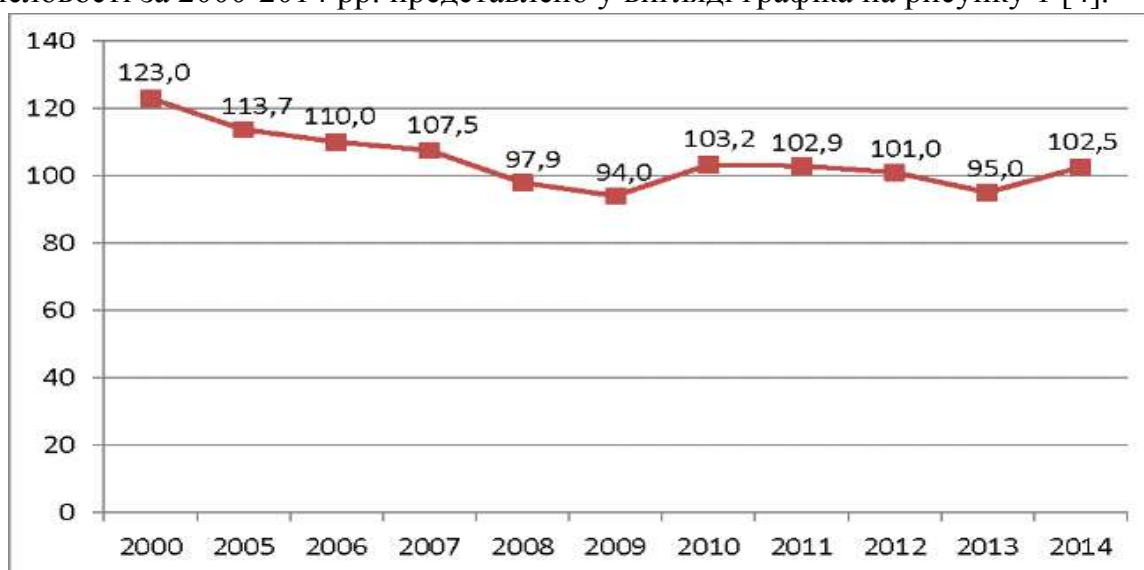


Рис. 1. Динаміка індексів виробництва продукції харчової промисловості впродовж 2000-2014 рр.

Україна характеризується значними за світовими мірками обсягами виробництва різних видів продовольчої продукції, такими як: зернові та зернобобові культури, цукрові буряки, соняшник і соняшникова олія, картопля та деякі молочні продукти, мед. Серед інших країн світу Україна має найбільш сприятливий природний, людський, геополітичний і ресурсний потенціали для розвитку харчової промисловості, раціональне використання яких забезпечило б їй провідне місце на світовому й регіональних продовольчих ринках. За рівнем виробництва продукції на душу населення Україна не поступається як країнам Європи, так і світу, однак, постерігається неоднорідність розвитку цієї галузі та, як наслідок, її недоліки.

Література:

1. Пашнюк Л. О. Харчова промисловість України: стан, тенденції та перспективи розвитку / Л. О. Пашнюк // Економічний часопис - XXI. – 2012. – № 9/10. – С. 60–63.
2. Дейнеко Л. В. Харчова промисловість України: ефективність використання виробничих ресурсів і кадрового потенціалу / Л. В. Дейнеко, Е. І. Шелудько. НАН України. Ін-т. екон. та прогноз. НАН України. – К., 2013. – 120 с.
3. Крисанов Д. Ф. Система гарантування безпечності та якості харчової продукції в Україні: ретроспектива та рівень сформованості у європейському вимірі / Д. Ф. Крисанов // Економіка харчової промисловості. – 2013. – № 4. – С. 5–12.
4. Офіційний сайт державної служби статистики [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.

УДК 005.52:658.155-047.44

Мезенцева Н. М.

к.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку та менеджменту,
Криворізький факультет ДВНЗ «ЗНУ»

Нікульникова Т. Г.

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту підприємницької діяльності,
КЕІ ДВНЗ «КНЕУ»

ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДИКИ ІНТЕГРАЛЬНОЇ ОЦІНКИ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ПРИВАБЛИВОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Рентабельність безпосередньо пов'язана з отриманням прибутку. Однак її не можна ототожнювати з абсолютною його сумою – це відносний показник, тобто рівень прибутковості, що вимірюється у відсотках. У загальнонауковій теорії аналітичної думки більшість авторів розмежовують дві групи показників рентабельності: рентабельність окремих видів продукції та рентабельність підприємств загалом. Для акціонерних товариств розраховують також показники рентабельності акцій.

В законодавчому полі України існує низка нормативно-правових документів, якими регламентується оцінка фінансового стану, та рентабельності, зокрема. Однак, єдиної системи показників чинні законодавчі акти не передбачають. Розглянемо

основні з них.

Методика проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій (п. 3.6): «у процесі аналізу визначається, як змінюються протягом певного періоду значення прибутку від реалізації, чистого прибутку, рівня рентабельності, розглядаються фактори, що приводять до їх зміни» [1].

Методика інтегральної оцінки інвестиційної привабливості підприємств та організацій (п. 6.4) визначає, що «прибутковість підприємства характеризується комплексом показників: коефіцієнтами прибутковості інвестицій, прибутковості власного капіталу, операційної рентабельності продаж, експлуатаційних витрат, прибутковості активів» [2].

Методичні рекомендації щодо підготовки аудиторського висновку при перевірці відкритих акціонерних товариств та підприємств – емітентів облігацій (крім комерційних банків) – в ньому аналіз рентабельності підприємства здійснюється за показниками: рентабельності активів, власного капіталу, діяльності, рентабельності продукції [3]. Такі ж показники визначені і у документі, розробленому у відповідності до Державної програми приватизації – Положенні про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації (п. 3.8) [4].

Методичні рекомендації щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємств та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства: оцінка рентабельності підприємства здійснюється у відповідності до розрахунку відповідних показників: рентабельності продукції, діяльності, активів, сукупного капіталу, власного капіталу та періоду окупності власного капіталу [5].

У Порядку проведення оцінки фінансового стану бенефіціара та визначення виду забезпечення для обслуговування та погашення позики, наданої за рахунок коштів міжнародних фінансових організацій наведено перелік фінансових коефіцієнтів для розрахунку інтегрального показника фінансового стану, з яких серед коефіцієнтів рентабельності наведено: рентабельності власного капіталу, продажів за фінансовими результатами від операційної діяльності, продажів за фінансовими результатами від звичайної діяльності та активів за чистим прибутком (п. 7.5-7.9) [6].

У 2005 році законодавчо були закріплені вимоги у Методичних рекомендаціях щодо доступу акціонерів та інших заінтересованих осіб до інформації про акціонерне товариство, п. 3.9 яких визначено, що інформація надається щодо прибутку на акцію, крім того, розкриваються такі показники, як аналіз рентабельності акціонерного товариства. Недоліком документу можна визначити те, що у ньому не обґрунтовано, які саме показники рентабельності необхідно подавати, лише зазначено, що у разі потреби, для забезпечення більш повного висвітлення діяльності акціонерного товариства, зазначений перелік показників може бути розширений або змінений відповідно до специфіки діяльності акціонерного товариства, вимог акціонерів та інших заінтересованих осіб і затверджується рішенням загальних зборів акціонерного товариства [7].

Аналіз нормативно-правових документів, що були досліджені, визначив ряд проблемних аспектів. По-перше, ні в одному документі не дається визначення терміну «рентабельність» (виняток складає Методика розрахунку рівня

рентабельності сільськогосподарської діяльності сільськогосподарських підприємств: рентабельність – відносна величина, виражена у відсотках, що характеризує ефективність застосованих у виробництві (авансованих) ресурсів уречевленої праці чи ефективність поточних витрат, що визначається співвідношенням доходу (виручки) від реалізації продукції до її повної собівартості [8]). По-друге, вітчизняні економісти в дослідженні показників рентабельності залишають поза увагою такі показники, як: коефіцієнт норми прибутку та коефіцієнт рентабельності інвестицій, оскільки інвестиційна привабливість акціонерних товариств є основним пріоритетом їх розвитку. По-третє, з метою залучення іноземних інвестицій необхідним є запровадження розрахунку системного рівняння (формули, методу) Du Pont, що показує, як пов'язані коефіцієнти прибутковості продажів, коефіцієнти загального обігу вартості активів та використання позиченого капіталу при визначенні прибутку на власний (акціонерний) капітал, і головне, є зрозумілим для іноземного інвестора, та, як наслідок, підвищує його інвестиційну привабливість.

Література:

1. Методика проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій: Наказ Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 27.06.1997 №81. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [//http://www.rada.gov.ua/](http://www.rada.gov.ua/).
2. Методика інтегральної оцінки інвестиційної привабливості підприємств та організацій: Наказ Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 23.02.1998 р. № 22. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [//http://www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua/).
3. Методичні рекомендації щодо підготовки аудиторського висновку при перевірці відкритих акціонерних товариств та підприємств – емітентів облігацій (крім комерційних банків): Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 25.01.2001 р. № 5. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [//http://www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua/).
4. Положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації: Наказ Міністерства фінансів України та Фонду Державного майна України від 26.01.2001 р. № 49/121. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [//http://www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua/).
5. Методичні рекомендації щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємств та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства: Наказ Міністерства економіки України від 26.10.2010 р. № 1361. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [//http://www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua/).
6. Порядок проведення оцінки фінансового стану бенефіціара та визначення виду забезпечення для обслуговування та погашення позики, наданої за рахунок коштів міжнародних фінансових організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 01.04.2003 р. № 247. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [//http://www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua/).
7. Методичні рекомендації щодо доступу акціонерів та інших заінтересованих осіб до інформації про акціонерне товариство: Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 26.01.2005 р. № 27. [Електронний ресурс]. – Режим

доступу: //http://www.rada.gov.ua.

8. Методика розрахунку рівня рентабельності сільськогосподарської діяльності сільськогосподарських підприємств: Наказ Державного комітету статистики від 14.02.2011 р. № 33. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: //http://www.rada.gov.ua.

УДК: 657.6:338.45

Микитюк В. П.

аспірант кафедри економіки підприємств і корпорацій,
Тернопільський національний економічний університет

АНАЛІЗ СТРУКТУРИ РИНКУ ВИРОБНИКІВ ПОЛІВІНІЛХЛОРИ ДНИХ ПРОФІЛІВ: ІНВЕСТИЦІЙНИЙ АСПЕКТ

Ефективним способом інтеграції оперативного і стратегічного планування на промисловому підприємстві є використання системи збалансованих показників, яка дає змогу високоякісно сформуванню стратегію аналізу маркетингової діяльності промислового підприємства мовою кількісних показників.

Використання результатів аналізу середовища функціонування промислового підприємства дає підприємству змогу або сформуванню, або скоригувати маркетингову діяльність з метою домогтися максимізації прибутку промислового підприємства. Для цього всі елементи маркетингу-міксу необхідно поєднувати з метою взаємного доповнення один одного та позитивного впливу на поведінку споживачів. Разом з тим, розроблення і коригування плану аналізу маркетингової діяльності мають бути узгодженими з економічним потенціалом промислового підприємства та його фінансовими можливостями.

Аналіз маркетингової діяльності промислового підприємства охоплює, насамперед, оцінку його основних складових та їх вплив на споживача, і в кінцевому підсумку – на прибуток промислового підприємства. Основні показники, що характеризують бізнес-план інвестиційного проекту в частині аналізу маркетингової діяльності відображені на рисунку 1.

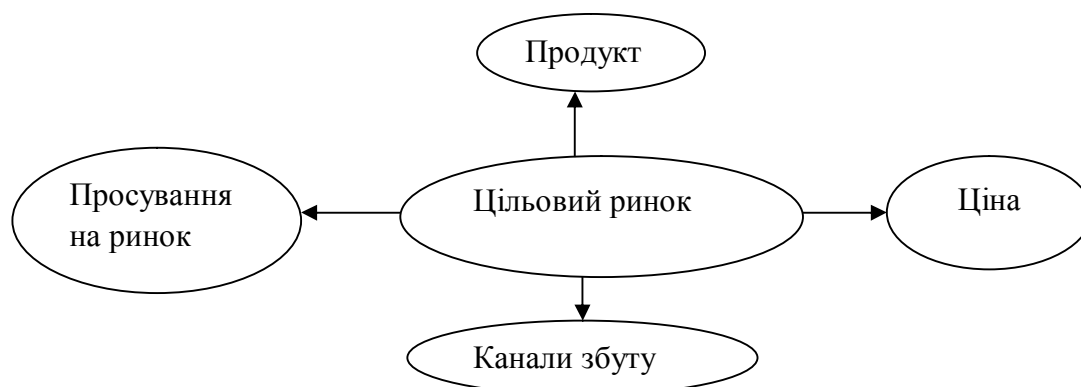


Рис. 1. Основні елементи аналізу маркетингової діяльності.

Джерело: складено автором самостійно.

При цьому необхідно враховувати, що дані показники однакові як для промислового підприємства, так і для їх конкурентів. План випуску та реалізації товарів кількісно характеризується асортиментом і структурою, а всі решта чинники є, переважно, якісними. Оцінка оптимальності асортименту відзначається насамперед наявністю питомої ваги на продукцію з низьким попитом, що призводить до менших обсягів реалізації і прибутку промислового підприємства. Прибуток від реалізації визначають як добуток виручки від реалізації та рентабельності реалізації; при цьому рентабельність реалізації визначають як:

$$R = \sum R_i \times d_i, \quad (1)$$

де R_i – рентабельність i -го виду продукції;

d_i – питома вага i -го вигляду в загальній величині виручки від реалізації.

Наявність продукції, попит на яку низький, змушує промислові підприємства збувати її за цінами, нижчими за витрат на виробництво і реалізацію, або шукати додаткові канали збуту чи додатково стимулювати реалізацію (що потребує додаткових витрат). У зв'язку з цим, виникає негативна різниця між плановою і фактичною рентабельністю реалізації, що, відповідно, призводить до зниження прибутку від реалізації.

Інші чинники, які характеризують продукцію промислового підприємства, фактично формують рівень її конкурентоспроможності. Варто зазначити, що конкурентоспроможність продукції відповідає бажанням споживачів, а платоспроможний попит формується в результаті оцінювання запропонованих цін. Якщо рівень конкурентоспроможності та ціна влаштовують споживача, то ринковий сегмент вибраний правильно, що сприятиме зростанню обсягів реалізації.

Необхідність кількісної оцінки результатів аналізу викликана також і тим, що існують високі темпи розвитку ринку. Тому використання інформатизації змінює традиційні уявлення про взаємодію постачальника та споживача, про канали просування і розподілу продукції та маркетингові комунікації. Водночас, це забезпечує маркетинговий інструментарій технологіями, здатними вирішувати специфічні проблеми нового сегменту бізнес-відносин. Так, віртуалізація бізнесу, електронний формат обміну сформували новий сегмент маркетингу - Інтернет-маркетинг. Весь арсенал маркетингових технологій, який використовує Інтернет, запропоновано використовувати для проведення аналізу маркетингової діяльності промислового підприємства.

На підставі проведеного дослідження встановлено, що в Україні полівінілхлоридний профіль, який призначений для виробництва конструкцій, випускали 16 підприємств, встановлено його залежність від багатьох світових та економічних чинників. Отже, на основі інтернет-маркетингу, проведений аналіз структури ринку виробників продукції полівінілхлоридних профілів дає змогу оцінити потреби споживачів та їх поведінку в певних ситуаціях, дії конкурентів та їх спроможність.

СОЦІАЛЬНИЙ АУДИТ: СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТОК

Соціальний аудит нерозривно пов'язаний з практикою соціальної відповідальності бізнесу. Він використовується для оцінки ефективності корпоративної соціальної політики, виявлення проблем з використання людських ресурсів, поліпшення соціального клімату у колективі.

Ідея соціального аудиту була реалізована в країнах з розвинутою ринковою економікою. У США в 40-і рр. XX ст. складали рейтинги компаній, в яких оцінювали відносини з персоналом і профспілками, з місцевою спільнотою, філантропію, волонтерство та інші програми компаній у місцевих громадах.

У 60-70 рр. із посиленням суспільного невдоволення негативними наслідками економічного зростання, бізнес все частіше виступав ініціатором соціально відповідальної поведінки. Проте наприкінці 70-х рр. американські корпорації почали більш прагматично ставитись до філантропії, і уряд занепокоївся, що вони взагалі перестануть турбуватися про потреби місцевих громад. Тому у 1977 р. Конгрес США прийняв Закон про реінвестиції в місцеві спільноти. У 80-ті рр. поширеною формою соціального аудиту стає соціальна звітність, у якій відображалась достовірна нефінансова інформація про ефективність управління компанією. У 1989 р. компанією «Social Accountability International» (SAI) прийнятий міжнародний стандарт із сертифікації для сприяння компаніям у розробці, збереженні та застосуванні систем організації праці SA 8000 «Соціальна відповідальність».

Характерною рисою сучасного соціального аудиту в США є його прагматичним характер і те, що він, як правило, обмежений рамками окремої компанії і не практикується на макрорівні.

В Європі правові засади соціального аудиту також закладалися під впливом загострення соціального клімату на підприємствах.

У 1977 р. у Франції прийнятий Закон про соціальний баланс, за яким підприємства складали детальний щорічний звіт, який включав ряд соціальних показників. У 1982 р. створено Міжнародний інститут соціального аудиту. У 2001 р. прийнятий Закон про нові напрямки економічного розвитку. Згідно з 116 ст. Закону всі компанії, які котируються на фондовому ринку, зобов'язані надавати звітність, що відображає «екстрафінансову» сторону їх діяльності. У Декреті уряду від 20.02.2002 р. уточнено соціальні та екологічні показники звітності. Проте Закон не передбачав жодного контролю чи санкцій за декларовані соціальні показники.

З ініціативи і за рахунок підприємств у Франції створено ORSE, некомерційну організацію, яка проводить моніторинг питань, пов'язаних із соціальною відповідальністю бізнесу та соціальним аудитом, та NOVETHIC – провідний науково-дослідний центр, що надає інформацію і публікує дослідження про соціально відповідальний інвестиційний ринок Європи.

В даний час основними напрямками соціального аудиту у Франції є: юридичний аудит, аудит трудових відносин, аудит соціальної стратегії [2, 115].

Характерною рисою французького соціального аудиту є прагнення вийти за рамки окремого підприємства і перенести соціальний аудит на рівень регіонів і національної економіки.

У Німеччині соціальний аудит зосереджений на вирішенні двох основних завдань: на наданні допомоги роботодавцям у дослідженні соціальної складової виробничих процесів і на аналізі дотримання трудових прав працівників. Компанії, починаючи з 1977 р. на добровільній основі складають соціальні звіти.

У Великобританії в 1972 р. в рамках некомерційної організації Public Interest Research Group створено об'єднання Social Audit Ltd, а в 1986 р. створено New Economics Foundation, найбільший аналітичний центр у Великобританії. Британська компанія Traidcraft першою опублікувала звіт про соціальні наслідки своєї економічної діяльності [1, 32].

В азійському регіоні соціальний напрямок аудиту найбільш поширений в Японії. Першочерговими об'єктами соціального аудиту є охорона довкілля і трудові відносини. Своєрідною формою державного соціального аудиту є державна інспекція трудових відносин [2].

Сьогодні соціальний аудит у високорозвинутих зарубіжних країнах перетворився на стійку систему з притаманними їй рисами, процедурами, технологіями, методами аналізу.

Питання щодо запровадження соціального аудиту актуальне і для України. У 2008 р. НДІ соціально-трудова відносин розробив проект Концепції української моделі соціального аудиту, згідно з якою соціальний аудит інтегрується у систему соціального партнерства. Тому його замовниками можуть бути не тільки власники чи керівництво підприємства, але й соціальні партнери (працедавці, профспілки, представники органів влади і неурядових організацій). З 2008 р. функціонує Центр Соціального Аудиту (ЦСА).

У даний час в Україні широко практикуються такі різновиди соціального аудиту: аудит охорони праці, аудит оплати праці, екологічний аудит, аудит системи управління людськими ресурсами. Особливістю вітчизняного соціального аудиту є те, що він має багаторівневий характер, тобто може здійснюватися на регіональному, галузевому, територіальному, загальнодержавному рівнях.

