



МАТЕРІАЛИ
ІІІ Міжнародної
науково-практичної конференції
“ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
СИСТЕМИ МЕНЕДЖМЕНТУ
ПІДПРИЄМСТВА”

м. Львів, 27-28 квітня 2017 р.



LITTERIS · ET · ARTIBVS

**Міністерство освіти і науки України
Національний університет «Львівська політехніка»**

**Університет Марії Кюрі–Склодовської
(м. Люблін, Польща)**

За участі:

**Гірничо-металургійної академії ім. Станіслава Сташиця (м. Краків, Польща),
Технічно-гуманітарної академії (м. Бельсько-Бяла, Польща),
Білоруського державного економічного університету (м. Мінськ, Білорусь),
Молдавської економічної академії (м. Кишинів, Молдова),
Господарської академії ім. Д. А. Ценова (м. Свіштов, Болгарія),
Будапештського університету ім. Матвія Корвіна (Угорщина),
Вільнюського університету (Литва),
Технічного університету в Кошице (Словаччина)**

МАТЕРІАЛИ

**III Міжнародної
науково-практичної конференції**

**“ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
СИСТЕМИ МЕНЕДЖМЕНТУ
ПІДПРИЄМСТВА”**

м. Львів, 27–28 квітня 2017 р.

**Львів
Видавництво Львівської політехніки
2017**

О 176 **Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції “Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства”.** – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2017. – 308 с.
ISBN 978-966-941-041-2

Викладено матеріали, розглянуті на пленарному засіданні та секціях: „Сучасний стан та проблеми обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємства”, „Уніфікація обліково-аналітичних процедур: міжнародний досвід та вітчизняна практика”, „Організаційно-методичні аспекти підготовки обліково-аналітичних працівників та підвищення їх кваліфікації”, „Інформаційні системи і технології в системі обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства”, „Історичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку”. Матеріалами розкрито проблемні питання та шляхи вирішення у предметних сферах знань з теорії обліку, оподаткування, аналізу й аудиту, практичного досвіду застосування обліково-аналітичного інструментарію в системі менеджменту підприємства, результати вітчизняних та іноземних тематичних наукових досліджень.

Матеріали становлять інтерес і можуть бути корисними для широкої наукової громадськості, керівників підприємств та державних установ, викладачів економічних дисциплін і фахівців з обліку, аналізу і аудиту, слухачів системи підвищення кваліфікації, студентів вищих навчальних закладів.

УДК 657.1:658.012:330.14

Матеріали подано в авторській редакції

Відповідальний за випуск І.Й. Яремко

ПРОГРАМНИЙ КОМІТЕТ

Голова	Юрій Бобало – проф., ректор Національного університету «Львівська політехніка».
Співголови	Наталя Чухрай – проф., проректор з наукової роботи Національного університету «Львівська політехніка» Олег Кузьмін – проф., директор Інституту економіки і менеджменту Національного університету «Львівська політехніка» Ігор Яремко – проф., завідувач кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка»
Члени комітету	Анджей Августинек, проф., м. Краків, Польща Ігор Алексеев, проф., Україна Василь Бачинський, проф., Україна Микола Бондар, проф., Україна Лакіс Вацловас Іозо, проф., м. Вільнюс, Литва Веслав Вашкелевич, проф., м. Краків, Польща Юстина Верига, проф., Україна Михайло Войнаренко, проф., Україна Володимир Газда, проф., м. Кошице, Словаччина Петро Гарасим, проф., Україна Сергій Голов, проф., Україна Зіновій Гуцайлюк, проф., Україна Любов Гуцаленко, проф., Україна Григорій Давидов, проф., Україна Йосип Даньків, проф., Україна Ян Дуда, проф., м. Краків, Польща Зеновій-Михайло Задорожний, проф., Україна Світлана Зубілевич, проф., Україна Малгожата Камінецька, проф., м. Люблін, Польща Софія Кафка, доц., Україна Любомира Кіндрацька, проф., Україна Агнешка Кістер, проф., м. Люблін, Польща Анатолій Ковальов, проф., Україна Олексій Ковалюк, проф., Україна Сергій Коротаєв, проф., м. Мінськ, Білорусь Руслан Костирко, проф., Україна Ярослав Крупка, проф., Україна Світлана Кузнецова, проф., Україна Петро Куцик, проф., Україна Інна Лазаришина, проф., Україна Пйотр Лебковскі, проф., м. Краків, Польща Світлана Левицька, проф., Україна