Література:

1. Покровская Н. Н. Социальный аудит и корпоративная ответственность: учеб. пособ. / Н. Н. Покровская. – СПб.: Изд-во СПбГЭУ, 2014. – 166 с.
2. Социальный аудит: учеб. пособие / под общ. редакцией д.э.н., проф. А. А. Шулуца, д.э.н., проф. Ю. Н. Попова. – М.: Изд. дом «АТИСО», 2008. – 620 с.

Мірошник В. В.

к.е.н., доцент кафедри економіки, обліку і оподаткування,
Східноєвропейський університет економіки та менеджменту

ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МОНІТОРИНГУ ЕКОНОМІЧНОГО КОНТРОЛЮ

Глобалізація економічної системи поряд з позитивними тенденціями розвитку життєдіяльності суспільних угруповань характеризується негативними явищами, серед яких значне місце займає зростання масштабів тінізації економіки та корупція. На міжнародному рівні активними учасниками боротьби з іллегальною господарською діяльністю є Група з розробки фінансових заходів протидії відмиванню коштів (FATF), регіональні організації за типом FATF – Спеціальний комітет Ради Європи з питань взаємної оцінки заходів протидії відмиванню коштів (MONEYVAL) та Євразійська група з протидії легалізації злочинних доходів та фінансуванню тероризму (ЄАГ), Рада Європи та Європейська Комісія, Управління ООН з питань наркотиків та злочинності, Егмонтська група підрозділів фінансової розвідки світу, Світовий банк, Міжнародний Валютний Фонд. В Україні з 2011 року питаннями протидії тіншовим економічним факторам опікується Державна служба фінансового моніторингу України, яка активно співпрацює з міжнародними організаціями. Водночас за даними міжнародної правозахисної організації Transparency International, Україна займає 130-е місце із 168 позицій у Світовому рейтингу сприйняття корупції СРІ [1], що свідчить про репутацію України, як вкрай корумпованої країни.

Вважаємо, що корупційні відносини, які найбільш розповсюджені в країнах з перехідною економікою та низьким рівнем доходів визначають рівень тіншової економіки. Адже, поширення і проникнення корупційних відносин між елементами соціально-економічної системи породжують такі негативні наслідки, як: неефективний розподіл часових, інтелектуальних та матеріальних ресурсів; погіршення якості людського капіталу; деформації та диспропорції соціально-економічного розвитку; уповільнення темпів економічного зростання; зниження підприємницької та інвестиційної активності; нецільове використання ресурсів програм міжнародної технічної допомоги; зниження ефективності діяльності державних органів влади; активізація організованої злочинності; політична нелегітимність влади; зниження суспільної моралі, посилення соціальної апатії та зниження довіри до держави [2].

Протидія визначеним негативним явищам в економіці кожної країни забезпечується комплексом інститутів та інституцій. Інститути чітко визначені, як на міжнародному, так і на вітчизняному рівні, проте інституційні положення, що являють собою методологічні основи реалізації їх завдань поки що не мають норми константи.

В реалізації завдань щодо боротьби з іллегальною господарською діяльністю особливе місце належить, насамперед, моніторингу, що є сукупність заходів, які

здійснюються суб'єктами фінансового моніторингу у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму, а також фінансового розповсюдження зброї масового знищення, що включають проведення державного фінансового моніторингу та первинного фінансового моніторингу.

Проблема полягає в тому, що для моніторингу тіньового сектору економіки розроблений достатньо широкий спектр теоретико-методологічного інструментарію. Зокрема, методи оцінки тіньової економічної діяльності поділяються на мікроекономічні та макроекономічні. До мікроекономічних відносяться: метод вибіркового обстеження, метод фактичного обстеження, метод економіко-правового аналізу (метод документального аналізу бухгалтерського обліку, співставлення, коригування показників) та метод економічного аналізу (спеціальних розрахункових показників, стереотипів)), змішані методи (метод прихованих змін, комплекс різноманітних методів). До макроекономічних відносяться: опосередковані методи (оцінка детермінантів, структурний, експертний, технологічних коефіцієнтів, за показниками зайнятості), метод розходжень (порівняння доходів, порівняння доходів та витрат, альтернативні оцінки макроекономічних показників, метод товарних потоків), монетарний метод (аналіз попиту на готівку (економічні методи, DYMIMIS, методи Гутмана, Фейга, Танзі); аналіз обсягу готівку.

Проте, для економічного аналізу корупційних дій теоретична та методична база надзвичайно обмежена. У світовій практиці до таких належать: індекс сприйняття корупції, показник контролю корупції, барометр глобальної корупції, індекс непрозорості, індекс економічної свободи тощо.

Зазначені показники орієнтуються на порівняння витрат від корупційних схем та затратами фінансування коштів на протидію цьому явищу, що дає можливість визначити допустимий рівень корупції якому дорівнюють найменші сумарні витрати. Оскільки побороти корупцію повністю неможливо в жодній країні, то необхідно виявити рівень витрат на боротьбу з цим явищем, який є прийнятним.

На нашу думку, такий підхід не враховує можливих економічних вигід від виводу тіньового капіталу в реальну економіку, тому не може бути прийнятий за основу. Вагоме значення мають показники кількісного і якісного характеру, що характеризують стан і ефективність боротьби з корупційними проявами. До таких слід відносити обліково-статистичні та формально-правові. Обліково-статистичні на основі системи національних рахунків дають можливість виявити: діяльність суб'єктів господарювання, що не заборонена законом, проте обсяги якої приховані або зменшені з метою ухилення від сплати податків чи ухилення від інших зобов'язань; діяльність із неформальними групами зайнятих людей (неофіційне працевлаштування); дозволену діяльність законом, яку здійснюють без ліцензій і спеціальних дозволів. Формально-правові або контрольно-ревізійні дають змогу на основі порівняння нормативної бази виявити ухилення від офіційної державної реєстрації та державного контролю та неналежне документальне оформлення господарської діяльності.

Хоча дані методи не є новими для контрольної практики, проте досі не знайшли застосування в методиці проведення моніторингу корупційних схем. Тому, вважаємо,

що обліково-інформаційне забезпечення методології моніторингу економічного контролю сприятиме підвищенню ефективності моніторингових процедур у боротьбі з явищами тінізації економіки та корупції.

Література:

1. Рівень корупції в Україні та світі (Інфографіка). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://24tv.ua/given_koruptsiyi_v_ukrayini_ta_sviti_infografika_n652232.
2. Флейчук М. І. Легалізація економіки та протидія корупції у системі економічної безпеки: теоретичні основи та стратегічні пріоритети в умовах глобалізації / М. І. Флейчук. – Львів: Фхілл, 2008. – С. 352-353.

УДК 657.6

Редченко К. І.

д.е.н., професор, завідувач кафедри аудиту, аналізу та оподаткування,
Львівський торговельно-економічний університет

ДО ПИТАННЯ ОЦІНКИ ВЛАСТИВОГО РИЗИКУ І РИЗИКУ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В ПРОЦЕСІ АУДИТУ

В аудиторській практиці важливе значення має оцінка аудиторами властивого ризику, який ще називають притаманним або невід’ємним ризиком (inherent risk), та ризику внутрішнього контролю (control risk) компанії, щодо якої виконується завдання з надання впевненості [1; 2; 3].

Властивий ризик прийнято розглядати як ризик наявності зовнішніх чи внутрішніх чинників, що суттєво впливають на достовірність фінансової звітності. Цей елемент ризику особливо тісно пов’язаний з ризиком бізнесу компанії, але, згадуючи цей взаємозв’язок, доцільно підкреслити, що вони не є тотожними. Властивий ризик формується під впливом різних чинників, притаманних бізнесу компанії, її оточенню, внутрішнім процесами та особливостям управління.

Ризик внутрішнього контролю – це ризик того, що система внутрішнього контролю компанії не здатна вчасно виявити викривлення в обліку і звітності або запобігти їм.

Обидва ризики є невідконтрольними для аудитора; він не може впливати на них, а може лише приймати й оцінювати. Проведене нами дослідження, під час якого було оглянуто звіти та робочі документи аудиторів, складені по 185 вітчизняним компаніям, дозволило виявити, що найвищі ризики ідентифікуються аудитором у таких сферах:

1. Загальні умови ведення бізнесу:

- зниження попиту на продукцію (товари, послуги) підприємства (31,9% досліджених підприємств);

- територіально диверсифікована діяльність (24,9%);

- залежність від трудових ресурсів (14,6%).

2. Вплив економіки на галузь діяльності підприємства:

- коливання валютних курсів (39,5%);

- висока конкуренція у галузі (36,8%);

- негативний вплив державного регулювання (23,8%).

3. Ризики, пов'язані з менеджментом та персоналом підприємства:

- вплив вагомих чинників на прийняття рішень керівництвом компанії (наприклад, необхідність термінового завершення великого проекту чи погашення кредиту) (16,8%);

- значні зміни у керівництві компанії та ключовому персоналі (12,4%).

4. Ризики, пов'язані із структурою компанії та змінами у капіталі:

- участь у холдингу або групі компаній, формальній чи неформальній (46,5%);
- наявність інших важливих зацікавлених сторін підприємства, крім акціонерів, які потребують подання регулярного звітування (51,4%).

5. Ризики, пов'язані з процесом підготовки фінансової звітності:

- наявність у фінансовій звітності статей або груп операцій, що потребують особливо уважної оцінки (42,2%);

- проведення аудиту фінансової звітності вперше для компанії (19,5%).

Було виявлено також, що рівень надійності внутрішнього контролю на вітчизняних підприємствах найчастіше оцінюється аудиторами як високий (57%) та середній (41%).

Також було досліджено надійність внутрішнього контролю за його основними елементами, визначеними структурою внутрішнього контролю COSO та МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», а саме:

- середовище контролю;

- процес управління ризиками підприємства;

- інформаційна система, у т. ч. бізнес-процеси, пов'язані з підготовкою фінансової звітності;

- заходи контролю, доречні для аудиту;

- моніторинг заходів контролю.

У цілому, аудитори найнижче оцінили надійність засобів контролю та процесу управління ризиками підприємства, а найвище – надійність інформаційної системи, пов'язаної з підготовкою фінансової звітності, та моніторинг засобів контролю.

Загальний рівень оцінок у проаналізованих звітах та робочих документах аудиторів є досить високим, але, зважаючи на суб'єктивний характер такого оцінювання, отримані результати є, насамперед, відображенням суб'єктивного підходу аудиторів до процесу оцінки внутрішнього контролю, ніж об'єктивним свідченням його надійності.

Поширеним недоліком аудиторської оцінки властивого ризику і ризику внутрішнього контролю є брак уваги до чинників, найбільш релевантних для виникнення корпоративного шахрайства. Насамперед, мова йде про ризики, пов'язані з корпоративною культурою компанії та її галузевими особливостями.

Під корпоративною культурою слід розуміти комплекс цінностей, правил і взаємовідносин, що існують всередині компанії. Корпоративна культура визначається вищим керівництвом, яке намагається добитися від працівників підтримки і розуміння поставлених цілей та завдань. Якщо корпоративна культура, побудована на

принципах чесності і відкритості, підтримується переважною більшістю працівників, ризик масштабного шахрайства значно скорочується. І навпаки, якщо керівництво не підтримує позитивну корпоративну культуру, ризик шахрайства зростає.

Огляд галузі включає вивчення спеціальної інформації, отриманої з відкритих джерел чи завдяки власному дослідженню. Аудитори також можуть використати свій попередній досвід для оцінки ризиків, пов'язаних з галуззю. Особливо ретельно слід оцінювати ризик галузі для збиткових підприємств або тих, які мають сильних конкурентів. У деяких випадках для висловлення професійної думки про перспективи галузі можуть бути залучені сторонні експерти.

Література:

1. Messier W. F. Auditing and assurance services: a systematic approach / W. F. Messier, S. Glover, D. F. Prawitt. – [8th ed.]. – Boston : McGraw-Hill, 2011. – 784 p.
2. Hermanson R. H. Auditing theory and practice / R. H. Hermanson, J. R. Strawser, R. H. Strawser. – [9th ed.]. – New York: Dame Pubns, 2001. – 1200 p.
3. Robertson J. C. Auditing and Assurance Services / J. C. Robertson, T. J. Louwers. – [10th ed.]. – Boston : McGraw-Hill, 2001. – 728 p.

УДК 657.3:658.511

Реслер М. В.

д.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку та оподаткування,
Мукачівський державний університет

СТРАТЕГІЧНИЙ АНАЛІЗ: ЕВОЛЮЦІЯ ТА ЙОГО ТЕОРЕТИЧНЕ ОБҐРУНТУВАННЯ

Результати дослідження різних трактувань стратегічного аналізу підтверджують, що він є підприємницьким аналізом, який дає змогу одночасно досліджувати зовнішнє і внутрішнє підприємницьке середовище, уточнювати місію та формувати стратегічні цілі організації, генерувати стратегії, відстежувати реалізацію стратегічних рішень. Тому слід погодитись із думкою В. Винокурова [1, 21], В. Чернова [9, 12], які зазначають, що стратегічний аналіз – це спосіб реалізації системного і ситуаційного підходів при вивченні різних факторів впливу на процес стратегічного управління. В. Головка [2], К. Редченко [6], Г. Давидов [7], Є. Мних [3], І. Фаріон [8], Н. Пласкова [5] визначають суть стратегічного аналізу як встановлення критично важливих ситуацій зовнішнього і внутрішнього середовища, які можуть вплинути на досягнення підприємством перспективних цілей. Науковці пропонують розглядати стратегічний аналіз як самостійну науку, що включає аналіз конкурентної позиції підприємства, ототожнюючи його з конкурентним аналізом. Між категоріями «стратегічний аналіз» та «конкурентний аналіз» наявні взаємозв'язок і взаємозалежність, але така наукова позиція містить низку дискусійних аспектів: 1) хоча стратегічний і конкурентний аналіз проводять у зовнішньому та внутрішньому середовищах між ними є низка відмінностей; 2) конкурентний аналіз передбачає визначення основних конкурентних сил у галузі та формулювання основних варіантів

конкурентних стратегій. При цьому аналіз внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства, оцінка його можливостей конкурувати на ринку є ґрунтовною основою постійно діючого процесу управління конкурентоспроможністю підприємства, що має стратегічну спрямованість.

Аналіз наукових досліджень цього напрямку дає змогу виділити такі його характерні особливості:

- 1) стратегічний аналіз діяльності передбачає проведення досліджень разом із факторами впливу зовнішнього середовища;
- 2) комплексність та системність дослідження різних аспектів діяльності суб'єкта господарювання і прогнозування наслідків прийняття тих чи інших управлінських рішень для кінцевих результатів, які є стратегічними цілями об'єкта;
- 3) перспективна спрямованість на прогнозування та врахування майбутніх подій, що відбуватимуться як на макро-, так і на макрорівні;
- 4) поєднання як кількісних, так і якісних прийомів дослідження;
- 5) інформаційна база стратегічного аналізу має охоплювати крім даних обліку, звітності, плану також позаоблікові джерела, зокрема інформацію виробничих нарад, прогнозні очікування фахівців, дані періодичних видань, неформальне спілкування з працівниками та інформацію про діяльність конкурентів, що міститься як в офіційних, так і в неофіційних джерелах;
- 6) у процесі стратегічного аналізу визначаються пошукові та ймовірні цілі [4, 35-41];
- 7) можливість широкого використання економіко-математичних методів та формування альтернативних моделей розвитку;
- 8) мінімізація ризиків на основі попереднього їх врахування на етапі розробки стратегії.

Тобто у широкому розумінні стратегічний аналіз є комплексним дослідженням, спрямованим на перспективу, а його оперативне завдання полягає у підтримці стратегічних управлінських рішень та комплексному аналізі зовнішнього та внутрішнього середовищ, під час якого формуються фактори впливу на діяльність підприємства, що зіставляються з теперішніми і майбутніми ризиками, котрі можуть вплинути на стратегічну спрямованість підприємства, результатом якого має бути визначена стратегія для досягнення стратегічних цілей.

Отже, іншими словами стратегічний аналіз слід позиціонувати як систему комплексного дослідження впливу факторів внутрішнього та зовнішнього середовищ на діяльність підприємства з метою формування адаптованих до конкретних ринкових умов інструментів мінімізації наявних і майбутніх ризиків впливу на результати діяльності.

Література:

1. Винокуров В. А. Организация стратегического управления на предприятии / В. А. Винокуров. – М.: Центр экономики и маркетинга, 1996. – 160 с.
2. Головка Т. В. Стратегічний аналіз: навч.-метод. посіб. [для самост. вивч. дисц.] / Т. В. Головка, С. В. Сагова за ред. д-ра екон. наук, проф. М. В. Кужельного. – К.: КНЕУ, 2002. – 198 с.

3. Мних Є. В. Фінансовий аналіз: навч. посіб. / Є. В. Мних. – К.: Київський національний торгово-економічний університет, 2010. – 412 с.
4. Панов А. И. Стратегический менеджмент: учеб. пособ. [для вузов] / А. И. Панов – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 240 с.
5. Пласкова Н. С. Методология стратегического анализа результативности деятельности организации: моногр. / Н. С. Пласкова – М.: Креативная экономика, 2007. – 256 с.
6. Редченко К. І. Стратегічний аналіз у бізнесі: навч. посіб. / К. І. Редченко – [2-ге вид. допов.]. – Львів: Новий світ-2000, 2003. – 272 с.
7. Стратегічний аналіз / Г. М. Давидов, В. М. Малахов, О. А. Магопєць та ін. – К.: Знання, 2011. – 389 с.
8. Фаріон І. Д. Стратегічний аналіз: опорний конспект лекцій / І. Д. Фаріон, Л. Т. Штимер. – Тернопіль: ТНЕУ, 2009. – 434 с.
9. Чернов В. А. Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности / В. А. Чернов; под ред. М. И. Баканова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 320 с.

УДК 657.6

Романів С. Р.

к.е.н., доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
Тернопільський національний економічний університет

ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ СИСТЕМИ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВА

Внаслідок постійного зростання значимості і розвитку практики корпоративного управління на підприємствах з'являється насущна потреба у його періодичній оцінці. Оскільки корпоративне управління відображає внутрішній стан будь-якого господарюючого суб'єкта, то фундаментально міняється місія та роль внутрішніх аудиторів. На нашу думку, основна тенденція полягає насамперед у переорієнтації їх діяльності з оцінки контрольних механізмів на об'єктивну оцінку систем корпоративного управління, управління ризиками та внутрішнього контролю підприємства.

Так, Каменська Т. зазначає, що в процесі просування бізнесу до організованого управління цінність традиційного внутрішнього аудиту буде надалі знижуватися. Бізнес зажадає більшого професіоналізму персоналу служби внутрішнього аудиту. І там, де внутрішній аудит має відповідні навички та компетенції у сфері корпоративного управління, він зможе приносити керівництву та акціонерам значну користь [1, 45].

Ми встановили, що сучасні вітчизняні наукові дослідження в основному стосуються вивчення системи корпоративного управління без взаємозв'язку з питаннями внутрішнього аудиту. У свою чергу, розкриття методики внутрішнього аудиту проводиться з точки зору аудиту лише окремих процесів фінансової звітності.

Основною причиною, яка викликає необхідність проведення внутрішнього аудиту корпоративного управління, виступає потреба у визначенні спрямованості дій виконавців при реалізації будь-яких рішень на всіх управлінських рівнях фірми. Проте в процесі реалізації управлінських рішень відбуваються зміни внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства, що також вимагає коригуючих дій. Тому для своєчасної реакції на можливі зміни та відхилення при реалізації певних функцій менеджменту підприємства використовують внутрішній аудит як спосіб оцінки впливу на організацію змін внутрішнього та зовнішнього середовищ.

Слід відмітити, що у ході аудиту системи корпоративного управління виявляються сильні та слабкі сторони існуючої в компанії практики корпоративного управління в порівнянні з її стратегічними цілями; встановлюються завдання, які необхідно вирішити у сфері корпоративного управління для досягнення цих цілей; розробляються конкретні рекомендації щодо удосконалення основних компонентів системи корпоративного управління [2].