Януш Наркевіч, проф., м. Люблін, Польща
Валентина Орлова, проф., Україна
Сергій Охріменко, проф., м. Кишинів, Молдова
Збігнев Пастушак, проф., м. Люблін, Польща
Олена Петрик, проф., Україна
Андрій Пилипенко, проф., Україна
Надія Пилипів, проф., Україна
Юрій Погорелов, проф., Україна
Міхаель Прайсер, проф., м. Гамбург, Німеччина
Костянтин Редченко, проф., Україна
Олександр Редько, проф., Україна
Ліоніус Гайзаускас, проф. м. Вільнюс, Литва
Марина Реслер, проф., Україна
Генрик Ронек, проф., м. Люблін, Польща
Василь Рудницький, проф., Україна
Ірина Садовська, проф., Україна
Росица Сімеонова, проф., м. Свіштов, Болгарія
Олена Славкова, проф., Україна
Олександр Степовий, Україна
Марія Теловата, проф., Україна
Світлана Філіппова, проф., Україна
Гонората Хованец, проф., м. Бельсько-Бяла, Польща
Віорел Цуркану, проф., м. Кишинів, Молдова
Людмила Чижевська, проф., Україна
Галина Чиприянова, проф., м. Свіштов, Болгарія
Володимир Шевчук, проф., Україна
Володимир Яценко, проф., Україна

ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ КОМІТЕТ

Голова	Анатолій Загородній, професор кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка»
СЕКРЕТАР	Наталія Литвиненко, доцент кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка»
РЕЦЕНЗЕНТИ	Радченко К.І., д.е.н., професор, завідувач кафедри аудиту, аналізу та оподаткування Львівського торговельно-економічного університету Крупка Я.Д., д.е.н., професор кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету

Конференція проведена в рамках спланованих заходів, присвячених 200- річчю Національного університету «Львівська політехніка» та відповідно до Плану проведення наукових конференцій з проблем вищої освіти і науки України на 2017р. (лист МОНУкр № 1/9 -125 від 06.03.2017 р.).

Матеріали міжнародної науково-практичної конференції розкривають історичний досвід викладання бухгалтерської справи у Львівській політехніці, присвячені вирішенню існуючих теоретичних і практичних проблем у сфері обліково-аналітичного забезпечення підприємницької діяльності та прийняття управлінських рішень. Пропонований учасникам конференції фарватер доповідей виходить з того, що формування дієвих обліково-аналітичних систем взаємопов'язаний з перспективами забезпечення стабільного функціонування і можливостями розвитку сучасних підприємств в умовах непрогнозованого стану глобального економічного середовища і вітчизняної трансформаційної економіки.

Тематика конференції, її основна спрямованість впливає з того, що нові умови функціонування підприємств закономірно вимагають адекватних змін в управлінні, що, у свою чергу, потребує науково-теоретичних розробок і практичного впровадження адаптивних інформаційно-аналітичних систем. Доповіді учасників конференції репрезентують їхні напрацювання у вирішенні методологічних проблем у предметній сфері, зокрема, формування релевантної інформації в системі обліку, надання адаптивності та використання оцінного, аналітичного, контрольного та прогностичного інструментарію у забезпеченні ефективності функціонування системи менеджменту підприємства й процесів регулювання економіки.

Матеріали конференції розкривають існуючі проблеми в системі бухгалтерського обліку і звітності як основного формалізованого джерела інформації про діяльність

підприємств, аргументують недостатню відповідність методичних засад оцінно-аналітичних моделей для встановлення рівня ефективності й вартісної характеристики підприємств. В матеріалах опубліковано апробовані на конференції шляхи удосконалення обліково-аналітичного інструментарію, концептуальну спрямованість їх адаптації до умов реальної практики функціонування сучасних суб'єктів економіки. Вирішення проблематики обліково-звітної, аналітичного і функціонально-управлінського інструментарію здійснено з точки зору не тільки теоретичного удосконалення, але й виходячи із практичного підходу.

Доповіді на конференції узгоджуються з концептуальним спрямуванням сучасних вітчизняних і зарубіжних досліджень у предметній сфері знань, розвитку конкретних складових підсистем інформаційно-аналітичного забезпечення, які виділено в окремі сфери наукових досліджень.

ВИКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ДИСЦИПЛІН У ЛЬВІВСЬКІЙ ПОЛІТЕХНІЦІ: ІСТОРИЧНІ РОЗВІДКИ

Національний університет «Львівська політехніка» – один з найдавніших технічних університетів Східної Європи і України. Цілісну історію Львівської політехніки розпочинають від часу створення Цісарсько-королівської реальної школи у Львові. Цей історичний факт документально підтверджений королівським декретом австрійського імператора Франца I за № 78 від 7 березня 1816 року.