До основних засад внутрішнього аудиту корпоративного управління підприємства доцільно віднести такі:

- комплексний характер внутрішнього аудиту, що передбачає поділ сфери аналізу діяльності менеджменту підприємства на два модулі. Перший модуль включає поточний стан бізнес-процесів, на яких базується менеджмент підприємства. Внутрішній аудитор або команда аудиторів повинна проаналізувати стан процесів і представити керівництву їх опис. На підставі цього опису аудитор демонструє власникові слабкі сторони процесу управління підприємством. Другий модуль включає комплекс процедур перевірки результативності бізнесу, в результаті реалізації якого внутрішній аудитор демонструє власникові наскільки ефективно працює менеджмент;

- конструктивний характер внутрішнього аудиту. Фінансовий аудит носить формальний і відособлений характер, а внутрішній аудит, на противагу цьому, повинен мати на меті поліпшення діяльності підприємства;

- незалежний характер внутрішнього аудиту. Це означає, що внутрішній аудитор повинен бути незалежний від менеджменту підприємства, тільки в цьому випадку від його діяльності буде користь для власника. У протилежному випадку менеджмент і внутрішній аудит просто домовляться і результати перевірки не будуть носити незалежного характеру [3, 25-26].

Проведення аудиту системи корпоративного управління господарюючого суб'єкта може включати етапи, представлені на рис.1.

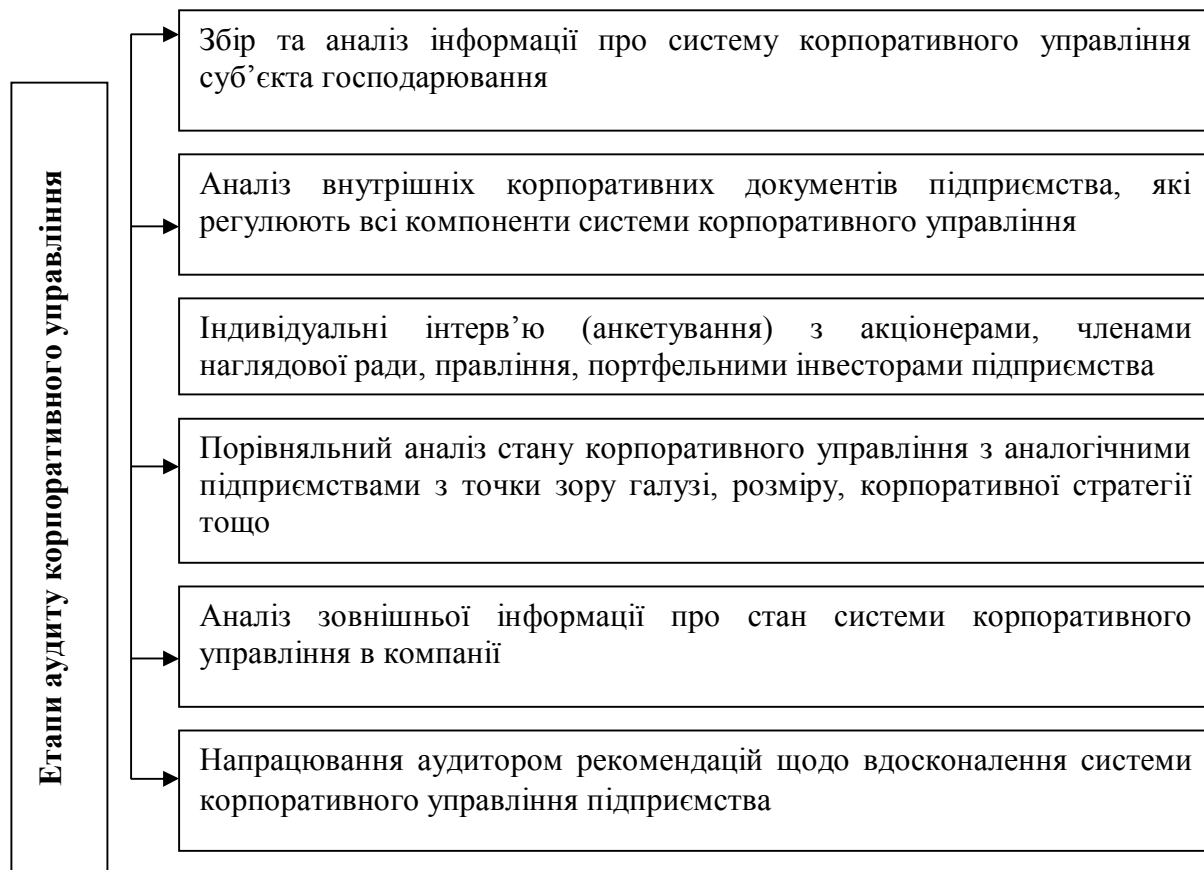


Рис.1. Основні етапи проведення аудиту системи корпоративного управління підприємства

Підсумовуючи вищесказане, можна стверджувати, що внутрішній аудит системи корпоративного управління фірми виступає дієвим інструментом оцінки її якості та розробки пропозицій щодо підвищення ефективності функціонування суб'єкта господарювання в цілому.

Література:

1. Каменська Т. Внутрішній аудит системи корпоративного управління / Т. Каменська // Ринок цінних паперів України. – 2009. – № 11-12. – С. 45-48.
2. Баюра Д. О. Аудит у системі корпоративного управління акціонерних товариств / Д. О. Баюра. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://arhiv.nbu.gov.ua/portal>.
3. Немченко В. Практичний курс внутрішнього аудиту: підручник / В. В. Немченко, В. П. Хомутенко, А. В. Хомутенко. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 240 с.

Ронська О. Г.,
к. е. н., викладач кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
Тернопільський національний економічний університет

СУТНІСТЬ МАРКЕТИНГОВОГО АУДИТУ

З поширенням та ускладненням функцій маркетингу на підприємствах виникає необхідність оцінки ефективності маркетингової діяльності. Для забезпечення успішної діяльності та формування економічно стійкого функціонування підприємства у довгостроковому періоді необхідна така система контролю маркетингу, яка дозволить заздалегідь виявляти проблеми та засоби мінімізації їхнього впливу.

Під впливом сучасних постійних змін, що відбуваються у зовнішньому та внутрішньому середовищі підприємства часто постає необхідність переосмислення пріоритетів у маркетинговій діяльності підприємства. У таких ситуаціях може допомогти відносно новий інструмент аналізу та оцінки бізнесу – маркетинговий аудит. Сьогодні на ринку консалтингових послуг ми зустрічаємося з різними видами аудиту. Одним із яких є маркетинговий аудит, який в останні роки набуває все більшої популярності як своєрідний засіб інспектування, ревізії маркетингової діяльності підприємства, оцінки рівня активності та контролю реалізації маркетингових рішень на підприємстві.

Поняття «маркетинговий аудит» по різному розглядається науковцями та практиками. Їх визначення у більшості випадків не суперечать одне одному, проте мають свої особливості. Як зазначає Ф. Котлер маркетинговий аудит – це незалежне періодичне всебічне дослідження компанією (або її підрозділами) маркетингового середовища, цілей, стратегій і діяльності з точки зору виявлення проблем і прихованого потенціалу, а також розробки плану дій щодо поліпшення реалізації маркетингу [2 с. 17]. На думку О. Уілсона маркетинговий аудит є методом самостійного аналізу і визначення недостатньо використовуваних маркетингових ресурсів [4]. За визначенням Т. Плаксії маркетинг-аудит, або стратегічний контроль системи маркетингу – це всеосяжна, систематична, незалежна і періодична ревізія (перевірка) зовнішнього середовища маркетингу, цілей, стратегій і окремих видів маркетингової діяльності фірми та її підрозділів[3]. Проаналізувавши наведені визначення, слід зазначити, що автори вважають маркетинговий аудит методом, перевіркою, дослідженням або вивченням маркетингового середовища (маркетингової діяльності). Вважаємо, що використання терміна «метод» є не зовсім коректним, враховуючи те, що аудит є видом контролю, який має свою систему методів. Також, на наш погляд, недоречно застосовувати до маркетингового аудиту термін «ревізія», так як за своєю сутністю ревізія є формою наступного документального контролю, тоді як маркетинговий аудит передбачає оцінку маркетингової стратегії, тобто цей контроль носить превентивний характер.

Маркетинговий аудит проводять у три основні етапи. На першому етапі проводиться вивчення фактичного стану маркетингу підприємства, на другому -

оцінювання виявлених фактів і, як підсумок, на третьому - підготовка рекомендацій щодо вдосконалення маркетингової роботи на підприємстві [1].

Приблизний формат комплексного маркетингового аудиту містить оцінку наступних факторів: макроекономічних (демографічних, соціально- економічних, екологічних, науково-технічних, політичних, культурних); мікроекономічних (ринків, споживачів, конкурентів, каналів збуту, постачальників, інфраструктури); цілей та стратегій у сфері маркетингу; організаційної структури управління маркетингом (розподіл функцій між підрозділами підприємства, взаємодія служб підприємства); основних систем маркетингу (інформаційних, планування, контролю); ефективності бюджету маркетингу (прибуток, витрати); результативності маркетингових досліджень (продукт, ціна, канали збуту, просування на ринку). Ефект від проведення маркетингового аудиту полягає у формуванні об'єктивного представлення про систему маркетингу на підприємстві; виявлення найбільш суттєвих проблем та «вузьких місць» у комерційній діяльності; прийняття зважених, раціональних, ефективних, стратегічних рішень; створення інструментарію управління та оцінки маркетингу на підприємстві; оптимізація маркетингової діяльності.

Слід зазначити, що маркетинговий аудит не є перевіркою ефективності роботи відділу маркетингу, - це оцінка як стану внутрішніх справ підприємства (організації чи фірми), так і його позиції на ринку. Тобто, метою маркетингового аудиту є фінансовий аналіз складових бізнесу, його господарської сфери діяльності, дослідження розвитку перспектив підприємства. Внаслідок проведених маркетингових дій розробляється перелік актуальних питань, на які варто одержати відповіді, щоб виявити наявні проблеми й спланувати шляхи їхнього вирішення за допомогою моделі проведення маркетингового аудиту.

Таким чином, традиційні форми і методи управлінського контролю виявилися неспроможними задовільнити нові інформаційні потреби управління суб'єктів господарювання, власників підприємств, кредиторів, інвесторів та інших споживачів інформації. Все це стимулювало запровадження незалежної форми превентивного контролю – маркетингового аудиту.

Отже, маркетинговий аудит – це система комплексного дослідження організації виробництва та збуту продукції, робіт, послуг, які орієнтовані на задоволення потреб конкретних споживачів, з метою отримання прибутку на основі використання різноманітних аналітичних інструментів вивчення та прогнозування ринку.

Література:

1. Дадьо Я. Маркетинговий аудит – засіб підвищення конкурентоздатності підприємств // Маркетинг в Україні. – К., 2006. – № 2. – С. 47 – 51.
2. Котлер Ф. Основы маркетинга. Краткий курс.: Пер. с англ. – М.: ООО «И.Д. Вильямс», 2012. – 496с.
3. Плаксіє Т.О., Пухальська Г.В. Маркетинговий аудит: сутність, складові та особливості проведення/Т.О. Плаксіє, Г.В. Пухальська//Економічні науки. – 2009.- №2, Т.1. – С. 74-77.
4. Уилсон Обри. Аудит маркетинга / Пер. с англ. – Д.: Баланс - Клуб, 2003. – 358 с.

Серединська В. М.

к. е. н., доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
Тернопільський національний економічний університет

СТРУКТУРНО-ФУНКЦІОНАЛЬНІ СКЛАДОВІ АНАЛІТИЧНОГО ПРОЦЕСУ

Можливість отримання дієвих і своєчасних управлінських рішень залежить від наукового розв’язання проблеми оптимізації процесів аналізу. Тому актуальним є поглиблене вивчення аналітичного процесу з метою виділення у його складі так званих «будівельних блоків», що створюють передумови для розподілу і удосконалення праці аналітиків, її автоматизації.

Спробуємо дослідити аналітичний процес з точки зору пошуку у ньому елементарних компонентів, з яких складаються аналітичні технології. Підхід до організації економічного аналізу з позиції чотирьохрівневої концепції складності (згідно з якою будь-який із процесів можна описати такими елементами: етапи, процедури, операції, дії) дав змогу розробити схему структурно-функціональної будови аналітичного процесу (рис.1).

Найбільш значними елементами аналітичного процесу є такі три етапи: оцінювальний, діагностичний і пошуковий. Під час оцінювання визначають відмінності досягнутого стану і рівня розвитку об’єкта від бажаного рівня шляхом порівняння із встановленими критеріями. Діагностичний етап включає детальне вивчення ознак невідповідності фактичного і бажаного стану об’єкта, встановлення причин невідповідності. Призначення пошукового етапу полягає в обґрунтуванні рекомендацій, які б дозволили перевести об’єкт у бажаний стан.

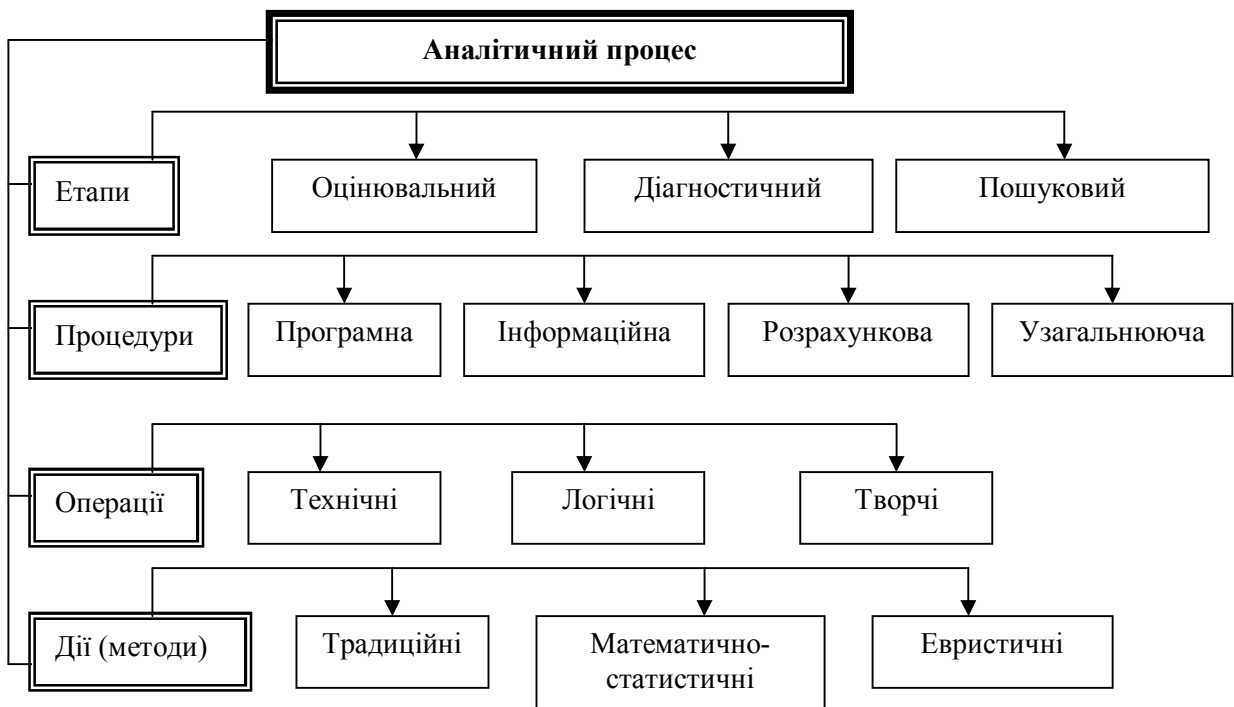


Рис 1. Структурно-функціональні складові аналітичного процесу

Ознаками, що дають можливість розмежувати вказані етапи є: мета дослідження, часовий аспект, об'єкти, склад критеріїв, інформаційна база та методичне забезпечення. Хоча кожен із етапів може здійснюватися незалежно один від одного, вони взаємопов'язані і взаємообумовлені.

Наступний елемент аналітичного дослідження – процедура, яка полягає у підготовці, розрахунку і інтерпретації аналітичних величин, що характеризують зміну об'єкта аналізу. Процедура складається із повторюваних у різній послідовності операцій. Ознакою розмежування процедур виступає зміна виду аналітичних операцій.

На відміну від етапу і процедури кожна аналітична операція виконується на одному робочому місці. Операції можна поділити на такі на три типи: технічні (проведення розрахунків), логічні (пошук інформації) та творчі, або інтелектуальні (вибір бази порівняння, деталізації і т. п.). Технічні операції, апріорі, відносяться до тих, які можуть бути автоматизовані. Логічні та деяка частина творчих операцій можуть бути автоматизовані лише при дотриманні певних умов.

До аналітичних процедур можна віднести програмну, інформаційну, розрахункову і узагальнюючу.

Програмна процедура полягає у розробці методики і організації виконання етапів аналітичного дослідження, інформаційна процедура виконується на будь-якому з етапів і охоплює логічні операції зі збору і підготовки вхідної інформації.

Розрахункова процедура складається із технічних операцій пов'язаних з розрахунком аналітичних показників згідно із встановленим алгоритмом.

Узагальнююча процедура на кожному із етапів полягає у логічному порівнянні отриманих аналітичних показників з критерієм і якісною інтерпретацією результатів аналізу.

Стабільність програмної процедури передбачає можливість її автоматизації. Інформаційна та розрахункова процедури також можуть бути автоматизовані. Узагальнюючу процедуру можна регламентувати при програмуванні лише у загальних рисах, і тому виконувати її автоматизовано важко. Виключення складають лише творчі операції узагальнення альтернативного характеру («так – ні», «більше – менше – дорівнює критерію»).

Аналітична операція включає дію або ряд дій, спрямованих на перетворення, рух і усвідомлення інформації. Вона здійснюється з використанням певних методів або прийомів.

Узагальнюючи сказане вище, треба зазначити, що проведене дослідження дало змогу:

- обґрунтувати необхідність удосконалення теоретичних основ економічного аналізу за рахунок вивчення структури аналітичного процесу;
- систематизувати і узагальнити структурно-функціональні складові аналітичного процесу, що створить передумови для оптимізації аналітичної роботи, її автоматизації.

Скаско О. І.

д.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,
Львівський інститут ДВНЗ «Університет банківської справи»

Демко І. І.

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,
Львівський інститут ДВНЗ «Університет банківської справи»

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ – МЕХАНІЗМ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ БІЗНЕСУ

Ефективне функціонування підприємств вимагає систематичного та спрямованого процесу контролю їх діяльності. Досягнення успіху залежить першочергово від побудованої системи управління й контролю, розробленої для постійного покращення показників діяльності, обмежень ризиків втрат, зловживань. Системний підхід до управління й контролю передбачає ідентифікацію й регулювання взаємопов'язаних процесів та їх контроль як системи, що сприяє більш результативному та ефективному досягненню цілей підприємства. Система контролю має охоплювати системи управління фінансами, ризиками, трудовими ресурсами, якістю наданих послуг і продуктів, програмними комплексами тощо.

Глобалізація ринків, жорстка конкуренція, впровадження нових операцій, розвиток інформаційних технологій призвели до суттєвого ускладнення діяльності підприємств і зростання їх ризиків. Все це зумовлює як ускладнення завдань внутрішнього контролю, так і зростання його значення в діяльності підприємства. Внутрішній контроль запроваджується Правлінням та здійснюється працівниками всіх рівнів на основі процедур, внутрішніх положень, які повинні виконуватися постійно і на всіх рівнях. Підприємства не створюють окремих відділів чи підрозділів внутрішнього контролю, а суб'єктом внутрішнього контролю виступає кожний працівник, кожний підрозділ. Система внутрішнього контролю – це спеціальні процедури, введені керівництвом (власниками, директором, головним бухгалтером) для недопущення або оперативного виявлення та усунення як випадкових, так і навмисних перекручень в обліку і звітності; забезпечення збереження майна організації.

Внутрішній контроль поділяється на первинний та додатковий. Первинний контроль здійснюється на етапі формування будь-яких документів операційними працівниками усіх підрозділів підприємства, а також на різних рівнях управління службою бухгалтерського обліку. Операційні співробітники є головними відповідальними за контроль своїх недоліків, ризиків.

Додатковому контролю підлягають окремі операції, при виконанні яких існує вірогідність виникнення помилки і махінацій, наприклад, операції по доходах і видатках, за сумами до з'ясування, виправні облікові проведення.

Система внутрішнього контролю підприємств в Україні побудована таким чином, що їх вищі органи управління мають у власному розпорядженні підрозділи контролю поточної діяльності, а саме:

- Загальні збори акціонерів з метою контролю поточної діяльності мають у розпорядженні Ревізійну комісію;
- Наглядова рада має власний орган оперативного контролю – внутрішній аудит;
- Правління, яке несе узагальнену відповідальність за діяльність підприємства зобов'язане здійснювати адміністративний контроль та може покладатись на добросовісність та професіоналізм різних підрозділів. Володіння оперативною інформацією про поточну діяльність у Правління є дещо ускладненою, оскільки інформація про проблеми підприємства поступає до Правління, в основному, за результатами перевірок внутрішнього та зовнішнього аудиту.

На основі вказаного вище, на нашу думку, потребують удосконалення законодавчі акти України, які б містили вимоги з обов'язкового формування у системі внутрішнього контролю підприємств підрозділу оперативного контролю діяльності зі сторони Правління. Зазначене є типовим як для підприємств, так і банків [4, 304]. Даний підрозділ має підпорядковуватися лише Голові Правління та бути спрямованим на те, щоб впевнитися, що первинний та додатковий контроль є вичерпним та підкріпленим достатніми доказами. Контролери мають бути незалежними і не задіяні прямо чи опосередковано в операціях, які вони перевіряють.

Література:

1. Дерій В. А. Види економічного контролю за діяльністю підприємств: аналіз і узагальнення поглядів на проблему / В. А. Дерій // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 3. – С. 172–175.
2. Закон України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008р. №514-VI. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua>.
3. Максимова В. Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством. Автореф. дис. на здобуття наук. ст. д.е.н. – К.: – 2006. – 34 с.
4. Скаско О. І. Перспективи розвитку внутрішньосистемного контролю в банках / О. Скаско // Науковий вісник НЛТУ України: збірник науково-технічних праць. – Львів: РВВ НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22 (11). – С. 301–306.

УДК 658

Скочиляс С. М.

к.е.н., доцент кафедри менеджменту та публічного управління,
Тернопільський національний економічний університет

ВПРОВАДЖЕННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЛОГІСТИКИ З ВРАХУВАННЯМ СТРАТЕГІЙ ІНТЕГРОВАНОГО ЛОГІСТИЧНОГО УПРАВЛІННЯ

Сучасний етап розвитку ринку характеризується активною інтеграцією концепції логістичного управління. Логістика, як концепція управління, орієнтована на потік,

створює можливості підвищення товарної й інформаційної корисності й цінності товарів, що вивчаються покупцем. Результатом такої інтеграції є, по-перше, мінімізація загальних витрат при заданому рівні обслуговування клієнта, по-друге, максимізація корисності логістики (формальної корисності, корисності місця і часу), по-третє, прискорення матеріального потоку, а відтак підвищення реакційної здатності економічних систем, побудованих на логістичних засадах, активізуючи базові чинники конкурентних переваг.

Логістику необхідно розглядати як діяльність, яка на основі об'єднання функцій, пов'язаних із просуванням матеріальних потоків, дає змогу оптимізувати цей процес відповідно до вимог виробника і споживача, удосконалюючи процеси управління та розвитку як окремих суб'єктів господарювання, так і їх об'єднань на галузевому, регіональному, національному та міждержавному рівнях. Об'єднання функцій логістики створює передумови для інтеграції учасників логістичного процесу в логістичному ланцюгу. Прискореному розвитку інтегрованого логістичного управління сприяли як власний потенціал логістики, сформований упродовж розвитку теорії та практики логістики, так і потенціал зовнішніх чинників, передусім базових мегатенденцій [2].

Упровадження логістичних концепцій у діяльність підприємств видозмінює сутність діяльності окремих функціональних підрозділів у напрямку їх інтеграції. Така інтеграційна місія логістики зумовлена появою причинно-наслідкових зав'язків логістики і виробництва, логістики і маркетингу, логістики і фінансів, логістики та інфраструктури організацій. Є. В. Крикавський розглядає ці взаємозв'язки як створення логістикою «мосту» між виробництвом і маркетингом, зокрема: підрозділ з логістики може стати каналом зворотного зв'язку для руху інформації від маркетингу до виробництва, а виробництво виступає як радник щодо ринкових потреб, надаючи відповідну інформацію для зменшення виробничих витрат; логістика, впливаючи на зв'язок маркетингу і виробництва, призводить до зниження рівня товарно-матеріальних запасів (ТМЗ); логістика сприяє ефективній координації між попитом і збутом, що, як правило, залежить від виробництва та маркетингу; фінанси і логістика визначають рівень інвестицій у ТМЗ [2].

Поєднання процесів розробки інноваційного продукту й формування об'єднання підприємств значною мірою визначає й особливості вироблення спільних стратегічних альтернатив. Зараз існує значна кількість різних підходів до вироблення стратегії. Проте будь який з них повинен бути націленим на максимальне зростання цінності спільної діяльності. Стратегію пропонується розглядати з точки зору досягнення динамічного розвитку унікальних властивостей об'єднання підприємств. Тільки у такому випадку можна розробити й комерціалізувати інноваційний продукт.

Найпоширенішими стратегіями інтегрованого логістичного управління є: CPRF (Collaborative Planning, Replenishment and Forecasting); VMI (Vendor-Managed Inventory); SCMo (Supply Chain Monitoring); DCC (Demand and Capacity Collaboration); CSRP (Customer Synchronized Resource Planning); EVCM (Extended Value Chain Management); ECR (Efficient Consumer Response) та ін. [4].

Концепція інтегрованої логістики містить у собі значні резерви економії часу та оптимізації витрат на виконання логістичних операцій. Тому вітчизняним

підприємствам необхідно впроваджувати до власної системи управління інтегровану логістику, рівень якої є одним з визначальних чинників конкурентоспроможності підприємства, оскільки найкращих результатів у бізнесі досягають ті підприємства, які використовують принципи інтегрованої логістичної концепції. Завдяки взаємозв'язку між маркетингом, виробництвом та логістикою, підприємство генерує складову синергетичного ефекту, що має безпосередній вплив на підвищення його конкурентоспроможності. Сумарний ефект від оптимізації всього процесу значно перевищує прибуток від оптимізації окремих функцій, видів робіт або операцій.

Водночас, потребує подальших досліджень розробка онтологічних схем взаємодії учасників логістичної системи, що дозволить підвищити ефективність системи ситуаційного управління процесами інтеграційного розвитку. Також необхідно встановити причинно-наслідкові зв'язки між параметрами трансформаційних змін під час інтеграційного розвитку та елементами логістичної системи.

Література:

1. Денисенко М. П. Організація та проектування логістичних систем: підруч. [Текст] / М. П. Денисенка, П. Р. Лековець, Л. І. Михайлова. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 336 с.
2. Крикавський Є. В. Логістика. Основи теорії: підруч. [Текст] / Є. В. Крикавський. – Львів: Інтеллект-Захід, 2006. – 456 с.
3. Кислий В. М. Логістика: теорія та практика: навч. посіб. [Текст] / В. М. Кислий., О. А. Біловодська, О. М. Олефіренко, О. М. Смоляник. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 360 с.
4. Плахута О. В. Стратегії інтегрованого управління логістичними ланцюгами. / О. В. Плахута // Маркетинг: Теорія і практика. Зб. наук. праць. Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля. Вип. 14, 2008. – С. 141-145.
5. Стерлигова А. Н. Управление запасами в цепях поставок: учебник [Текст] / А. Н. Стерлигова. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 430с.

УДК 657.1

Смольська О. Ю.

к.е.н., старший викладач кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана»

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ МЕХАНІЗМУ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ В САДІВНИЦТВІ

У сучасних умовах провадження господарської діяльності важливим завданням для усіх підприємств, у тому числі садівничих, є систематичне здійснення ефективних контрольних заходів. Адже нехтування ними може призвести до того, що при розробці облікової політики не будуть враховані організаційно-технологічні особливості вирощування саду відповідно до затверджених нормативно-правових документів, до недоліків і порушень в обліку, неправильного та неповного оприбуткування отриманої продукції садівництва, недотримання методики

проведення інвентаризації, невиконання матеріально-відповідальними особами своїх обов'язків, а також до нераціонального використання запасів господарства. Налагоджена система контролю забезпечує управлінський персонал достовірною інформацією про виробництво продукції, сприяє поліпшенню роботи економічного і бухгалтерського відділів господарства та підвищенню ефективності галузі загалом.

Значний внесок у вирішення питань методології, методики та організації контролю виробництва сільськогосподарської продукції зробили провідні вітчизняні вчені Н. Г. Виговська, Л. В. Гуцаленко [1], Є. В. Калюга [2], М. М. Коцупатрий [3], Л. В. Нападовська та інші. Аналіз літературних джерел дав змогу зробити висновок, що дискусійними залишаються питання удосконалення організації та методики внутрішньогосподарського контролю (далі – ВГК) біологічних перетворень у садівництві з урахуванням специфіки виробництва й потреб управління галуззю.

Контроль є об'єктивним елементом управління, який складається з послідовних етапів та ґрунтується на інформаційних джерелах. Дослідження організації та методики внутрішньогосподарського контролю біологічних перетворень у садівництві дало змогу критично оцінити та запропонувати організаційно-методичні засади формування механізму внутрішньогосподарського контролю.



Рис.1. Етапи організації та методика проведення внутрішньогосподарського контролю біологічних перетворень у садівництві

Розроблено пропозиції щодо розподілу сфери відповідальності суб'єктів контролю та суб'єктів його інформаційного забезпечення з виокремленням самостійних процедур за етапами перевірки, що дозволить уніфікувати підходи до організації та методики контролю та посилить дієвість роботи контрольних служб підприємства (рис. 1).

Добре налагоджена система внутрішньогосподарського контролю дозволить своєчасно вирішити проблеми, координувати зміни, визначити стратегію майбутньої діяльності. З метою ефективного управління галуззю було розроблено організаційно-методичну модель здійснення внутрішньогосподарського контролю виробництва продукції садівництва, в якій виділено об'єкти, суб'єкти контролю, джерела інформації, методичні прийоми проведення контролю та узагальнення й реалізації результатів контролю. Ці пропозиції в сукупності дають можливість проведення безперервного і суцільного контролю виробничої діяльності господарства, вчасного виявлення відхилень й усунення зон ризику.

Література:

1. Гуцаленко Л. В. Внутрішньогосподарський контроль: навч. посіб. / Л. В. Гуцаленко, М. М. Коцупатрий, У. О. Марчук. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 496 с.
2. Калюга Є. В. Система внутрішньогосподарського контролю та удосконалення її ефективності на підприємствах / Є. В. Калюга // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 33. – С. 26–31.
3. Коцупатрий М. М. Внутрішньогосподарський контроль в управлінні діяльністю сільськогосподарських підприємств: моногр. / М. М. Коцупатрий, У. О. Марчук. – Вінниця: ПП «ТД «Едельвейс і К», 2014. – 268 с.

УДК 65.012.12:338.12:338.45

Спільник І. В.

к.е.н., доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
Тернопільський національний економічний університет

ЗАВДАННЯ АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧО-ЗБУТОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В КОНТЕКСТІ УПРАВЛІННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНІСТЮ

Оскільки конкурентоспроможність підприємства характеризує рівень реалізації потенційних можливостей щодо створення та збереження впродовж тривалого терміну конкурентної переваги, то її правомірно розглядати не лише як поточну ефективність, але і як потенційну спроможність адаптації до мінливого зовнішнього середовища. Таким чином, з позицій системного підходу конкурентоспроможність може бути охарактеризована як властивість організованої системи, якою і є підприємство, змінювати пріоритети розвитку або окреслений режим функціонування у процесі пристосування до зовнішнього оточення з метою збереження і розвитку потенційно існуючих або формування нових перспективних конкурентних переваг.

Провідна роль у забезпеченні конкурентоспроможності підприємства належить управлінню, яке передбачає цілеспрямовану, упорядковану і злагоджену діяльність

системи, спрямовану на підтримання об'єкта управління в межах певних параметрів для досягнення поставленої мети, або коригування його розвитку для більш ефективного функціонування. У той же час управління конкурентоспроможністю підприємства охоплює такі принципові кроки:

- вивчення зовнішніх та внутрішніх умов і чинників функціонування підприємства, що впливають на рівень його конкурентоспроможності;
- групування чинників, їх ранжування та оцінка значимості, відбір найсуттєвіших;
- оцінка та кількісний вимір впливу чинників на рівень конкурентоспроможності підприємства;
- з'ясування потенційних можливостей підвищення конкурентоспроможності та розробка комплексу заходів щодо їх використання;
- оцінка витрат на реалізацію розроблених заходів та їх ефективності;
- прогнозування рівня конкурентоспроможності підприємства;
- прийняття управлінського рішення.

З перерахованого вище випливає, що кожен крок на шляху до підвищення конкурентоспроможності містить аналітичну складову, тобто є за своїм характером і змістом є аналітичною діяльністю. Цінність аналізу як прикладної діяльності в контексті управління конкурентоспроможністю полягає в досягненні нею основної мети – забезпечення об'єктивної оцінки стану аналізованого об'єкта та сприяння прийняттю управлінських рішень, спрямованих на підвищення його конкурентоспроможності. У процесі здійснення аналізу виробничо-збутової діяльності реалізуються основні його функції – оцінка, діагностика та пошук. Стосовно виробництва і збуту завдання, які висувуються перед економічним аналізом в межах його функцій, можна сформулювати таким чином:

1. Об'єктивна оцінка :

- досягнутих масштабів виробництва і збуту продукції підприємства, пропорційності та динамічності їх зміни;
- економічної ефективності використання всіх видів ресурсів;
- стану ринкового середовища;
- позицій підприємства у ринковому середовищі.

2. Діагностика виробничо-збутової діяльності підприємства:

- фіксація і встановлення суттєвості відхилень за показниками виробництва і збуту стосовно базового рівня, програми виробництва і релаксації, договірних зобов'язань, дотримання норм, нормативів і квот;
- визначення стадії життєвого циклу продукції і проблемних зон у виробничій та збутовій діяльності;
- встановлення причинно-наслідкових зв'язків виробництва і реалізації продукції та побудова відповідних факторних моделей;
- визначення впливу факторів на зміну результативних показників;
- дослідження причин, що породжують і сприяють дії певних факторів.

3. Діагностика перспектив виробничо-збутової діяльності:

- прогнозування обсягів виробництва і збуту та тенденцій ринкового середовища;

- надійності прогнозованих обсягів виробництва і збуту та тенденцій ринкового середовища;
- співставності потенціалу підприємства та ємності зовнішнього середовища;
- обґрунтованості економічними розрахунками запланованих показників щодо обсягів виробництва і збуту продукції;
- напруженості виробничої і збутової програми.

4. Пошук і мобілізація потенційних можливостей підвищення ефективності діяльності:

- вивчення передового вітчизняного та світового досвіду;
- вироблення рішень, спрямованих на усунення негативних факторів і створення умов для підсилення дії позитивних факторів;
- обґрунтування вибору найоптимальнішого з варіантів управлінських рішень.

Тому предметом нашого наукового дослідження є теоретико методологічні засади аналізу виробничо-збутової діяльності підприємства, а саме: оцінка стану; діагностика проблемних питань і факторів виробництва і збуту продукції; пошук напрямків і вироблення рекомендацій щодо підвищення конкурентоспроможності підприємства [3].

Література:

1. Воронкова А. Концепція управління конкурентоспроможним потенціалом підприємства / А. Воронкова // Економіст. – 2007. – № 8. – С. 14-17.
2. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: навч. посіб. - 3-тє вид., випр. і доп. / Г. В. Савицька. – К.: «Знання», 2007. – 668 с. - (Вища освіта ХХІ століття).
3. Спільник І. В. Аналіз виробничо-збутової діяльності у підвищенні конкурентоспроможності підприємства / І. В. Спільник, О. М. Загородна // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; ред. кол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін.– Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка». – 2014. – Вип. 17. – С. 106-120.
4. Спіріна М. В. Стратегічне управління конкурентоспроможністю підприємства / М. В. Спіріна // Актуальні проблеми економіки, – 2004. – № 8. – С. 176-182.

УДК 657. 6

Стеців І. І.

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,
Львівський державний університет внутрішніх справ МВС

МЕТОДОЛОГІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ТА НАПРЯМКИ ЇЇ УДОСКОНАЛЕННЯ

Бухгалтерський контроль найбільш розповсюджений вид внутрішньогосподарського економічного контролю. Удосконалення методології бухгалтерського контролю вимагає зрозумілого трактування цього поняття та висвітлення взаємозв'язку із категоріями його практичної реалізації.

Проблеми на шляху вирішення цього завдання, на нашу думку, пов'язані з тим, що спеціальні видання із бухгалтерського контролю відсутні, його методологія висвітлена недостатньо, поняття «інформаційні технології» дискусійне, що обумовлює потребу додаткових досліджень.

Особливістю бухгалтерського контролю є те, що він виконується працівниками бухгалтерії одночасно із бухгалтерським обліком та його результати і підтвердження щодо проведення, переважно, відображаються у носіях облікової інформації. Таким чином, виконання контролю і носії контрольної інформації інтегруються із операціями та носіями облікової. Це обумовлює висвітлення окремих його аспектів у літературних джерелах із бухгалтерського обліку, однак має частковий характер, здебільшого, як окрема перевірка первинних документів. Унаслідок цього не створена загальна, логічно структурована повна схема виконання бухгалтерського контролю [1 – 3]. У окремих виданнях розглядаються методики бухгалтерського контролю, але проведений аналіз їх змісту дає підстави стверджувати, що методологія бухгалтерського контролю носить фрагментарний характер [4; 5]. Такий стан речей негативно відбивається на якості і достовірності обліково-контрольної інформації суб'єкта економіки. Це заважає прийняттю управлінських рішень і одночасно призводить до помилок під час виконання бухгалтерського обліку та визначення податкових зобов'язань, що обумовлює втрату економічних вигод підприємством.

Слід зазначити, що у спеціальній літературі з бухгалтерського обліку та економічного контролю поняття «технологія» із визначенням суті та змісту не вживається. На наш погляд, це пов'язано із різноплановим його трактуванням, хоча на сьогодні неоднозначність усунуто [6, 46-53]. Крім того, на даний час, сформовано характеристику процесів обліку і контролю через структурний та технологічний аспекти [7, 60, 139-140; 8].

Положення щодо характеристики та організації процесів обліку й економічного контролю формують суть категорій пов'язаних із їх методологією [1; 2]. Вважаємо за доцільне використати ці положення стосовно бухгалтерського контролю. Така аналогія дає змогу логічно і послідовно поєднати теоретичні аспекти методології бухгалтерського контролю із практикою його виконання, на наш погляд, наступним чином. Базою створення методології бухгалтерського контролю є метод економічного контролю. Використання елементів методу по відношенню до ознак кожного об'єкта контролю забезпечує розроблення конкретних методик його проведення. Комплекс методик формує методологію бухгалтерського контролю. Методики і методологія бухгалтерського контролю загалом реалізуються у практиці під час технології його здійснення. Розуміння суті технології, поопераційна її характеристика створює умови для порівняння повноти параметрів методології та її відповідності технології бухгалтерського контролю, а також дає змогу виявити відсутні аспекти.

Поняття «технологія» виражає процеси обліку та бухгалтерського контролю у динаміці. Базою для характеристики технології служить структурний аспект, який характеризує процеси у статичності. Враховуючи особливості бухгалтерського контролю, кроком до систематизації та удосконалення методології бухгалтерського контролю, на наш погляд, є створення загальної інтегрованої схеми процесів бухгалтерського обліку та бухгалтерського контролю (табл. 1).