Протягом тривалого історичного періоду Львівська політехніка позиціювалася як технічний заклад. Попри те, результати наукових пошуків як в українських, так і в зарубіжних архівних джерелах, які активно велися до 200-літнього ювілею Львівської політехніки, засвідчили важливу роль економічної підготовки фахівців упродовж всього часу її існування. Значимість економічної науки загалом і бухгалтерії, як навчальної і прикладної дисципліни, зокрема, підтверджується архівними документами. Вже в першому документі про створення Цісарсько-королівської реальної школи у Львові акцентовано: «наладнати виклад в Реальній школі економіки, котра наразі перебуває осторонь...для неї слід навчання виокремити» (п. 5 Рапорту Придворної навчальної комісії «Про заснування Реальної школи у Львові» з найвищою резолюцією і особистим підписом Імператора Франца I). Цим же рапортом визначено перелік навчальних дисциплін, серед невеликої кількості яких є й «Здвоєна бухгалтерія» (подвійна бухгалтерія), а також визначено умови праці та заробітна плата викладачів бухгалтерської справи.

Тогочасна практика передбачала імперативність визначення переліку дисциплін в регіональних навчальних закладах, тому вже у березні 1816 року декретом № 78 Надворної комісії з освіти, яким було дано дозвіл на провадження навчальної діяльності в Реальній школі Львова, вказано конкретні навчальні дисципліни. Серед 13 визначених дисциплін дві належали до облікової сфери знань – «Die Doppelte Buchhaltung» (подвійна бухгалтерія) і «Das Rechnen» (рахівництво).

Цей документ містить і особовий склад викладачів та їх оплату відповідно до штатного розпису. Хоча на практиці в організації навчального процесу виникли проблеми через нестачу місцевих кадрів відповідної кваліфікації для кількох дисциплін, а також відмовою деяких професорів працювати в Реальній школі. Кадрові та інші перепони були усунуті в різний спосіб. Наприклад, для викладання дисципліни «Елементарна математика і купецький бухгалтерський облік» було призначено Франциска Лебака, якого можна вважати першим викладачем бухгалтерії у Львівській політехніці.

Навчанню бухгалтерії відводилася значна увага з часу заснування Реальної школи. Підтвердженням цього є розпорядження (циркуляр Крайового уряду від 23.09.1877 р.), відповідно до якого «через вісім років після відкриття цієї школи від тих, хто претендує на право самостійного ведення торгівлі у Львові, вимагатимуть закінчення реальної школи, або щонайменше складання іспиту з бухгалтерії». Перенесення процесів викладання бухгалтерської справи в Реальну школу з інших торгових шкіл, які тоді існували на галицьких землях обґрунтовувалося тим, що «незвичайне зростання у попередні роки транзитної торгівлі в Галичині на той час скоротилося до незначних розмірів і потреба в окремій підготовці купців з досконалим знанням бухгалтерії стала не надто гострою, а тому їх підготовку найкраще здійснювати у Львівській реальній школі, де невелика кількість учнів готуються до торговельної професії».

Знання бухгалтерської справи вважали необхідним і для техніко-технологічних наук, спрямованих на розвиток крайової промисловості, підготовки кваліфікованих сільських господарів, управителів коронних маєтків, фабричних підприємців, геодезистів, будівельників. Значимість знань щодо ведення бухгалтерської справи можна підтвердити й витягом зі звіту Крайового уряду від 17 серпня 1821 р.: «усунути польську мову з Реальної школи, а замість неї запровадити навчання бухгалтерії, необхідної для майбутніх камеральних урядників».

Впродовж всієї історії Львівська політехніка з різних причин 14 разів змінювала свою назву, відповідно змінювалися перелік і програми навчальних дисциплін (табл.1).