Взаємозв'язок облікового процесу та процесу бухгалтерського контролю

| Обліковий процес | Топологічні ділянки обліку та облікові операції | Етапи процесу обліку | | | |
|---------------------|---|--|--|--|---|
| | | Первинний | Поточний | Підсумковий | Формування поточного бухгалтерського архіву |
| | 1. Облік касових операцій | Створення первинних документів, що підтверджують господарські операції, приймання, первинних документів, їх оформлення | Запис операцій бухгалтерськими проведеннями, відображення операцій у регістрах аналітичного та синтетичного обліку | На основі облікової інформації реєстрів бухгалтерського обліку складання форм звітності та подання її користувачам | Формування документів у справи, реєстрація справ у номенклатуру справ і зберігання до передачі справ у архів підприємства |
| Відповідальні особи | | Особи, що здійснюють господарські операції, керівник підприємства | Працівники бухгалтерії, головний бухгалтер, керівник підприємства | Головний бухгалтер, керівник підприємства | Головний бухгалтер, керівник підприємства |

| | | | | | |
|--|--|---|--|--|---|
| Процес внутрішньогосподарського бухгалтерського контролю | <p>1. Контроль касових операцій</p> <p>1.1. Своєчасності подання первинних документів.</p> <p>1.2. Дотримання методики їх створення.</p> <p>1.3. Відповідності разових і зведених первинних документів</p> | <p>1.1. Звіряння дати подання із графіком документообігу.</p> <p>1.2. Перевірка первинних документів по суті, формально, арифметично, юридично.</p> <p>1.3. Перевірка інформації первинних документів і зведених первинних документів (касових ордерів, звітів касира, накладних, карточок складського обліку ьа сальдові відомості).</p> <p>1.4. Оформлення результатів контролю</p> | <p>1.1. Контроль дотримання методики кодування операцій рахунками бухгалтерського обліку, контроль дотримання методики складання регістрів, їх арифметична перевірка.</p> <p>1.2. Звірка відповідності інформації регістрів аналітичного та синтетичного обліку.</p> <p>1.3. Контроль дотримання термінів формування регістрів бухгалтерського обліку.</p> <p>1.4. Оформлення результатів контролю</p> | <p>1.1. Перевірка відповідності інформації облікових регістрів та інформації показників звітності визначених за нею.</p> <p>1.2. Перевірка забезпечення взаємозв'язку показників різних форм звітності; перевірка дотримання методики формування звітних таблиць; перевірка дотримання термінів складання звітності, інвентаризація статей бухгалтерського балансу.</p> <p>1.3. Перевірка наявності підписів відповідальних осіб за складання звітності.</p> <p>1.4. Оформлення результатів контролю</p> | <p>Матеріали бухгалтерського контролю формуються у справи разом із носіями інформації бухгалтерського обліку окремими справами. Ними є: матеріали тематичних перевірок стану обліку у підрозділах суб'єкта економіки; матеріали раптових вибіркового перевірок стану збереження цінностей; доповідні записки щодо порушення методики щодо формування первинних документів та іншої облікової інформації; протоколи розгляду матеріалів інвентаризації статей балансу перед складанням річної фінансової звітності</p> |
| | Об'єкти та ознаки контролю | Підготовчий | Контрольної обробки | Завершальний | Формування поточного архіву бухгалтерського контролю |
| Етапи процесу контролю | | | | | |

Запропонована інтегрована модель процесу обліку і бухгалтерського контролю забезпечить всеохоплююче визначення об'єктів, ознак контролю та операцій для його здійснення, дозволить розробити методики контролю у комплексному структурованому порядку та сприятиме створенню методології бухгалтерського контролю загалом.

Література:

1. Гарасим П. М. Курс фінансового обліку / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин: навч. посіб. – К.: «Знання», 2007. – 566 с.
2. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посіб. / за ред. Р. Л. Хом'яка, В. І. Лемішовського. – 7-ме вид., доповн. і перероб. – Львів: НУ «Львівська політехніка», «Інтелект-Захід», 2008. – 1224 с.
3. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік / О. В. Лишиленко: 3-є вид., перероб. і доповн. – К.: «ЦУЛ», 2009. – 670 с.
4. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку/ Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулепова: навч. посіб. для студ вузів спец. «7050106 Облік і аудит» – вид. 2-е., доповн. і перероб. – Житомир: «ЖІТІ», 2001. – 576 с.
5. «Методичні рекомендації з питань бухгалтерського обліку і фінансової звітності в установах Міністерства юстиції України» затв. наказом Мінюсту від 12.09.2006 р. № 74/5 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon5.rada.gov.ua / laws/show/v0074323-06](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/v0074323-06).
6. Рудницький В. С. Управлінські інформаційні системи в обліку, аналізі та аудиті: навч. посіб. / В. С. Рудницький, Т. В. Давидюк, С. М. Деньга, І. І. Стеців, З. Б. Живко. – Львів: ТзОВ «Простір-М», 2015. – 243 с.
7. Стеців І. І. Організація облікового процесу в умовах реформування системи бухгалтерського обліку України (на прикладі малих підприємств): дис. на здоб. наук. ступ. к.е.н. (спец «08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит»). – Львів: Вид-во «Львівська комерційна академія», 2002. – 250 с.
8. Рудницький В. С. Організація обліку, контролю та аналізу: навч.-наочн. пос. / В. С. Рудницький, І. І. Стеців, Р. І. Стеців. – Львів: Вид-во «Львівської комерційної академії», 2010. – 316 с.

УДК 332.146.2:65.012.122

Ткаченко С. А.

к. е. н., доцент, виконуючий обов'язки ректора,
Міжнародний технологічний університет «Миколаївська політехніка»

СТРУКТУРНІ ЕЛЕМЕНТИ МЕТОДОЛОГІЇ МОНІТОРИНГУ

Досвід створення методологічного забезпечення підсистеми моніторингу в системах стратегічного регулювання регіональної структури та територіальної організації суб'єктів сфери [1-3] показує, що зміст методології моніторингу, її структура, запропоновані в ній технічні рішення в основному залежать від трьох чинників впливу: специфіки об'єктів моніторингу на різних рівнях управління;

принципів організації керуючих систем; особливостей самого моніторингу як функції управління. У першому випадку на методологію впливають всі основні стійкі внутрішні зв'язки і опосередкування об'єктів моніторингу, в яких, перш за все, знаходять своє відображення конкретні матеріально-речові процеси постачання, виробництва продукції та її реалізації; у другому – на зміст методології впливають цілі і призначення системи управління в цілому, існуюча методологія виконання функцій планування, обліку і регулювання, у взаємозв'язку з якими здійснюється функція моніторингу; в третьому – зміст методології багато в чому визначається особливостями безпосередньо функції моніторингу – його цілями, характером підходу до дослідження виробничо-господарської діяльності, специфікою використовуваних способів і прийомів та інше. Вплив перерахованих чинників веде до того, що створювані для різних рівнів управління методологічні матеріали з економічного моніторингу мають, з одного боку, чимало спільного в своєму змісті, а з іншого – яскраво виражені відмінності. Ці відмінності знаходять свій прояв у тому, що на різних рівнях управління для різних об'єктів в методології будуть зафіксовані неоднакові часткові цілі моніторингу, системи техніко-економічних показників, факторів, способів і прийомів дослідження, інформаційного і людино-машинного забезпечення моніторингу. У найзагальнішому вигляді структура методології моніторингу з точки зору таких, що утворюють її елементів наведена на рис. 1.

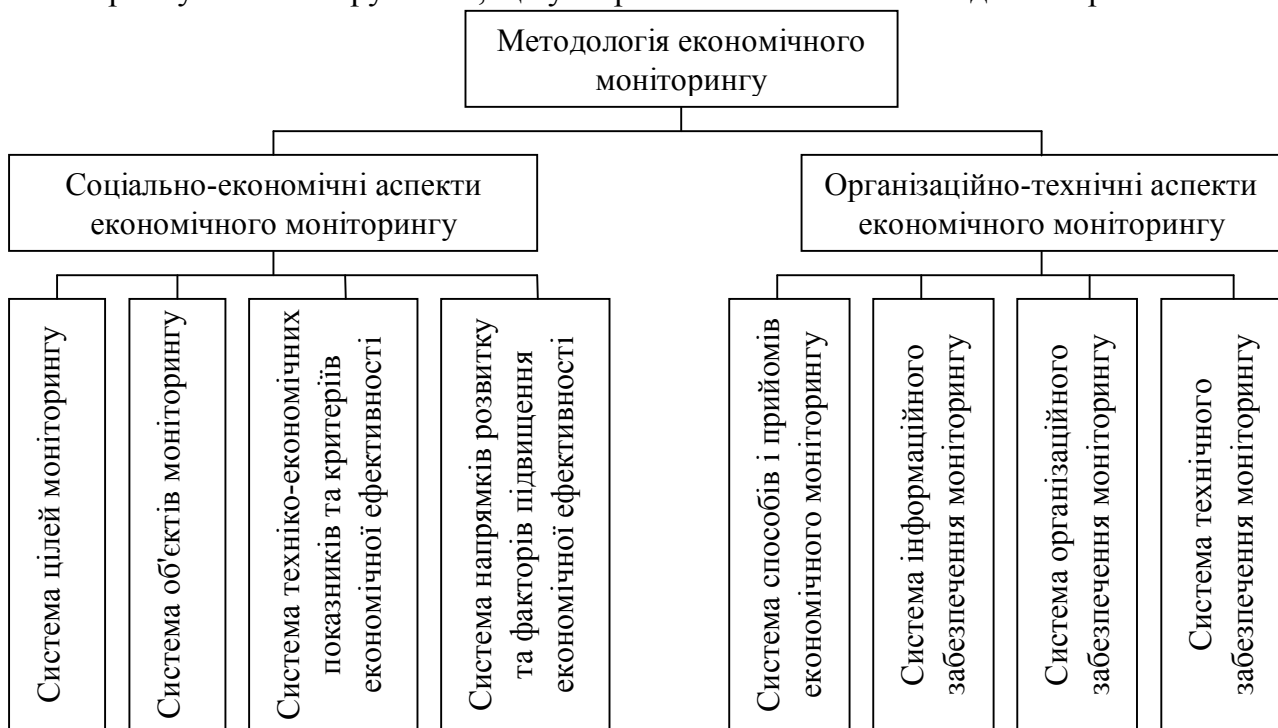


Рис. 1. Структурні елементи методологічних положень з моніторингу

Проведені в процесі розробки та практичного використання в промисловості методологічних матеріалів наукові дослідження показали, що методологія моніторингу повинна задовольняти цілому ряду вимог. По-перше, методологія моніторингу повинна забезпечувати реалізацію поставлених цілей дослідження: зробити загальні висновки щодо процесів, що відбуваються; глибоко проаналізувати тенденції, що намітилися та закономірності; забезпечити можливість складання

прогнозу на перспективу; обґрунтувати методологію для ефективного управління досліджуваними процесами та інше. По-друге, методологія повинна передбачати взаємопов'язане, суцільне за охопленням і безперервне в часі вивчення процесів виробничо-господарської діяльності (всі стадії виробництва і аспекти діяльності суб'єктів повинні піддаватися моніторингу в усі часові інтервали, що задаються «кроком» управління). По-третє, в методології повинні відображатися певними цілями функціонально необхідні процеси моніторингу, а не такі, що традиційно склалися на тому чи іншому рівні управління виробництвом. По-четверте, пропонувані в методології способи й прийоми дослідження виробничо-господарської діяльності повинні бути обґрунтовані і зорієнтовані на отримання необхідної і достатньої результатної економіко-аналітичної інформації, вони не повинні допускати розривів та накладок в описі процесів моніторингу. Особлива роль в методології повинна відводитися прийомам, що дозволяє проведення факторного моніторингу, без якого неможливо досліджувати і якісно оцінити резерви підвищення ефективності виробництва і поліпшення якості роботи. По-п'яте, методологія повинна бути системним реалістичним описом моделі виконання функції моніторингу виробничо-господарської діяльності на відповідному рівні системи управління сучасним промисловим виробництвом.

Роль методології моніторингу важко переоцінити навіть в традиційних умовах управління, але ще більше вона зростає в умовах створення систем стратегічного регулювання регіональної структури та територіальної організації суб'єктів сфери, коли реалізація моделей моніторингу покладається на цифрові машини, в зв'язку з чим обсяг, інтенсивність економіко-аналітичних процесів різко зростає. Удосконалення моніторингу веде до утворення якісно нового механізму та розвитку змісту і методів здійснення моніторингу. Тому, процес організації моніторингу в системах стратегічного регулювання регіональної структури та територіальної організації суб'єктів сфери більш за все повинен ґрунтуватися на науковій теорії, і в цих умовах до методологічних матеріалів з моніторингу пред'являється цілий ряд специфічних вимог та ін.

Література:

1. Аралбаева Г. Г. Методология и организация мониторинга региональной социально-экономической системы: диссертация д. э. н.: 08.00.05 – «Экономика и управление народным хозяйством» / Г. Г. Аралбаева; [Место защиты: Оренбург. гос. ун-т]. – Оренбург, 2009. – 347 с.
2. Зоря Н. Е. Методология и практика мониторинга инфокоммуникаций: моногр. / Н. Е. Зоря. – Москва: ИД Медиа Паблишер, 2012. – 260 с.
3. Казакова Н. А. Методология статистического мониторинга и анализа инвестиционного развития региона: диссертация д. э. н.: 08.00.12 – «Бухгалтерский учёт, статистика» / Н. А. Казакова, [Место защиты: Рос. эконом. акад. имени Г. В. Плеханова]. – Москва, 2008. – 327 с.

Худик О. Б.
аспірант кафедри обліку, аналізу і аудиту,
Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича

КАПІТАЛ ЯК ОБ'ЄКТ ПІЗНАННЯ СТРАТЕГІЧНОГО ФІНАНСОВОГО АНАЛІЗУ

Розвиток ринкових об'єкт відносин, динамічні зміни умов зовнішнього та внутрішнього середовища підвищують відповідальність та самостійність суб'єктів господарювання в підготовці та прийнятті управлінських рішень, у тому числі щодо розміру та структури капіталу. Від вибору й обґрунтування ефективної стратегії управління капіталом залежить рівень економічного зростання у довгостроковій перспективі та підвищення конкурентних переваг будь-якого господарюючого суб'єкта. Все це свідчить про важливу роль стратегічного фінансового аналізу капіталу як методологічної бази обґрунтування стратегії.

Проблеми стратегічного фінансового аналізу капіталу розглянуто в працях багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених, зокрема І. О. Бланка [1], Т. В. Головка [2], Т. М. Ковальчук [3]. Проте залишається невирішеною проблема теоретичних засад стратегічного фінансового аналізу капіталу, не обґрунтовано сутності капіталу як об'єкта пізнання стратегічного фінансового аналізу. Вирішення цієї проблеми дозволить побудувати систему показників, яка забезпечить глибоке та всебічне дослідження капіталу.

На сьогодні склалися різні підходи до розуміння сутності капіталу підприємства, який є однією з найважливіших категорій економічної науки. Трансформація системи соціально-економічних відносин та розвиток економічної науки зумовили існування значних розбіжностей у трактуванні даного поняття. У процесі дослідження з'ясовано, що на сьогодні склалися такі підходи до визначення капіталу підприємства:

- у фінансовому менеджменті капітал розглядається як сукупність засобів у грошовій, матеріальній і нематеріальній формах, вкладених у підприємство для здійснення фінансово-господарської діяльності та отримання прибутку, тобто капітал ототожнюється з активами підприємства;
- у бухгалтерському обліку під капіталом розуміються джерела утворення господарських засобів (пасиви);
- з юридичної точки зору капітал розглядається як власність, що визначає межі матеріальної відповідальності, які підприємство несе за своїми зобов'язаннями;
- ототожнення капіталу та фінансових ресурсів, необхідних для організації господарської діяльності підприємства, які використовуються для одержання доходу та прибутку;
- вартісний підхід – розгляд капіталу як вартості, здатної до створення нової (доданої) вартості.

Узагальнюючи розглянуті підходи до визначення поняття «капітал», вважаємо, що капітал – це запас економічних ресурсів у формі грошових коштів, матеріальних і нематеріальних активів, що накопичений шляхом заощаджень, який

використовується його власником як фактор виробництва й інвестиційний ресурс у економічному процесі з метою отримання прибутку, забезпечення зростання добробуту власників підприємства та досягнення соціального ефекту.

Отже, капітал – це складна економічна категорія, її дослідження потребує запровадження системного підходу, який передбачає, що стратегічний фінансовий аналіз повинен бути безперервним процесом на всіх стадіях кругообігу капіталу (забезпечення підприємства необхідними ресурсами для ефективного виконання стратегій, обґрунтування альтернативних варіантів управлінських рішень щодо оптимізації структури капіталу, виявлення та усунення недоліків у діяльності підприємства для його ефективного функціонування в довгостроковій перспективі та виконання своєї місії), відповідно до яких нами обґрунтовано наступну систему показників (табл. 1).

Таблиця 1

Система показників стратегічного фінансового аналізу залежно від стадій кругообігу капіталу

| Стадія кругообігу капіталу | | Основні показники | Допоміжні показники |
|--|--|---|---|
| Формування необхідного розміру капіталу для ефективного виконання стратегій | | Середньозважена вартість капіталу, показники ліквідності та платоспроможності | Вартість окремих складових капіталу, обсяг продажу, чистий прибуток, тривалість операційного циклу, фондомісткість і матеріаломісткість продукції |
| Оптимізація структури капіталу у процесі його використання | За критерієм мінімізації фінансових ризиків | Фінансова стійкість, ефект фінансового левериджу | Показники ліквідності та платоспроможності |
| | За критерієм максимізації ефективності використання капіталу | Рентабельність капіталу | Ефект фінансового левериджу, показники фінансової стійкості, показники оборотності капіталу |
| | За критерієм мінімізації вартості капіталу | Середньозважена вартість капіталу | Вартість окремих складових капіталу |
| Виявлення та усунення недоліків у діяльності підприємства, обґрунтування напрямків реінвестування капіталу для забезпечення ефективного функціонування підприємства у довгостроковій перспективі | | Рентабельність капіталу, капіталізація | Рентабельність різних видів діяльності, рентабельність окремих видів продукції, показники фінансової стійкості, ліквідності та платоспроможності |

У процесі стратегічного фінансового аналізу комплексно та органічно взаємопов'язано розглядаються всі основні блоки показників, проте кінцева оцінка успішності розвитку підприємства буде орієнтуватися на показники, вибрані як ключові.

Література:

1. Бланк І. О. Фінансовий менеджмент: навч. посіб. / І. О. Бланк. – К.: Ельга, 2008. – 724 с.
2. Головка Т. В., Сагова С. В. Стратегічний аналіз: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. диск. / за ред. М. В. Кужельного. – К.: КНЕУ, 2002. – 198 с.
3. Ковальчук Т. М. Стратегічний аналіз: навч. посіб. / Т. М. Ковальчук. – Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2015. – 424 с.

УДК 330.567.2

Ціщик Р. В.

к.е.н., доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
Тернопільський національний економічний університет

АНАЛІЗ ПРАКТИКИ ВИКОРИСТАННЯ УПРАВЛІНСЬКОЮ СФЕРОЮ РЕЗУЛЬТАТІВ СТАТИСТИЧНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ДОМОГОСПОДАРСТВ

У сучасних умовах однією із найважливіших передумов стабільного розвитку країни є якісне, ревалентне, надійне та своєчасне статистичне забезпечення управління на усіх рівнях. Для визначення стану суспільства, розробки дієвих соціально-економічних програм, моніторингу їх ефективності, а також для проведення теоретичних та прикладних наукових розвідок необхідна повна і достовірна інформація щодо стану населення, його самопочуття, бачення перспектив, психологічного сприйняття реалій сьогодення. Така інформація має велике значення для успішності реформ, забезпечення їх сприйняття і підтримки народом. Для постачальників офіційної статистичної інформації стає все більш необхідним застосування прогресивних методів збирання і обробки даних та суттєве підвищення ефективності використання інформації з усіх наявних джерел для інституційного забезпечення управління та постійно зростаючих потреб користувачів.

Системний підхід до управління соціальної сфери вимагає застосування різноманітних типів інформації, які забезпечують можливість визначити масштаби та напрями соціальних зрушень під різними кутами зору, прямі та приховані причинно-наслідкові зв'язки та фактори найбільш вагомого впливу для їх подальшого застосування при розробці ефективної соціальної політики, тобто досягнення максимального позитивного результату у покращенні становища населення, забезпечення суспільної злагоди, створення сприятливих та рівних умов для розвитку особистості, зростання позитивної оцінки громадськістю політики соціального захисту, зокрема, в аспекті адресного спрямування, за умови мінімізації обсягів коштів, потрібних для функціонування системи.