Викладання бухгалтерських дисциплін у Львівській політехніці

Роки	Назва вишу	Назва дисциплін
1816-1825	Цісарсько-королівська реальна школа у Львові	«Die Doppelte Buchhaltung» (подвійна бухгалтерія)
		«Das Rechnen» (рахівництво)
1825-1835	Цісарсько-королівська реальна школа технічних і комерційних наук у Львові	«Die Doppelte Buchhaltung» (подвійна бухгалтерія)
		«Das Rechnen» (рахівництво)
1835-1844	Цісарсько-королівська реально-торговельна академія у Львові	«Die Doppelte Buchhaltung» (подвійна бухгалтерія)
		«Das Rechnen» (рахівництво)
1844-1877	Цісарсько-королівська технічна академія у Львові	«Buchalterya i ustawy budownicze» (Бухгалтерія і засади будівництва)
		«Die Doppelte Buchhaltung» (подвійна бухгалтерія)
		«Das Rechnen» (рахівництво)
1877-1894	Цісарсько-королівська Вища технічна школа у Львові	«Buchalterya» (Бухгалтерія)
1894-1921	Цісарсько-королівська політехнічна школа у Львові	«Buchalterya» (Бухгалтерія)
		«Nauka prowadzenia praktycznego księgrą chunkowych, korespondency i handlowej, tudzież prakantorowych» (Наука практичного ведення рахункових книг, торгівельної кореспонденції, а також праці у канторах)
		«Przepisy o podatkach spożywczych» (Приписи про споживчі податки)
		«Praktyka rachunkowo-administracyjna» (Рахунково-адміністративна практика)
1921-1939	Львівська політехніка	«Księgowanie/Księgowość» (Рахівництво)
		«Buchalterja podwójna» (Подвійна бухгалтерія)
		«Księgowość i bilanse» (Рахівництво і баланс)
		«Rachunkowość i szacowanie dóbr» (Облік і оцінка статків)
		«Szacowanie dóbr» (Оцінка статків)
		«Rachunkowość» (Бухгалтерський облік)
		«Praktyka rachunkowo-administracyjna» (Рахунково-адміністративна практика)
		«Seminarjum ekonomiczno-rolniczne» (Семинар з економіки в сільському господарстві)
		«Seminarjum ekonomiczne» (Семинар економічний)
		«Rachunkowość i kasowość kolejowa» (Облік та касові операції на залізниці)
		«Rachunkowość rolnicza» (Облік у сільському господарстві)
		«Seminarjum ekonomiczno-rolniczne» (Семинар з економіки в сільському господарстві)
		«Seminarjum kalkulacji warsztatowej» (Семинар з виробничої калькуляції)
		«Nauka rachunkowości, kalkulacji i szacowanie» (Наука рахівництва, калькуляції і оцінки)
«Wybranedziały z ekonomiki rolnizei» (Ділова практика з економіки сільського господарства)		
«Administracja lasuz księgowością» (Адміністрування та облік в лісовому господарстві)		
1939-1942	Львівський політехнічний інститут	Дисципліни не викладалися
1942-1944	Технічні фахові курси у Львові	Дисципліни не викладалися

Роки	Назва вишу	Назва дисциплін
1944-1967	Львівський політехнічний інститут	«Бухгалтерський облік» (для необлікових економічних спеціальностей)
1967-1978	Львівський ордена Леніна політехнічний інститут	«Бухгалтерський облік» (для необлікових економічних спеціальностей)
1978-1993	Львівський ордена Леніна політехнічний інститут імені Ленінського комсомолу	«Бухгалтерський облік» (для необлікових економічних спеціальностей)
1993-2000	Державний університет «Львівська політехніка»	«Бухгалтерський облік» (для необлікових економічних спеціальностей)
		Бухгалтерські дисципліни для напряму підготовки «Економіка і підприємництво» та спеціальності «Облік і аудит»
з 2000 р.	Національний Університет «Львівська політехніка»	«Бухгалтерський облік» (для необлікових економічних спеціальностей)
		Бухгалтерські дисципліни для напряму підготовки «Економіка і підприємництво» та спеціальності «Облік і аудит»
		Бухгалтерські дисципліни галузі знань «Економіка і підприємництво» напряму підготовки та спеціальності «Облік і аудит»
		Бухгалтерські дисципліни для спеціальності «Облік і оподаткування»

Дослідження навчальних програм за 1873-1940 рр. засвідчують, що викладання бухгалтерії в різний час і для різних спеціальностей здійснювалося в межах різних за назвами дисциплін, а зміст враховував специфіку фахової підготовки (будівництво, сільське, лісове і залізничне господарства тощо).

Предмет бухгалтерії викладали для керівників різного рівня галузевих господарств, які в той час, як і нині, були відповідальні за стан обліку. Значний обсяг аудиторного часу на опанування бухгалтерської справи (лекції і практичні заняття), структура дисциплін (зміст навчальних тем, їх якісна характеристика з позиції того часу), добір викладацького складу вказують на важливість облікових знань для підготовки фахівців.

Значний вплив на зміст облікових дисциплін мала Австрійська економічна школа, яка у багатьох значеннях визнається відокремленою і вищою від інших, оскільки демонструє особливий, більш реалістичний та ширший погляд на економічну науку. Відповідно «класичні» теми облікових дисциплін доповнювалися, наприклад, такими темами: устрою господарської економіки, оцінювання змін майна за результатами господарювання тощо.

Фундаментальний зміст викладання облікових дисциплін впливає з їх коротких анотацій. Наприклад, у предметі «Бухгалтерія», починаючи із 1875 р., передбачалось вивчення подвійного запису в розрізі англійських, італійських, німецьких та французьких шкіл.

Особливістю програм було викладання обліку зіставно з економічною теорією, зокрема в таких дисциплінах: «Księgowanie/Księgowość» (Рахівництво), «Buchalterja podwójna» (Подвійна бухгалтерія), «Księgowość i bilans» (Рахівництво і баланс), «Rachunkowość» (Бухгалтерський облік).

Теоретичні курси бухгалтерії супроводжувалися практикою: *Nauka prowadzenia praktycznego księgrachunkowych, korespondencji handlowej, tudzież prackantorowych* (наука практичного ведення рахункових книг, торговельної кореспонденції, а також праці у канторах); *Praktyka rachunkowo-administracyjna* (рахунково-адміністративна практика); *Seminarjum ekonomiczno-rolniczne* (семинар з економіки в сільському господарстві); *Seminarjum kalkulacji warsztatowej* (семинар з виробничої калькуляції). Паралельно викладався дисципліна з оподаткування – «*Przepisy o podatkach spożywczych*» (приписи про споживчі податки).

Особлива увага зверталася на якість викладання бухгалтерської справи, а тому важливим був і добір викладачів, які повинні були мати ліцензію (диплом), завірену відповідними підписами («...відбір суворий і жорсткий...конкурс неабиякий»). До викладачів висувалися спеціальні вимоги: «Посада викладача бухгалтерії може обіймати людина з відповідними навиками, котра має за собою державну службу» (п. 2 Рапорту). До викладання запрошувалися провідні фахівці, зокрема з Львівського університету та Нормальної школи, а також з державних закладів. Показово, що три викладачі облікових дисциплін – Стефан Павлік (1920-1921 н.р.), Густав Бізанц (1888–1889 н.р., 1898–1899 н.р.) та Антоній Верещинський (1939-1940 н.р.) були ректорами Львівської політехніки; Стефан Козьма — секретар сенату Львівського університету; Леопольд Каро – декан рільничо-лісового факультету Львівської політехніки (1922–1923 н.р.), голова Польського економічного товариства у Львові, засновник і редактор часопису «Przegląd Ekonomiczny».

Впродовж 1939-1966 рр. облікові дисципліни не були передбачені у навчальних планах підготовки фахівців. У 1965 р. згідно з наказом Міністерства вищої і середньої спеціальної освіти СРСР у Львівському політехнічному інституті створено інженерно-економічний факультет, на якому здійснювалася підготовка інженерів-економістів для машинобудування та приладобудування, будівництва, хімічної промисловості, енергетики та промисловості будівельних матеріалів (перший набір студентів був у 1966 р.). Для цих студентів викладалася дисципліна «Бухгалтерський облік» в обсязі 70-130 годин.

У 1994 р. університет ліцензував підготовку бакалаврів і вперше здійснив набір на декілька економічних спеціальностей напряму підготовки «Економіка і підприємництво», серед яких була спеціальність «Облік і аудит». Для інших спеціальностей обов'язковим було викладання дисципліни «Бухгалтерський облік». У 1998 р. розпочато набір на підготовку спеціалістів, а у 1999 р. – магістрів за спеціальністю «Облік і аудит».

У 2002 р. у Національному університеті «Львівська політехніка» створено кафедру обліку та аналізу. У зв'язку з цим студентів спеціальності «Облік і аудит» (бакалаврів, спеціалістів, магістрів) з кафедри економіки, фінансів та обліку переведено на новостворену кафедру.

У 2016 р. відповідно до нового переліку спеціальностей кафедрою обліку та аналізу розроблено освітньо-професійні програми підготовки бакалаврів і магістрів за спеціальністю «Облік і оподаткування», а також ліцензовано підготовку докторів філософії за цією ж спеціальністю.

Загалом дослідження історії розвитку певної системи знань сприяє розумінню сучасного стану та прогнозуванню її можливостей у майбутньому. Еволюція бухгалтерської науки дає можливість уявити логіку розвитку, встановити недоліки організації та методики обліку в минулому, знайти шляхи розв'язання актуальних проблем. Водночас традиційно і до теперішнього часу українські науковці часто обмежувалися історичними дослідженнями розвитку бухгалтерської справи як облікової науки, навчальної дисципліни та практики її застосування на територіях, які входили до Російської імперії, а потім СРСР.

Однак незаперечним є факт, що історичний розвиток бухгалтерського обліку, як і будь-якої галузі знань, ґрунтується на джерелах, які дають інформацію для розв'язання сьогоденних завдань. З цих позицій вивчення історичного досвіду обліку на основі достовірних й найважливіших історичних джерел варто розглядати не лише в площині історичних надбань, але й виявлення і систематизації набутих науково-практичних знань.