Населення є найскладнішим об'єктом статистичного дослідження, що

обумовлено його специфікою, а саме: мобільністю, змінюваністю окремих характеристик, а також різноманітністю функцій, яке реалізовує домогосподарство, їх взаємопов'язаністю між собою. Кількість та якісна відмінність домогосподарств значно ускладнюють їх дослідження [1, 58-64].

Основною інформаційною базою для досліджень населення, підсумки яких слугуватимуть підґрунтям розробки державної політики, є офіційна статистична інформація, а головним виробником – органи державної статистики на підставі здійснення державних статистичних спостережень, до яких них відносять, перш за все, переписи населення та спеціально організовані вибіркові обстеження домогосподарств, які проводить Державна служба статистики України.

Комплексна, різноаспектна, взаємопов'язана інформація щодо населення може бути отримана тільки на підставі вибіркових обстежень. Переваги вибіркових обстежень полягають також у тому, що вони можуть проводитись з будь-якою періодичністю, дозволяють оперативно отримати результати, гнучко змінювати програму обстеження. Отримана з обстежень інформація дозволяє дослідити взаємозв'язок окремих демографічних, соціальних та економічних характеристик особи, сім'ї, домогосподарства [1, 108].

Вибіркові обстеження допомагають отримати додаткову інформацію щодо соціальних та економічних питань, якої не вміщує державна статистична звітність. Дані обстеження надають можливість дослідити чутливість населення до змін в економічній та соціальній політиці, визначити фактори впливу на соціальне становище домогосподарств. На сьогоднішній день потреба у такій інформації гостро відчувається при аналізі ефективності заходів з реалізації основних напрямів соціальної політики та формуванні концепції соціальної держави.

Результати статистичних досліджень широко використовуються на національному, регіональному, а також міжнародному рівнях. Основні користувачі статистичної інформації на центральному рівні: Комітети Верховної Ради України, Адміністрація Президента України, Кабінет Міністрів України, міністерства, відомства, інші органи центральної виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, місцеві органи та територіальні підрозділи та ін. Результати та аналітичні матеріали обстеження потребують також профспілки, громадські організації, наукові установи, навчальні заклади, бібліотеки, міжнародні організації, засоби масової інформації, підприємці та громадськість [2, 25].

Дані обстеження умов життя домогосподарств використовуються для аналізу життєвого рівня окремих соціальних груп населення, структури їх доходів, витрат і споживання продовольчих і непродовольчих товарів та послуг, для розрахунку макроекономічних показників, у тому числі індексів споживчих цін, при розрахунку показників розвитку галузей економіки, при розробках механізмів соціального захисту найбільш вразливих верств населення, надання соціальних допомог, для розробки мінімальних соціальних нормативів і стандартів, для міжнародних порівнянь показників життєвого рівня населення, для дослідження питань бідності, моніторингу виконання державних та регіональних програм розвитку та цільових програм тощо. Підсумки обстеження використовуються для здійснення міжнародних порівнянь шляхом заповнення анкет, які направляються у Держкомстат

міжнародними організаціями. Крім того, статистична інформація отримана з обстежень використовується для підготовки державних доповідей про стан людського розвитку, інших тематичних доповідей відповідно до потреб різних типів користувачів, які займаються формуванням та реалізацією соціально-економічної політики.

Література:

1. Гладун О. М. Вибіркові обстеження населення: методологія, методика, практика: моногр. / Гладун О. М. – Ніжин: ТОВ «Видавництво «Аспект-Поліграф», 2008. – 348 с.

2. Мельник А. Статистичні оцінки у системі інституційного забезпечення розвитку домогосподарств /А. Мельник, Н. Ціщик // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – Тернопіль, 2010. – Вип. 3. – С. 24-34.

УДК 336. 77

Чайковський Я. І.

к.е.н., доцент кафедри банківської справи,
Тернопільський національний економічний університет

АНАЛІЗ ФУНКЦІОНУВАННЯ БАНКІВСЬКОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ В УМОВАХ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ КРИЗИ

У сучасних умовах для стабілізації фінансово-економічної ситуації в країні необхідна ефективно функціонуюча, надійна та розвинена банківська система.

Теоретичні та практичні засади розвитку та функціонування банківської системи України досліджуються у вітчизняній науковій літературі. Окремі аспекти цього питання висвітлені в роботах О. В. Дзюблюка [4], В. І. Міщенко [2], В. В. Рисіна [3], А. В. Шаповалова [2] та ін. Водночас питання заходів, спрямованих на реформування банківської системи із врахуванням фінансово-економічної кризи та євроінтеграційних напрямків розвитку економіки України з метою запобігання ризиків потребують подальшого дослідження.

Головною метою розвитку банківської системи України є сприяння соціально-економічному розвитку країни, забезпечення стійкості та конкурентоспроможності в умовах європейської інтеграції.

Протягом 2014-2015 років погіршилися кількісні показники та якісні характеристики банківської системи України, знизилася конкурентоспроможність вітчизняних банківських установ порівняно з європейськими.

За 2014-2015 роки в Україні кількість банків, які мають ліцензію Національного банку України, скоротилася зі 180 до 117 банків. Таким чином, упродовж останніх двох років в Україні ліквідовано 63 банки.

Кількість банків з іноземним капіталом за 2015 рік скоротилася на 10 банків і на 01.01.2016 року становила 41, кількість банків зі 100% іноземним капіталом скоротилася на 2 банки до 17. Однак у 2015 році частка іноземного капіталу в українській банківській системі (статутному капіталі банків) збільшилася з 32,5% на

01.01.2015 р. до 43,3% на 01.01. 2016 р. [1].

Причинами зростання частки іноземного капіталу в статутному капіталі банків України, на нашу думку, є зменшення кількості банків з національним капіталом у зв'язку з їх неплатоспроможністю та ліквідацією і значною кількістю збиткових банків.

Присутність банків з іноземним капіталом у банківській системі сприяє [3, 27]: залученню іноземних інвестицій та розширенню ресурсної бази соціально-економічного розвитку; високому рівню обслуговування клієнтів; підвищенню професійності та якості банківських послуг, комплексному підходу до обслуговування клієнтів; подальшому впровадженню сучасних банківських технологій, ноу-хау та міжнародного досвіду ведення банківської справи.

Однак існує низка ризиків, пов'язаних зі швидким зростанням частки іноземного капіталу в банківську систему.

Так, у Польщі, як і в інших країнах Центральної та Східної Європи, більше 75% капіталу банків належить зарубіжним інвесторам [2, 113].

На основі досвіду Польщі, інших країн-членів ЄС та України можна виділити наступні ризики впливу банків з іноземним капіталом на функціонування банківської системи країни [2, 113]: загроза втрати контролю над національною банківською системою; кредитна політика таких банків може не відповідати інтересам держави; посиляться міжбанківська конкуренція не на користь вітчизняних банків; загостриться соціальна напруга у зв'язку зі скороченням кількості банківських працівників; підвищиться чутливість до світових фінансових криз.

Тому доцільно привести у відповідність вітчизняне банківське законодавство до європейських і світових стандартів ведення банківського бізнесу та на законодавчому рівні обмежити участь іноземного капіталу у банківській системі України.

Діяльність банківського сектору в 2014-2015 роках була збитковою. За 2014 рік збиток банківського сектору становив 52966 млн. грн., а за 2015 рік – 66600 млн. грн. [1].

Діяльність банків залишається низькорентабельною, зокрема банки мали рентабельність активів і рентабельність капіталу менше 1%.

Основною причиною збиткової та неефективної діяльності банків України є різке погіршення якості кредитного портфеля, що, в свою чергу, зумовлює необхідність подальшого формування резервів. Так, у 2014-2015 роках тривала тенденція до підвищення частки простроченої заборгованості за кредитами, з 7,7% у 2013 р., до 13,5% у 2014 р. і до 22,1% у 2015 р. [1].

Зростання неплатежів за простроченими позиками та резервів ліквідності підірвали прибутковість банків.

Для мінімізації ризиків неповернення банківських кредитів позичальниками банки, на нашу думку, повинні удосконалити управління кредитними операціями.

З огляду на ліквідацію окремих банківських установ та збиткову і неефективну діяльність, питома вага капіталу в пасивах банків скоротилася з 11,24% на 01.01. 2015 р. до 8,27% на 01.01.2016 р.

Рівень капіталізації вітчизняних банків, особливо малих та в порівнянні із закордонними банками, залишається ще досить низьким. Одним із способів

підвищення рівня капіталізації банків є процеси їх реорганізації шляхом злиття та приєднання (поглинання).

Однією з найгостріших у розвитку банківської системи є проблема захисту власного та статутного капіталів від знецінення, зокрема інфляції та девальвації.

Абсолютна величина коштів фізичних осіб у 2014-2015 роках знижувалася. Частка коштів фізичних осіб у зобов'язаннях банків у 2014 році знизилася з 40,0% до 27,3%, а у 2015 році зросла до 33,8%. Зменшення абсолютної суми коштів фізичних осіб свідчить про зниження довіри до банків саме з боку населення.

Частка кредитного портфеля в загальних активах поступово знижувалася з 74,6 % у 2009 році до найнижчого рівня – 61,4% у 2015 році. Одночасно високими темпами відбувалося зростання частки вкладень у цінні папери, з 3,9% у 2009 році до 12,7% у 2015 році [1].

Продовження зростання резервів за кредитними вкладеннями без випереджаючого нарощення власного капіталу і кредитного портфелю є стримуючими чинниками розвитку банківської системи України.

Недоліки показують, що основні цілі розвитку банківської системи України – забезпечення надійності та конкурентоспроможності, нині ще не досягнуто.

Причинами, які викликали вищезазначені негативні наслідки діяльності банківської системи, є: загострення кризи реальної економіки й передусім у сфері виробництва; недосконалість грошово-кредитної політики Національного банку України щодо банківських установ, зокрема їх ліквідації; внутрішньобанківські чинники, відсутність виробленої стратегії і тактики роботи в умовах фінансово-економічної кризи.

Для того, щоб Україна успішно увійшла в етап європейської інтеграції з добре підготовленою банківською системою, здатною вирішувати нові надзвичайно складні завдання реструктуризації та реформування економіки, необхідно вже сьогодні забезпечити вирішення наступних завдань: прискорити нагромадження власного капіталу банків; сприяти формуванню високої довіри до банків з боку юридичних та фізичних осіб; створити дієву законодавчо-правову базу діяльності банків, адаптовану до законодавства ЄС.

У процесі подальшого поглиблення банківської реформи з метою всебічного зміцнення та очищення банківської системи, забезпечення на ділі її ефективної підтримки з боку держави необхідно проводити не політику ліквідації банківських установ, а політику «кількісного пом'якшення» через їх реорганізацію шляхом злиття чи приєднання (поглинання) і спільних зусиль як Національного банку України, так і уряду.

Література:

1. Основні показники діяльності банків. Статистика: Оперативні дані: Офіційне інтернет-представництво Національного банку України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=36807&cat_id=36798.

2. Проблеми реформування банківської системи України в контексті європейської інтеграції: інформаційно-аналітичні матеріали. Вип. 8 / В. І. Міщенко, А. В. Шаповалов, В. В. Крилова, В. В. Ващенко, Н. В. Гришук та інші. – К.:

Національний банк України. Центр наукових досліджень, 2007. – 266с. [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/Publication/research/Centre_S_S/Eurointegration.pdf.

3. Рисін В. Вплив іноземних банків на функціонування банківської системи Польщі / В. Рисін, В. Бабенко, З. Лапішко // Вісник Національного банку України. – 2007. – № 3. – С. 24-27.

4. Розвиток банківської системи України як основа реалізації стратегії економічного зростання: моногр. / за ред. д. е. н., проф. О. В. Дзюблюка. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – 384 с.

УДК 657.471: 330.3

Черешнюк О. М.

к.е.н., викладач кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
Тернопільський національний економічний університет

ІННОВАЦІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ ЯК СКЛАДОВА СТАЛОГО ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ: КОНТРОЛЬНИЙ АСПЕКТ

Визначення національної парадигми і стратегії сталого розвитку економіки відбувається під впливом сучасних світових тенденцій щодо вирішення проблем гармонійного взаємозв'язку економічного розвитку, соціального прогресу та відповідальності за навколишнє середовище. Порівняльний аналіз індексу сталого економічного розвитку відображає, що для України він становить 1,35 і це близько трьох разів менше у порівнянні з європейськими країнами [1]. Тому постає питання вдосконалення механізмів реалізації та способів активізації зазначеної стратегії, що перш за все можна здійснити шляхом впровадження інновацій в вітчизняну економіку.

Важливою передумовою реалізації сталого розвитку національної економіки є перехід до інноваційної моделі її діяльності та формування ефективного апарату управління. Такий підхід створить якісні соціально-економічні та структурні зміни в народному господарстві, стрімкий науково-технічний прогрес, вирішення екологічних, економічних і соціальних проблем. Побудова інноваційно-орієнтованої економіки можлива лише за умови активної взаємодії держави, як ініціатора та гаранта законодавчого сприяння нововведенням, з однієї сторони та підприємства, як сумлінного та ефективного виконавця інноваційних програм, з іншої сторони.

Перехід економіки на новий шлях розвитку потребує здійснення комплексу заходів, спрямованих на приведення системи державного управління у відповідність до вимог нового часу. При приведенні системи державного управління у відповідність до вимог інноваційної моделі економічного зростання в центрі уваги має бути не стільки створення додаткових органів управління і організації контролю, як реорганізація та уточнення функцій існуючих, з метою виконання структурної повноти механізму управління інноваційною діяльністю як на макро- так і на макрорівнях [2].

Оскільки сталий розвиток – це керований розвиток економічними, соціальними та екологічними напрямками. Основою його керованості є контрольний підхід та сучасні інформаційні технології, які дозволяють дуже швидко моделювати різні варіанти напрямків розвитку, з високою точністю прогнозувати їх результати та вибрати найбільш оптимальний, а також проводити контроль виконання встановлених норм та обмежень на рівні держави.

Досвід країн ЄС свідчить, що проведення державної політики сталого розвитку потребує координації зусиль не тільки органів виконавчої влади, але й широкого кола громадських організацій, «зеленого» бізнесу, засобів масової інформації. Однією з основних є проблема формування і реалізації контрольних функцій держави є законності і ефективності використання коштів спрямованих на інноваційно-інвестиційну діяльність. Ефективний контроль держави за рухом і використанням національних ресурсів є не лише обов'язковою умовою досягнення сталого розвитку, але й складовою економічної безпеки держави. Проведене дослідження дозволяє зробити висновки, що для створення сучасної інноваційної моделі національної економіки необхідно:

- визначити на законодавчому рівні стратегічні напрямки розвитку вітчизняної економіки і сконцентрувати на них інноваційно-інвестиційну політику;
- створити конкурентоспроможний сектор досліджень і розробок;
- запровадити систему економічних стимулів модернізації вітчизняних підприємств шляхом впровадження технологічних інновацій;
- удосконалити нормативно-правові акти, які врегульовують питання використання науково-технічної інформації, в т.ч. захист авторських прав на неопубліковані результати наукових досліджень (науково-технічних звітів, документації тощо);
- розробити нормативно-правові умови використання інтелектуальної власності та результатів наукової діяльності, отриманих за рахунок бюджетних коштів, що прискорить процеси комерціалізації результатів наукових досліджень;
- удосконалити систему обліку об'єктів інтелектуальної власності, статистичної звітності в галузі інноваційної діяльності;
- вдосконалити систему оцінки ефективності інноваційної діяльності;
- доповнити контрольні функції держави щодо законності та ефективності використання коштів, спрямованих на інноваційну діяльність.

Розвиток системи державного контролю в Україні дозволить підвищити відкритість і відповідальність управління економічними, соціальними і природними ресурсами, стане основою побудови інноваційної моделі національної економіки, фактором реалізації її сталого розвитку.

Література:

1. Державна політика сталого розвитку на засадах «зеленої» економіки. Аналітична записка [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/1237>.
2. Українська економіка: найсвіжіші думки від ЄБРР, МВФ і Світового Банку [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://innovations.com.ua/ua/articles/14327/temp>.

3. Стратегія інноваційного розвитку України на 2010–2020 роки в умовах глобалізаційних викликів / авт. упоряд. Г. О. Андрощук, І. Б. Жилиєв, Б. Г. Чижевський, М. М. Шевченко. – К.: Парламентське вид-во, 2009. – 632 с.
4. Національна парадигма сталого розвитку України / за заг. ред. академіка НАН України Б. Є. Патона. – К.: Держ. у-ва «Інститут економіки природокористування та сталого розвитку Національної академії наук України», 2012. – 72 с.

УДК 311.21

Чорний В. С.

к. е. н., доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
Тернопільський національний економічний університет

ПРОБЛЕМИ СУЧАСНОЇ СТАТИСТИКИ

В умовах економічного розвитку, суспільство володіє статистичною інформацією як сукупністю числових даних про масові явища та процеси. Це дає змогу будувати прогнози розвитку соціально - економічних явищ, бачити закономірності в масиві чисел, виділяти стійкі зв'язки між окремими показниками, визначати основні дії при прийнятті рішень. [1, с. 153].

Розвиток електронно-обчислювальної техніки сприяв для прогресу статистичної методології і поглибленого дослідження соціально-економічних процесів. Вдосконалення методології статистичного вивчення соціально-економічних явищ і процесів висвітлено у працях вчених: І.П. Суслов, Г.Е.Едельгауз, П.П. Маслов.

Теоретичні проблеми побудови та якісного аналізу економічних показників розглядали І.П. Суслов і Г.Е.Едельгауз, які опублікували низку робіт, у яких розвивалася теорія достовірності статистичних показників, обґрунтовано ідея уявлення статистичного показника як модельного відображення досліджуваного об'єкта або його властивості. [2, с. 16].

Один з перших науковців, хто працював над дослідженням проблем соціальної статистики є П.П. Маслов. Ним були опубліковані роботи, присвячені аналізу доходів, споживання і бюджету населення.

Донедавна, тобто до кінця ХХ ст., дещо недооцінювалась роль фундаментальних досліджень, дуже обмежені були статистичні дані, які мали розрізнений характер і не дозволяли проводити комплексний аналіз соціально-економічних явищ і процесів. [3, с. 52]. Починаючи з часів становлення незалежності України і по теперішній час відбувається процес істотного збільшення аналітичних функцій статистики, подальше вдосконалення технічних можливостей збирання емпіричної інформації, суттєвого розширення кола питань, які підлягають відкритій публікації (у тому числі тих, що стосуються діяльності правоохоронних органів) [4, с. 85].

Головна роль у вирішенні проблем інформативності населення нашої країни належить Державній службі статистики України, яка характеризує собою цілісну

систему, що має наміри розвиватися в напрямках свого вдосконалення та пристосування до ринкових умов. [5, с. 185].

Інтерес до статистики постійно зростає в усьому світі. Праця економіста будь-якої спеціалізації неминуче зв'язана із збиранням, обробкою і аналізом статистичних матеріалів. Тому вивчення і оволодіння статистичною наукою при підготовці економістів високої кваліфікації має велике значення в системі вищої економічної освіти. [6, с. 132].

Покращення якості статистичної інформації до сучасних вимог суспільства, насамперед, дасть змогу суттєво підвищити рівень інформаційного забезпечення політичних рішень щодо соціально-економічного розвитку країни та її регіонів, а також зможе забезпечити отримання об'єктивної, якісної та надійної інформації про стан економіки, соціальної сфери, довкілля, яка буде відповідати міжнародним вимогам та стандартам на рівні, рекомендованому для статистичних служб країн-претендентів на членство в ЄС. Для підняття статистики до сучасного наукового рівня, задоволення потреб системи управління та інших соціально-економічних суб'єктів в якісній, повній, різноманітній і своєчасній інформації, вкрай необхідна докорінна її перебудова. [7, с. 221].

Серед проблем сучасної статистики виділяють:

1. Не правильне застосування статистичної методології.

Для України на сьогодні актуально питання узгодженості національних, та міжнародних стандартів статистичного дослідження. Оскільки встановлення закономірностей масового явища відбувається через спостереження окремих його елементів (поведінка яких може суттєво різнитись), то при цьому існує можливість отримання невірних висновків.

2. Підвищення ефективності автоматизованих систем управління.

Необхідно створити автоматизовані банки даних, розподільчі банки даних, які в свою чергу могли б сприяти створенню Єдиної статистичної інформації системи (ЄСІС), що надасть можливість запровадити в практику сучасні статистичні методи аналізу, імітаційні та прогнозні методи.