АУДИТ ТЕХНІЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КСБО

Технічне забезпечення відносять до забезпечуючої частини комп'ютерної системи бухгалтерського обліку (далі – КСБО) поряд з організаційним, інформаційним, програмним та математичним, ергономічним та іншими видами забезпечення. Вона призначена для формування середовища комп'ютерної обробки інформації, здатного ефективно вирішувати облікові та управлінські завдання.

Як справедливо зауважує доцент Л.О. Ходаківська, "процедури дослідження технічного забезпечення мають надавати обґрунтовану впевненість у тому, що наявні технічні засоби задовольняють вимогам програмного забезпечення та задачам, вирішуваним в ІС підприємства" [3]. Автор не акцентує уваги на складових технічного забезпечення, сучасних засобах зберігання і передачі інформації.

Н.М. Проскуріна розробила форму робочого документа аудитора для тестування технічного забезпечення та порядку зберігання даних [0]. Автор пропонує перевірити кількість комп'ютерів на підприємстві; чи встановлена на підприємстві локальна мережа та кількість підключених до неї комп'ютерів; тип кабельної системи; кількість виділених серверів. На наш погляд, аудит технічного забезпечення КСБО необхідно застосувати системний підхід.

Розробки вчених у галузі аудиту технічного забезпечення слід розглядати в логічному взаємозв'язку з розвитком наукової думки комп'ютеризації різних процесів загалом. Зокрема, перспективною з точки зору можливості використання для таких цілей є ідея Н.М. Хорунжак щодо застосування логіко-статистичних інформаційних моделей (ЛСІМ) для контролю об'єктів обліку. Науковець розробила блок-схему автоматизації контролю стану об'єктів обліку на базі ЛСІМ і макет відповідного сигнального результатного документа [0, с. 88]. Аналогічний підхід може бути використаний і щодо аудиту технічного забезпечення.

Сучасні комп'ютерні системи бухгалтерського обліку – це зазвичай інтегровані інформаційні системи, що працюють в умовах розподіленої обробки даних, на єдиній програмно апаратній платформі і загальній базі даних. Необхідною умовою роботи таких систем є наявність мереж. Як відомо, складовими елементами мереж є: (1) комп'ютери, (2) канали зв'язку, (3) програмне забезпечення передачі даних.

Архітектура сучасних КСБО, зазвичай, відповідає технології клієнт-сервер, що передбачає поділ комп'ютерів на робочі станції (клієнти) і сервери. Наші попередні дослідження [0] показали, що під час аудиту технічного забезпечення повинні бути перевірені:

- комп'ютери-клієнти (робочі станції),
- сервери,
- канали зв'язку (кабельні або бездротові),
- програмне забезпечення передачі даних.

Аудит комп'ютерів – це повна експертиза усіх одиниць оргтехніки з визначенням апаратної конфігурації та її відповідності програмному забезпеченню, що перевіряється. За її підсумками роблять висновок про відповідність меті і завданням підприємства. Рекомендації можуть стосуватися окремих пристроїв системи, так і всієї інфраструктури у цілому. Експерт перевіряє:

- тип і вік обчислювальної техніки;
- наявність відповідних інформаційній системі обчислювальних потужностей, об'ємів пам'яті,
- наявність робочих місць та їх кількість,
- наявність у штаті організації ІТ-спеціалістів, мережних адміністраторів, рівень їх кваліфікації,

– за умов відсутності згаданих штатних одиниць, наявність угод про обслуговування обчислювальної техніки.

Аудит серверів – це, зазвичай, головна мета ІТ-експертизи, оскільки саме сервери є основою будь-якої інформаційної інфраструктури. Експерт перевіряє продуктивність, загальний стан систем сервера, захист від вірусів, спама і зломів, ступінь надійності зберігання даних, навіть фізичне розміщення станції (а саме обмежений доступ персоналу до приміщення) може мати велике значення. Інформація може зберігатися у централізованих або розподілених базах даних. Сучасні інформаційні системи пропонують також web-орієнтовані сервери, з єдиною центральною базою даних.

Аудит кабельних комунікацій – це перевірка трас, сертифікація портів, тести периферійних пристроїв, візуалізація логічного плану мереж тощо. Даний тип аудиту виконують у комплексі, проте за необхідності його можна провести окремо.

Аудит програмного забезпечення передачі даних – це перевірка програм, встановлених на пристроях ІТ-інфраструктури підприємств. Експерти перевіряють ліцензування, актуальність оновлень, спільну роботу програм різних виробників в масштабах єдиної локальної мережі, наявність конфліктів між програмами.

Аудит технічного забезпечення є важливою ланкою злагодженої роботи усіх складових комп'ютерної системи не лише бухгалтерського обліку, але й усього підприємства. Об'єднавши результати дослідження, фахівці формують детальні рекомендації оптимальної експлуатації та модернізації інтегрованих інформаційних систем. Для здійснення таких перевірок необхідно запрошувати ІТ-експертів, що мають необхідну кваліфікацію. Своєчасний аудит здатний попередити втрату інформації, часу та коштів підприємства.

1. Лучко М.Р., Адамик О.В. Інформаційні системи і технології в обліку й аудиті: Навчальний посібник / М.Р. Лучко, О.В. Адамик. – Тернопіль: Економічна думка, 2016. – 252 с.; 2. Проскуріна Н.М. Аудиторські процедури в умовах електронної обробки бухгалтерської інформації // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2010. – Вип. 2. – С. 53-62; 3. Ходаківська Л. О. Організація проведення аудиту за допомогою комп'ютерних інформаційних систем // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Вип. 1 (4). – Т. 3. – Полтава : ПДАА. – 2012. – С. 230-238; 4. Хорунжак Н.М. Логіко-статистичні інформаційні моделі та перспективи їхнього використання для діагностики стану процесу фінансування бюджетних установ / Н.М. Хорунжак // Торгівля і ринок України. – 2013. – № 36. – С. 88–101

ПРОБЛЕМА АКТИВІЗАЦІЇ ПРОФЕСІЙНОЇ ПІДГОТОВКИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИХ ПРАЦІВНИКІВ

Розвиток ринкових відносин в Україні зумовлює нові вимоги до підвищення якості професійної підготовки обліково-аналітичних працівників, яка сприяє формуванню у майбутніх фахівців не тільки економічних знань, умінь і навичок, необхідних у професійній діяльності, але й забезпечує практичний досвід.

Проблеми вищої економічної освіти молоді є предметом наукових досліджень В.Я. Боброва, Г.О. Ковальчук, В.А. Козакова, О.С. Падалки, О.О. Романовського, О.Т. Шпака, ін. Однак, проблема професійної підготовки обліково-аналітичних працівників потребує доопрацювання.

Домінантні *принципи відбору змісту* професійної підготовки обліково-аналітичних працівників – відображення соціального замовлення суспільства, цілісності формування професійного знання, відповідності змісту професійної підготовки обліково-аналітичних працівників цілям навчання, єдності предметно-змістового та діяльнісного аспектів навчання обліково-аналітичних працівників.

Для підвищення ефективності організації навчання обліково-аналітичних працівників доцільно активізувати лекції, практичні заняття, самостійну роботу студентів. Зокрема, *лекція* як форма забезпечення теоретичних настанов та викладок педагога підвищує ефективність, якщо застосувати взаємодію та діалог студентів і викладача у розв'язуванні проблем, ситуацій, завдань практично-прикладного характеру, використати мультимедіа засоби, структурно-логічні схеми, ілюстрації тощо.

Практичне заняття як форма закріплення теоретичного матеріалу студентами та контролю сформованості їх знань, умінь і навичок підвищує ефективність, якщо застосувати *навчальний тренінг* – проєктований навчально-виховний процес набуття студентами пізнавального досвіду на практичному занятті. Організаційно-методичними засобами наповнення навчальних тренінгів на практичних заняттях були *інтерактивні методи* навчання. Зокрема, розв'язування диференційованих задач практичного спрямування різних рівнів складності, проблемних ситуацій, проведення партнерських дискусій, ділових ігор, підготовка презентацій, навчальних проєктів, виконання тестових завдань. Вони моделюють реальну професійну діяльність майбутніх фахівців в умовах ринку та виступають засобами пізнання майбутніми фахівцями економічних закономірностей, суб'єктів, об'єктів, предметів професійних відносин, критеріїв та методів досліджень у їх професійній діяльності. Ефективною виявилась і робота студентів на практичних заняттях у складі малих груп, на умовах змагання.

Водночас, *самостійна робота* як визначальна форма організації навчання майбутніх обліково-аналітичних працівників відображає особистий внесок студента в результати пізнавальної діяльності. Встановлено, що ефективними *методами* реалізації самостійної роботи є створення студентами індивідуальних опорних конспектів, виконання вправ змістово-пошукового плану, підготовка та виконання індивідуальних, колективних завдань, курсових проєктів на основі наскрізних завдань.