3. Оптимізація звітності.

Потрібно впроваджувати замість суцільної звітності вибірккові обстеження, одноразові обліки чи опитування, що приведе до оперативного і поглибленого аналізу.

4. Забезпечення надійності і достовірності статистичної інформації.

Весь науковий рівень статистичної методології, що застосовується в Україні, повинен відповідати методології і стандартам світової статистичної практики. [8, с. 120-127].

На даний час перед статистикою виникають все нові і нові завдання щодо подальшого вдосконалення системи показників, прийомів і методів збору, обробки, зберігання і аналізу статистичної інформації.

Література:

1. Уманець Т.В. Загальна теорія статистики: Навч. посіб. -: Знання, 2006. - 239 с.

2. Матковський С. О. Статистика: [навч. посібн.], 2-ге вид. / С. О. Матковський, Л. І. Гальків, О. С. Гринькевич, О. З. Сорочак. – Львів: «Новий Світ-2000», 2011. – с. 16

3. Макущенко Л. І. Розвиток регіональної статистики в Україні / Л. І. Макущенко // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2007. – № 4. – С. 52-56.

4. Бублик С. Г. Удосконалення державної системи статистичного спостереження за розвитком дослідницького потенціалу в Україні / С. Г. Бублик // Статистика України. – 2011. – № 2. – С. 84-87.

5. Лугінін О.С. Статистика: Підручник. - К.: Центр учбової літератури, 2007. - 608 с.

6. Мазуренко В.П. Теорія статистики: Навчальний посібник - К.: Видавничо-поліграфічний центр «Київський університет», 2006. - с. 132

7. Мармоза А.Т. Практикум з математичної статистики: Навчальний посібник. - К.: Кондор, 2009. - с.220-221

8. Матковський С.О., Гальків Л.І., Гринькевич О.С., Сорочак О.З. Статистика: Навчальний посібник - Львів.: «Новий Світ», 2009. - с. 120-127.

УДК 657.6

Шевчук В. О.

д. е. н., професор, проректор з науково-педагогічної та наукової роботи,
Національна академія статистики, обліку та аудиту

МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ВЗАЄМОДІЇ СТАТИСТИКИ І КОНТРОЛЮ В УПРАВЛІННІ ЕКОНОМІКОЮ

Досягнення керованості економіки залежить від контрольованості, а контрольованість є запорукою її керованості. Керованість стає досяжною завдяки контрольованості економіки; своєю чергою контрольованість призначається виключно для забезпечення керованості економіки.

Пряма і зворотна залежність керованості та контрольованості є проявом причинно-наслідкових зв'язків в управлінні економікою. У досліджуваному зв'язку контрольованості з керованістю економіки водночас належить вбачати прояви взаємодії частини (контрольованість) й цілого (керованість). З'ясування природи цієї взаємодії потребує її дослідження у кількох управлінських вимірах, зокрема, у функціональному, системному, процедурному та ін.

Контроль є об'єктивно необхідною складовою управління. Контрольованість економіки передбачає зіставлення між собою нормативних та фактичних даних, які є нормативно-плановим та фактографічним віддзеркаленням підконтрольних об'єктів.

Одним із джерел інформаційного забезпечення контролю економічних процесів є статистика. Її призначення полягає, зокрема, в наданні фактичної інформації для контролю й управління економікою.

Результати порівняння статистики і контролю в управлінні економікою свідчать

про їх методологічну спорідненість. Методологічний інструментарій статистики містить потенціал для забезпечення основоположного принципу контролю – компаративності. Поряд із зіставленням релевантних для контролю нормативних та фактичних даних, дотримання цього принципу передбачає виявлення відповідності підконтрольних економічних процесів визначеним цілям та з'ясування дотримання відповідних обмежуючих параметрів господарювання.

Принцип компаративності єднає статистику і контроль методологічно. Його дотримання досягається завдяки симбіозу методів, на яких базуються статистика та контроль.

Отже, контроль стає інформаційно можливим завдяки статистиці, тоді як сукупність методів і даних статистики призначається для забезпечення контрольованості, а в кінцевому підсумку – керованості економіки. Пропонований підхід дає змогу формувати статистичний інструментарій контролю з одночасним збагаченням його методології. Виходячи із викладеного, зростає актуальність наукових досліджень, що мають бути прикладною основою відповідних практичних дій.

УДК 657.1

Щирба М. Т.

к. е. н., доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
Тернопільський національний економічний університет

КОНТРОЛЬ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

У вітчизняній і зарубіжній економічній літературі функції менеджменту розкриті досить повно, хоча й існують різні підходи авторів щодо їх тлумачення. Однак найбільшого поширення набула точка зору, згідно з якою процес менеджменту поділяють на чотири взаємопов'язані функції - планування, організація, мотивація та контроль [1, с. 30; 2, с. 253].

Серед функцій менеджменту особливу роль відіграє функція контролю, яка включає окремі підсистеми обліку (фінансовий, управлінський, стратегічний), контролінг, різні види аналізу, ревізії, аудит, перевірки тощо. Контроль здійснюється за допомогою зіставлення планових (прогнозованих, бюджетних) та фактичних даних про факти господарської діяльності, бізнес-процеси, доходи, витрати, фінансові результати та ін. Виявлення відхилень й аналіз їхніх причин дозволяє розробити заходи щодо усунення негативних та закріплення позитивних факторів впливу досягнення визначених тактичних і стратегічних цілей.

Контроль, як функція менеджменту, поєднує види управлінської діяльності, які пов'язані з формуванням даних про стан та функціонування об'єкта господарювання (облік), вивченням інформації про результати діяльності (аналіз), а також проводить діагностику та оцінку процесів розвитку і досягнення цілей, ефективності стратегії, успіхів і прорахунків у використанні засобів і методів управління [3, с. 168].

Система обліку займає важливе місце у системі управління підприємством. Як зазначає Г.Г. Кірейцев: “Підсистема обліку в управлінні виробництвом покликана шляхом реалізації інформаційної функції забезпечувати зворотній зв’язок між суб’єктами і об’єктами управління, взаємозв’язок між функціями управління і тим самим максимально сприяти розвитку інших підсистем, функцій і механізму управління в цілому, посилення його впливу на ефективність виробництва” [4, с. 8]. Без розвинутої системи обліку та отримання інформації про минулі, сучасні та майбутні події економічного життя підприємства неможливо приймати обґрунтовані управлінські рішення, що пов’язано з ризиком для бізнесу і втратою контролю за фінансово-господарською діяльністю. Система обліку призначена для відображення процесів виробництва, розподілу, обміну і споживання, повинна ґрунтуватися на вітчизняних і міжнародних стандартах, задовольняти потреби внутрішніх і зовнішніх користувачів інформації, виявляти резерви підвищення ефективності виробництва і бути “мовою бізнесу”. Будучи сервісним центром з генерування інформації для процесу управління система обліку дає важливу інформацію, яка дозволяє менеджерам контролювати поточну діяльність, планувати тактику і стратегію розвитку в майбутньому, раціонально використовувати обмежені виробничі ресурси і здійснювати оцінку результатів роботи підприємства і його структурних підрозділів. Керівництво і менеджери підприємства є основними внутрішніми користувачами облікової інформації, яка необхідна їм для планування, організації, мотивації та контролю усіх важливих сторін діяльності підприємства.

Функцію контролю в умовах діяльності вітчизняних підприємств можна оцінити як незадовільну, оскільки недооцінюються роль і значення системи обліку з боку керівників. Для нормального функціонування підприємств у ринковому середовищі нашої країни необхідно переорієнтувати систему обліку на задоволення внутрішніх потреб управління підприємством, необхідними інформаційними ресурсами на основі запровадження на вітчизняних підприємствах управлінського та стратегічного обліку. В Україні та країнах СНД, практично відсутній управлінський, а тим більше стратегічний облік як самостійні підсистеми господарського обліку. У той час, як за оцінками спеціалістів, в економічно розвинутих країнах фірми та компанії 90% робочого часу та ресурсів облікової служби витрачають на постановку та ведення управлінського і стратегічного обліку, а на традиційний фінансовий облік витрачають лише залишкову частину [5, с. 8]. Щось подібне за обсягом і складом виконання облікових робіт можна побачити на вітчизняних підприємствах, але з точністю до навпаки. Такий стан справ можна пояснити тим, що не всі керівники та менеджери підприємств усвідомлюють переваги ведення управлінського обліку в реальному часі, а бухгалтери байдужі до проблеми задоволення інформаційними ресурсами працівників управління. Відомо, що метою фінансового обліку є підготовка даних для формування показників фінансової звітності підприємства, що характеризують роботу підприємства за минулий період за стандартним обмеженим набором економічних показників. Управлінський облік генерує оригінальну інформацію в реальному часі для менеджерів різних рівнів, яка необхідна їм для виконання поточної роботи (протягом зміни, доби, декади) та регулювання дій персоналу (окремих осіб, бригад, робочих змін тощо). Отже, управлінський облік

обслуговує керівництво і менеджерів підприємства усіх рівнів управління, використовує інформацію для координації зусиль працівників на виконання календарних планів, аналізу, контролю, оцінки результатів діяльності.

Література

1. Сердюк О.Д. Теорія та практика менеджменту: [навчальний посібник] / Сердюк О.Д. – К.: Професіонал, 2004. – 432с.
2. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента: [пер. с англ.] – М.: «Дело», 1992. – 702с.
3. Менеджмент (Современный российский менеджмент): [учебник / под ред. Ф.М. Русинова и М.Л. Разу]. – М.: ФБК-Пресс, 1998. – 504с.
4. Кирейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством. / Кирейцев Г.Г. – Киев: Изд-во УСХА, 1992. – 240с.
5. Керимов В.Э. Управленческий учет: [учебник] / Керимов В.Э. -[2-е изд., изм. и доп.] - М.: Издательско- торговая корпорация «Дашков и К^о» 2003.-416с.

УДК 336

Ярошук О. В.

к. е. н., доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
Тернопільський національний економічний університет

БАЗОВІ КОНЦЕПЦІЇ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РИНКІВ

Глобалізація фінансових ринків призвела до суттєвого ускладнення їх вивчення. Основні економічні теорії, що базуються на гіпотезах раціональних сподівань, ринкової рівноваги, випадкових блукань ринкових цін, симетричної інформаційної ефективності, виявилися неспроможними для формування достовірних прогнозів динаміки цін на них, передбачення кризових явищ, які суттєво впливають на міжнародну валютно-фінансову стабільність та розвиток світової економіки.

Методи аналізу фінансових ринків, що широко використовуються у спеціалізованій літературі рядом авторів, ґрунтуються на застосуванні лінійних моделей. Проте наприкінці ХХ століття лінійна парадигма виявилась неспроможною у прогнозуванні динаміки цін. Тому через суттєве загострення даної проблеми, вчені та практики почали вести мову про крах традиційної економічної теорії та перехід до нового напрямку досліджень — нелінійної концепції аналізу та прогнозування.

Класична економічна теорія виявилась непридатною і для економік країн Центральної та Східної Європи, в тому числі і для України.

Результати проведеного аналізу свідчать, що для фінансового ринку та його сегментів основними гіпотезами, що пояснюють його становлення та функціонування, є теорії раціональних сподівань учасників ринку, ринкової рівноваги, інформаційної ефективності ринку та випадкових блукань цін.

Названі теорії ще широко вивчаються у вищих навчальних закладах світу, використовуються інвесторами та біржовими трейдерами, однак майже не підтверджуються практикою, що спонукає науковців та учасників ринків шукати нові

шляхи розв'язання складних проблем.

Неспроможність названих теорій була доведена Б. Мандельбротом (1964), Є. Фамою (1965), В. Шарпом (1970), А. Тернером та Е. Вегелем (1990), які сформулювали на початку 90-х років ХХ ст. відмінну від загальноприйнятої точку зору на той факт, що стандартне відхилення не є мірою фінансових ризиків, у першу чергу, за межами коротких проміжків часу, а підвищена волатильність (цінова змінність) ринків із великою кількістю інвесторів заперечує постулати теорії раціональних сподівань та інформаційної ефективності ринку.

Наприкінці ХХ-го ст. відбулися революційні відкриття у фізиці та геометрії, що дали змогу глибше зрозуміти суть природних явищ. Тобто було започатковано принципово нову наукову парадигму, яка стверджує, що порядок зароджується з хаосу, а випадковість відіграє конструктивну роль у еволюційних процесах. Різноманітність лежить в основі стійкого та динамічного розвитку систем, а еволюція нелінійна та багатоваріантна.

Е. Лоренц, який вважається творцем теорії хаосу, досліджуючи можливість точного прогнозування погоди, виявив, що майбутнє передбачити неможливо, оскільки завжди будуть присутні похибки виміру, які є наслідком неповних знань про початкові умови. Дослідник визначив хаос як крайню непередбачуваність постійного нелінійного нерегулярного складного руху. Непередбачуваність хаосу пояснюється істотною залежністю від початкових умов, у той же час хаос не є випадковим.

Теорія хаосу дозволяє дослідити процеси переходу системи від стану стійкості до турбулентності, що неможливо пояснити за допомогою традиційної ньютонівської фізики.

Динаміка цін на фінансових ринках є хаотичною. Хоча й не випадкова, але все одно є непередбачувана. Найменші похибки у початкових умовах можуть спричинити значні наслідки, коли розмір помилки швидко наростає та починає перевищувати межі прогнозованості. В цьому виявляється неспроможність традиційних лінійних динамічних моделей прогнозувати протягом тривалого часу, а достовірність прогнозів з часом швидко падає.

Першим, хто спробував використати нелінійні методи для аналізу фінансових ринків, був Е. Петерс. Саме він розпочав дискусію щодо зміни парадигми при вивченні фінансової теорії. Враховуючи такі дві основних властивості фракталів, як самоподібність та дробовість, він починає аналізувати графіки змін цін у часі, тобто графіки технічного аналізу. Самоподібність на всіх сегментах фінансового ринку можна спостерігати, порівнюючи цінові графіки різних активів або одного активу в різних часових інтервалах. Саме ця властивість існування фінансового ринку одночасно у кількох часових вимірах дала змогу Е. Е. Петерсу висунути гіпотезу фрактальності. Фрактальна природа фінансового ринку дає можливість відобразити його у вигляді фракталів простору та часу.

Все більше сучасних дослідників міжнародних фінансових ринків за складністю функціонування та структурою порівнюють їх із живими організмами. Передбачити майбутні ціни та курси так само складно, як здійснити точний прогноз погоди. Незаперечним фактом залишається лише непередбачуваність ринків.

Незважаючи на незвичність та новизну підходів до вивчення природи фінансового ринку, іншого альтернативного шляху для формування вітчизняної економічної теорії та становлення ефективних ринків не існує. А цей шлях передбачає досконале вивчення досягнень зарубіжної науки, включення українських економістів у формування нових теорій ринку, які могли б точніше відповідати реаліям економічного життя. Перші кроки у цьому напрямі роблять українські економісти, які здійснюють дослідження у сфері економіко-математичних моделей та методів.

Опанування цього нового наукового інструментарію дозволить українським науковцям запропонувати необхідні заходи щодо формування передумов для подальшого якісного розвитку інфраструктури товарних і фінансових ринків.

Для вирішення цих складних питань варто задіяти комплексний підхід, а саме: глибоко вивчати сучасні міжнародні фінансові ринки, зокрема їх строкові сегменти, вносити відповідні зміни до законодавства та здійснювати практичні заходи з підготовки та перепідготовки фінансових кадрів.

УДК 657(477):658.27

Яструбський М. Я.

к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та аналізу,
Національний університет «Львівська політехніка»

Юрман М. І.

студентка 3 курсу,
Національний університет «Львівська політехніка»

ПРОБЛЕМИ І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ТА СТАТИСТИКИ

У ринкових умовах діяльність підприємств має на меті мінімізувати витрати, в результаті чого максимізується прибуток. Згадані цілі неможливо досягнути без застосування методів економічного аналізу діяльності підприємств та статистики.

У таких країнах, як США, Канада, Німеччина, Велика Британія успішно використовується безліч програм та можливостей для проведення діагностики підприємств. В Україні така практика сповільнюється перш за все обмеженістю фінансових ресурсів на проведення досліджень, оскільки в переважній більшості підприємства знаходяться на грані виживання.

Економічний аналіз, як наука, постійно розвивається і вдосконалюється, проте стикається з проблемами, які потребують вирішення. Серед них можна виділити необхідність створення єдиної системи економічного аналізу, яка б об'єднувала аналіз діяльності на всіх рівнях. Все більшого поширення в економічному аналізі набуває використання економіко-математичних методів. З огляду на це актуалізується потреба у підготовці кваліфікованих кадрів у даній сфері.

Економічний аналіз пов'язаний із різноманітними науками. Зокрема, користувачами результатів економічної діагностики підприємства є, насамперед, відділ маркетингу, який широко використовує методи, способи аналізу, і, у свою

чергу, забезпечує керівні органи необхідною інформацією.

Одним із перспективних напрямів аналізу, який все ширше використовується в маркетингу, вважається мотиваційний аналіз. Мета його полягає у вивченні мотиваційного механізму, тобто у встановленні причин, та умов, які впливають на формування поведінки споживача на ринку при виборі товару чи послуги [1].

Щоб відповідати сучасним вимогам, методика економічного аналізу повинна бути наближеною до потреб підприємства, відповідати повсякденним запитам управління, бути надійним економічним інструментом управління підприємством [2].

Нині поширені такі напрями аналізу, як: ситуаційний аналіз, для якого доцільного використовувати оперативний, фінансовий план, баланс платоспроможності, оцінку ризику; маркетинговий аналіз, орієнтований на ринковий попит і передбачає розробку методів маркетингового прогнозного аналізу, бізнес-планування, а також застосування евристичних та інших методів; інституційний аналіз, що передбачає дослідження ролі соціальних інститутів у економічному розвитку. Інституційний аналіз дає змогу прогнозувати оцінку організаційної, правової, адміністративної та політичної ситуації, в рамках якої реалізується і експлуатується проект. Оцінювання ризиків господарської діяльності, сфери управління, грошових потоків передбачає інноваційний аналіз.

Варто врахувати і таку перспективу, як зміна традиційних прийомів аналізу, дослідження і оцінки на нові економічні категорії щодо відповідності їх ринковим умовам [3].

Наукою, без якої неможливо оцінити зроблене та спрогнозувати майбутнє є статистика. Загальну тенденцію розвитку, удосконалення або ж занепаду підприємства можна оцінити в основному лише за статистичними даними.

Як і більшість напрямків знань, статистика розвивається і рухається вперед, але при цьому стикається з певними проблемами. Найбільш поширеними з тих, які вдалось дослідити, є гармонізація обліку і статистики, а також пристосування української методології та практики до вимог міжнародних організацій. Однією із проблем також можна вважати недостатню кількість кваліфікованих працівників у даній галузі.

Перспективним напрямком розвитку статистики є подальше впровадження та використання комп'ютеризованих програм, які дають змогу знайти слабкі місця діяльності на макро- чи мікрорівні та визначити можливі напрями вирішення проблем [4].

Література:

1. Купалова Г. І. Теорія економічного аналізу: навч. посіб. / Г. І. Купалова. – Київ: Знання, 2008. – С. 639. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://westudents.com.ua/knigi/188-teorya-ekonomchnogo-analzu-kupalova-g.html>
2. Навчальний комплекс з дисципліни: Економічний аналіз для студ. екон.спец.. – 2006. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://bibliofond.ru/view.aspx?id=585740>
3. Рзаєва Т. Г. Економічний аналіз: навч. посіб. / Т. Г. Рзаєва. – Хмельницький : ХНУ, 2003. – С. 198. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://lubbook.net/book_248_glava_5_1.2._Istorija_i_perspektivi.html

4. Ковтун Н. В. Соціально-економічна статистика в Україні: проблеми та напрями розвитку / Н. В. Ковтун // Вісник КНУ ім. Тараса Шевченка. – 2004. – С. 49. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://papers.univ.kiev.ua/1/ekonomika/articles/galizka-e-social-conomical-statistics-in-ukraine-problems-and-directions-of-d_14757.pdf.

УДК657

Marilena Mironiuc,

Ph.D. Professor - "Al.I.Cuza" University of Iasi, Faculty of Economics and Business Administration, Department of Accounting, Romania

Cherednychenko Mariia,

postgraduate – Yuriy Fedcovych Chernivtsi National University, Faculty of Economics, Department of Accounting, Analysis and Auditing

THE OBJECTIVE NECESSITY OF THE DEFINITION OF PRODUCTION COSTS SYSTEM ANALYSIS

In order to run a business successfully, managers need to know the cost of making the products, cost per unit of production or service or for a process, wage costs for a unit of production or per period of production, scrap/rectification costs, production costs behaviour with various levels of activity. Thus correctly presented production costs information by Cost Accounting System (CAS) can be of great value to management in decision making. Nevertheless, the CAS is the main provider of production costs information, the detail System Analysis (SA) make this information useful for managerial decision making, for control or for planning. Indeed, as Charles T. Horngren, Srikant M. Datar and George Foster considers, managerial accounting helps managers just to identify the information which is or is not relevant. But only analysys is the key aspect in decision making [1, p. 52-53]. So that, the production costs SA take the intermediate place between the CAS and Management System. In order to determine what production SA is, it is obviously to examine the term system as the essence of this definition.

The term system is used in cases when we want to describe the studying or designing object as something whole, complex, and wish to emphasize that this is something bigger, complex, and thus the whole, one.

The concept of "system of production costs" is similar to the concept of system in general, emphasizes the orderliness, the integrity, the availability of certain laws.

Today there are many definitions of "system". Scientists examining the concept of systems from different positions, put forward a variety of its characteristics.

V. Volkov and A. Denisov define three stages of the definition of "system". The first stage - the characteristics of the system in terms of its composition, structure (definition of L. Von Bertalanffy, S. Beer, B. Milner). For example, S. Bir defined system as "one of the names of the order as opposed to chaos."

In the second stage of understanding what is system, definition was expanded and include not only the elements and connections, but also the purpose (as for instance definition proposed by R. Ackoff, S. Optner, E. Golubkov, V. Spitsnadel). For example, R. Ackoff considered system as a "set of actions (functions) related in time and space, many practical problems for decision-making and evaluation so that control problems."

The third stage of system concept includes the notion of the system observer (description of the term analysed in the works of W. Ashby, Y. Chernyak) [2].

So, V. Popov defined the term "system" as a way to solve a problem that "is naturally dedicated by researcher due to a set of functionally interacting elements, principles and relationships" [3]. Comparing the evolution of the definition of (elements and relationships, target, observer) and the evolution of categories of epistemology, O. Emelyanov offers to refer to this concept as the category of epistemology, the theory of reflection. The author also notes that such a complex concept as a system, at various stages of object representation in a system and in various specific situations may take a different definition. Moreover, as we clarify the definition of system or whether the transition to another execution of system is done, definition of system is not only possible but also necessary to be clarified [4, p.628].

Definitions that include elements and relationships, target and observer, and sometimes its "language" mapping system, helping to put the task, to outline the main stages of system analysis methods.

Moreover, T. Lucey notes that to ensure the usefulness of costing system, the following questions should be considered:

- Is the costing system appropriate to organization the way services are provided or goods manufactured?
- Do the reports, statements and the analysis produced by the costing system contain the relevant information for the intended purpose?
- Are the reports and statements produced at appropriate intervals and early enough to be effective?
- Are they addressed to the person responsible for planning/ decision making/control?
- Is the information produced in relevant form and to sufficient degree of accuracy for the intended purpose?

It follows from the above that every costing system will in certain respects, be unique, because it must be designed to suit the particular organization, products and processes and personalities involved [5, p.3].

Thus, taking in consideration the information mentioned above, objective necessity of the definition of production costs system analysis lies in the decision making tool about production costs as a complex system.

Literature:

1. Horngren, Charles T. Contabilitatea costurilor, o abordare managerială / Charles T. Horngren, Sricant M. Datar, George Foster; trad din engl.: Rodica Levi țchi, ...; - Ch.: ARC, 2006. – 976p.

2. System Analysis and Decision Making, dictionary-Directory: Textbook. V.N Volkov, V.N. Kozlov. - Moscow: High school, 2004. - 616 p.

3. V.N. Popov Systems Analysis in Management: Textbook. V.N Popov, V.S Kasyanov, Y.P. Savchenko. - М.: KNORUS, 2007. - 304 p.

4. System Theory and System Analysis in Management Organization: Directory/ V.N. Volkov and A.A. Emelyanov. Moscow: Finance and Statistics, 2006. - 616 p.

5. Costing, (6 Edition, 2002), Terry Lucey, (Thompson)

УДК 657.14:658

Кушнір Л. А.

к. е. н., доцент,

Подільський державний аграрно-технічний університет

КОНТРОЛЬНА ФУНКЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

У формуванні детальної та достовірної інформації про діяльність підприємства, організації чи установи для потреб як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів можна отримати за допомогою системи бухгалтерського обліку. А більшій достовірності цієї інформації сприятиме одна із відомих функцій бухгалтерського обліку – контрольна. Роль її надзвичайно особлива та різнобічна. Серед науковців можна інколи вирізнити цілком протилежні підходи і думки. Інколи її навіть ототожнюють в цілому із контролем або відкидають взагалі.

Проблеми функцій бухгалтерського обліку в тому числі й контрольну, ґрунтовно досліджували як вітчизняні вчені, зокрема І.М. Вигівська, А.М. Герасимович, Л.В. Гнилицька, Н.О. Гура, З.В. Гуцайлюк, Л.В. Гуцаленко, Є.В. Калюга, Л.М. Кіндрацька, М.М. Коцупатрий, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, Ю.А. Кузьмінський, В.Г. Лінник, Л.Г. Ловінська, Є.В. Мних, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко, В.О. Шевчук, В.Г. Швець, так і зарубіжні науковці Х. Андерсон, К. Друрі, В.Б. Івашкевич, В.Ф. Палій, Д. Фостер, Ч. Хорнгрен.

Проте проблема питання контрольної функції в бухгалтерському обліку залишилися до кінця не вивчено. Так, Гуцаленко Л.В., Коцупатрий М.М., Марчук У.О., щоби підкреслити її роль, звертають увагу на те, що потрібно з'ясувати та на що повинні бути спрямована контрольна функція під час оцінювання достовірності відображення об'єктів у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства. Особливо під час зміни якісних кількісних і структурних характеристик підприємства [3, с. 26].

Н.Г. Вигівська віддає перевагу, не контрольній функції бухгалтерського обліку, а — господарському контролю в цілому, і вважає доцільним розглядати з двох позицій: у вузькому і широкому розумінні. У вузькому розумінні контроль пов'язується з будь якою функцією управління, наприклад, з обліком, коли облік формує інформаційну базу для контролю. В такому випадку під контролем розуміють перевірку діяльності кого-небудь чи що-небудь. Більш широкий зміст у поняття — контроль в управлінні закладається при його визначенні як перевірки дотримання та виконання нормативно поставлених завдань, планів і рішень [1].

Зовсім протилежну думку на це питання має професор М.С. Пушкар, який наголошує на тому, що облік не виконує контрольних функцій і не може їх виконувати, а лише служить засобом отримання інформації про господарську діяльність, яку використовує система управління для контролю. Облік має зовсім інші функції, ніж контроль [4].

Узагальнюючи вище висловлені погляди різних авторів, професор З.В. Гуцайлюк зауважує, що контрольна функція властива не для системи обліку, як помилково вважають бухгалтери, а виключно для менеджерів різних рівнів. А контроль пов'язують з системою обліку лише в тому сенсі, що облік, по-перше, служить інформаційною базою для контролю і, по-друге, використовується у якості механізму зворотного зв'язку в системі управління. Основним завданням бухгалтерського обліку, таким чином, є формування необхідних для контролю інформаційних потоків [2].

На нашу думку, такі твердження є доволі категоричними. Адже, бухгалтери, в процесі своєї професійної діяльності та опрацювання облікової інформації, стають у буквальному сенсі, невід'ємними свідками і «контролерами» здійснення будь-якої господарської операції та звітності. Інша справа: чи зауважують вони це і чи запобігають негативним явищам, використовуючи контрольну функцію бухгалтерського обліку.

Таким чином, контрольна функція бухгалтерського обліку була і залишається однією із важливих і невід'ємних в його системі та потребує серйозного переосмислення науковцями.

Література:

1. Виговська Н.Г. Основні елементи системи внутрішньогосподарського контролю// Нариси з бухгалтерського обліку і контролю:Монографія/ Н.Г. Виговська . – Житомир: ПП «Рута»,2005. - 444 с.
2. Гуцайлюк З.В. Економічний контроль і контрольна функція бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] /З.В. Гуцайлюк. – Доступ до ресурсу :<http://ena.lp.edu.ua>. (дата звернення 3.04.2016 р.). – Назва з екрана.
3. Гуцаленко Л.В. Внутрішньогосподарський контроль. [Текст]: навч. посіб./ Л.В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий, У.О. Марчук – К.: «Центр учбової літератури», 2014. – 496 с.
4. Пушкар М.С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація: Монографія/ М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко. – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 336 с.

Давидов Г. М.
д.е.н., проф., декан факультету обліку і фінансів,
Кіровоградський національний технічний університет

СИСТЕМАТИЗАЦІЯ ПІДХОДІВ ДО ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ З АУДИТУ

Розвиток економіки висуває нові вимоги, відповідно до яких постійно розвивається і вдосконалюється аудиторська діяльність. Структуру аудиторської діяльності можна представити, як органічну взаємообумовлену єдність трьох напрямів: самостійної галузі економічної науки, підприємницької аудиторської діяльності, самостійної професії. Аудит слід вважати інформаційною системою, результати якої використовуються для прийняття рішень суб'єктами, які є елементами соціально-економічних систем. Отже, аудиторську діяльність можна визначити як галузь суспільно необхідної праці, яка потребує спеціальних знань, вмінь і навиків для здійснення аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг, відповідного організаційного і методичного забезпечення.

Сучасна система підходів до здійснення аудиторської діяльності викладена у Кодексі Етики Професійних бухгалтерів Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (РМСЕБ) [1], Стандартах Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ), виданих у 2010, 2012, 2013 рр. [2-3]. Ці Стандарти суттєво відрізняються від раніше виданих в 1999, 2000, 2004, 2006, 2007 роках за структурою, а також високим науковим рівнем розглянутих питань. Це нове покоління Стандартів, за якими фахівець-практик надає висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів, інших ніж відповідальна сторона, щодо результату оцінки або визначення предмету перевірки.

Кодекс етики визначає вимоги до професійних бухгалтерів, ґрунтуючись на характерній рисі їх діяльності - діяти в інтересах членів громадського суспільства. Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) не дозволяє своїм членам застосовувати менш жорсткі стандарти етики, ніж зазначено в цьому Кодексі етики. Кодекс етики професійних бухгалтерів встановлює фундаментальні принципи професійної етики, яких професійний бухгалтер повинен дотримуватися, і діяти в суспільних інтересах. Обставини в яких діють професійні бухгалтери можуть створювати певні загрози дотриманню фундаментальних принципів і суспільним інтересам. Неможливо визначити усі ситуації, які створюють загрози дотриманню фундаментальних принципів, і застережні заходи. Кодекс надає професійному бухгалтеру механізм - концептуальну основу, за яким професійний бухгалтер може ідентифікувати, оцінювати, розглядати та розв'язувати етичні конфлікти у дотриманні фундаментальних принципів. Концептуальна основа містить багато варіантів різноманітних стосунків чи обставин, які створюють загрози для дотримання фундаментальних принципів.

Міжнародні стандарти контролю якості (МСКЯ) слід застосовувати при наданні всіх послуг, на які поширюються дії стандартів завдань РМСАНВ. До стандартів завдань РМСАНВ належать: Міжнародні стандарти аудиту (МСА), які слід

застосовувати під час аудиту історичної фінансової інформації; Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО), які слід застосовувати під час огляду історичної фінансової інформації; Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ), які використовуються при виконанні інших завдань, які не є аудитом та оглядом історичної фінансової інформації; Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП), які застосовуються під час виконання завдань з супутніх послуг. Стандарти РМСАНВ регулюють виконання завдань з аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, які здійснюються відповідно до Міжнародних стандартів. Вони не мають переважної сили над національними законодавчими і нормативними актами, які регулюють аудит. Якщо національні законодавчі та нормативні акти відрізняються чи суперечать стандартам РМСАНВ, завдання, яке виконується відповідно до цих національних документів, буде автоматично вважатися таким, що не відповідає стандартам РМСАНВ.

Основними елементами завдань з надання впевненості є такі: тристоронні відносини, прийнятний предмет перевірки, належні критерії, достатні й прийнятні докази, письмовий звіт з надання впевненості. Важливою характеристикою завдань з надання впевненості є участь у цьому процесі трьох окремих сторін: фахівця – практика (аудиторської фірми), відповідальної сторони, визначених користувачів. Тристоронні відносини – це відносини між суб'єктом фахівцем – практиком (аудиторською фірмою) і об'єктами (відповідальною стороною та користувачами) аудиторської діяльності з приводу її результатів. Тристоронні відносини охоплюють усі виробничі відносини при виконанні завдань з надання впевненості. Стан тристоронніх відносин, характер їх розвитку впливає на процес і визначає результат завдань з надання впевненості. Функції сторін «тристоронніх відносин» при виконанні окремих завдань з надання аудиторських послуг визначені для завдань з надання обґрунтованої впевненості, завдань з надання обмеженої впевненості, супутніх послуг.

Система підходів до комплексного здійснення аудиторської діяльності має базуватися на вимогах Кодексу Етики Професійних бухгалтерів РМСЕБ та Стандартів РМСАНВ і враховувати необхідність контролю якості виконання завдань в сфері аудиторської діяльності, базуватися на елементах завдань з надання впевненості з огляду на зміст функцій окремих суб'єктів «тристоронніх відносин» при виконанні різних завдань з надання аудиторських послуг (завдань з надання обґрунтованої впевненості, завдань з надання обмеженої впевненості, супутніх послуг).

Література:

1. Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – 124 с.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 2, видання 2013 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_2.pdf
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 1, видання 2013 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_1.pdf

РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ ТА ЯКІСТЬ АУДИТУ ЯК СУСПІЛЬНОГО ІНСТИТУТУ ТА ПРОФЕСІЙНОЇ ПОСЛУГИ

Аудит як суспільний інститут не існує як закрита (замкнута, ізольована) система. В основу його існування та розвитку покладено певну мету, яка забезпечує його цілеспрямованість. Мету визначають як бажаний результат діяльності, який досягається в межах певного бажаного інтервалу часу, тому саме оцінка результату має бути основою визначення доцільності існування самого аудиту та напрямів його розвитку. Під результативністю слід розуміти ступінь фактичного досягнення результату, а результативність у контексті аудиторської діяльності можна подати як виконання завдань з аудиту (інших завдань з надання впевненості, супутніх та інших послуг) належної якості з урахуванням потреб користувачів (вихід системи) із застосуванням ефективних процесів та наукових досягнень, ресурсів належної якості, які забезпечують необхідний рівень прибутковості й задоволення потреб та очікувань працівників (аудиторів, їх асистентів) у процесі трудової діяльності (зміна самої системи) .

Потрібно враховувати, що отримані результати можуть бути корисними та ні, можуть відповідати цілям, сформованим як зовнішнім середовищем, так і самою системою аудиторської діяльності, не відповідати їм або охоплювати такі елементи, які взагалі не розглядалися як ціль. Відповідно класифікувати результат і результативність, зокрема аудиторської діяльності, можна за такими критеріями, які визначені без існування заздалегідь установлених цілей, наприклад, ефективність (ступінь відповідності досягнутих результатів використаним ресурсам), економічність (ступінь використання ресурсів), прибутковість (ступінь перевищення отриманих доходів над понесеними витратами) тощо. Проте більшу цінність мають критерії результативності, які ув'язуються зі ступенем досягнення та відповідності цілям, сформованими як зовнішнім середовищем, так і самою системою аудиторської діяльності. З цього погляду використання терміна «якість» як ключового параметру результативності аудиторської діяльності є найдоцільнішим, оскільки, по-перше, саме в цьому понятті поєднуються об'єктивні та суб'єктивні характеристики аудиту як явища і процесу, ключові характеристики результативності, а по-друге – саме від неї залежить можливість його функціонування, оскільки якщо аудит якісно виконує свої функції, але здійснює їх недостатньо ефективно, економічно, прибутково, продуктивно, то аудиторська діяльність може існувати, в протилежному разі (навіть при отриманні прибутку, економії ресурсів тощо) доцільність існування аудиту має бути поставлена під сумнів.

Визначаючи якість аудиту, треба враховувати його особливості та специфічні характеристики як професійної послуги. Саме до цієї групи аудит віднесено згідно з Державним класифікатором продукції та послуг ДК 016:2010 [1]. Традиційно в

науковій літературі виділяють такі характеристики, які диференціюють послуги від товарів: невідчутність, невіддільність, мінливість (неоднорідність або несталість якості), недовговічність, відсутність власності, більшість з яких супроводжуються зауваженнями «як правило», «у багатьох випадках», «можуть бути». Узагальнюючи існуючі відмінності, можна виокремити такі специфічні особливості аудиту як професійної послуги: 1) результат виконання завдань з аудиту – це комбінація уречевлених (аудиторський звіт) та неуречевлених (усні пояснення аудитора, його спілкування з управлінським персоналом) елементів, які не є антиподами, а являють собою дві сторони одного цілого; 2) основний результат аудиту (аудиторський звіт) є матеріальним об'єктом, який може зберігатися, демонструватися та використовуватися без участі виконавця (аудитора, аудиторської фірми); 3) виконання завдань з аудиту та використання їх результатів не завжди відбувається одночасно, не збігаються ні в часі, ні в просторі, і не є нерозривними; 4) аудитор безпосередньо взаємодіє із суб'єктом, який підлягає аудиту, але не завжди існує безпосередня взаємодія виконавця (аудитора) та користувача результатами його роботи; 5) при виконанні завдань з обов'язкового аудиту результат аудиту (аудиторський звіт) має публічний характер, поширюється серед широкого кола користувачів.

Якість аудиту – це комплексне поняття, яке включає такі елементи, як якість процесу аудиту, якість сформованої думки аудитора, якість проміжного та кінцевого результатів аудиту, якість інформування користувачів про процес і результати аудиту. Сам факт проведення аудиту не є достатнім; важливі, по-перше, його якість з погляду задоволення потреб користувачів, по-друге – механізм доведення професійної думки аудитора до них. При визначенні якості аудиту слід враховувати те, що аудит є комунікаційним процесом, а одна з ключових проблем комунікації – проблема адекватного сприйняття інформації, що передається, та відповідно результативності комунікації. Повідомлення, які передаються в процесі виконання аудиту та при його завершенні, мають подолати певні комунікаційні бар'єри, в результаті дії яких вони можуть бути сприйняті не повною мірою, у викривленому вигляді або взагалі залишитися без розгляду.

На макрорівні концепція орієнтації на користувача повинна мати першочергове значення при визначенні якості аудиту і визначати всі інші критерії оцінки якості, в тому числі зміст і вимоги професійних стандартів. Це обумовлює використання такого інструменту контролю якості, як механізм відстеження ступеня задоволення інформаційних потреб та очікувань користувачів. На мікрорівні якість аудиту має бути підпорядкована вимогам дотримання професійних стандартів, а інструментом контролю повинні бути зовнішні перевірки функціонування внутрішньої системи контролю якості.

Література

1. Наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 11 жовтня 2010 року №457 «Про затвердження та скасування національних класифікаторів» (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.nau.ua/doc/?code=vb457609-10>

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

МАТЕРІАЛИ

IV МІЖНАРОДНОЇ НАУКОВО-ПРАКТИЧНОЇ КОНФЕРЕНЦІЇ

**«СТАН І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ
ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ
В УКРАЇНІ»**

Підписано до друку 04.05.2016 р.

Формат 60x84 1/16. Гарнітура Times New Roman

Папір офсетний . Друк на дублювальній машині.

Умов. друк. арк. Облік.-вид. арк.

Зам . № Тираж 220 прим.

Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ТНЕУ»

вул. Береженська, 2, м. Тернопіль, 46004

тел. (0352) 47-58-72

E-mail: edition@tneu.edu.ua

СМП «Тайп», вул. Чернівецька, 44 б, м. Тернопіль, 46006

тел. / факс (0352) 52-61-61, 52-75-00

E-mail: taup.ua@gmail.com