Критеріями оцінки ефективності професійної підготовки обліково-аналітичних працівників було обрано: змістовий (якість набуття студентами змісту економічних дисциплін), процесуальний (сформованість економічних умінь студентів, рівень адаптації студентів до навчального процесу, рівень розвитку комунікативних умінь студентів, рівень групової згуртованості студентів), мотиваційно-рефлексивний (сформованість пізнавальної мотивації та розвиток рівня домагань студентів), поведінково-результативний (сформованість активної самостійності студентів).

Доведено, що активізація лекцій, практичних занять, самостійної роботи студентів сприяла розвитку їх активної самостійності. Так, кількість студентів репродуктивного рівня оволодіння змістом економічних дисциплін в експериментальній вибірці скоротилась на 20,43 % порівняно з контрольною, відповідно кількість студентів творчого рівня зросла на 24,43 %. Кількість студентів репродуктивного рівня сформованості економічних умінь і навичок в експериментальній вибірці скоротилась на 18,05 % порівняно з контрольною, відповідно кількість студентів творчого рівня зросла на 23,67 %. Рівень позитивних внутрішніх пізнавальних мотивів студентів експериментальної вибірки виявився на 35,7 % вищим, ніж у контрольній. Адекватний рівень домагань був сформований у 77,7 % студентів експериментальної вибірки, що на 35,6 % більше, ніж у контрольній. В експериментальній вибірці порівняно з контрольною виявилось на 25,1 % більше учасників студентського наукового товариства, відповідно на 23,44 % більше учасників науково-практичних конференцій. Працевлаштування за фахом випускників-учасників експериментальної вибірки виявилось на 28,6 % вище, ніж у контрольній.

Отже, результати проведеного дослідження свідчать, що експериментальна підготовка обліково-аналітичних працівників забезпечує в статистично значущих межах впорядковане, передбачуване, контрольоване підвищення ефективності їх професійної підготовки.

РОЛЬ ПЛАНУВАННЯ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ У ПІДВИЩЕННІ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Управління підприємством в умовах активного розвитку ринку є неможливим без процесу планування господарської діяльності. Планування товарних запасів на підприємствах є важливою складовою забезпечення безперервності торговельного процесу, чинником успішних взаємовідносин із клієнтом, а також показником ефективності господарювання.

На торговельних підприємствах питанням планування і нормування необхідного обсягу запасів займається відділ закупівель або відділ продажу. Дані відділи тісно пов'язані між собою, оскільки відділ закупівель залежить від замовлень відділу продажу.

Метою планування товарних запасів є визначення оптимального їх розміру для забезпечення ритмічності та безперебійності функціонування. Аналізуючи літературні джерела щодо планування товарних запасів, варто зазначити, що дане питання досліджувалося такими науковцями як: Ю. А. Верига, О. В. Карпенко, М. Ю. Карпушенко, О. А. Круглова, Ж. П. Лисенко, Л. В. Нападовська, І. Б. Садовська, Дж. Фостер, Н. В. Хоменко, Ч. Т. Хорнгрен, Е. К. Юрій та ін. проте в літературі недостатньо висвітлені проблеми нормування запасів та шляхи їх вирішення.

Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер [3, с. 8] дають таке визначення планування: "...планування (planning) – це описання задач, проектування можливих результатів і вибір шляху їх досягнення...", а також пов'язують дану складову управлінського обліку з контролем, мета якого – допомагати у виконанні запланованих рішень і подання оцінки, яка забезпечує зворотній зв'язок.

У літературних джерелах досить часто ототожнюють поняття планування із бюджетуванням, проте, ми вважаємо, що дані управлінські категорії слід розмежовувати, оскільки бюджет закладеться на рік, а планування – на кілька періодів.

Із зазначеного вище, можна стверджувати, що планування і контроль кількісно виражаються як бюджет.

Досліджуючи питання планування товарних запасів можна дійти висновку про те, що планування полягає в детальному аналізі попиту на даний товарний запас, впливу сезонних коливань, ризику невчасних поставок та втрат за відсутності товарного запасу тощо. При нормуванні запасів беруться до уваги дані про товарні запаси у розрізі їх класифікації: запаси з коротким терміном зберігання (в т. ч. харчові продукти), поточні, довгострокові, страхові, резервні, за призначенням (у торговельному або виробничому процесі) і т. д. Щодо показників, які враховуються при розрахунку обсягу товарних запасів, то до уваги беруться значення товарних запасів за найближчі періоди діяльності підприємства, попит на даний товарний запас, попередні замовлення клієнтів (якщо позиція йде під замовлення), відгуки клієнтів на якість і корисність даного продукту, прибутки або збитки від товарних запасів тощо.

Під час планування запасів найважливішим є визначення оптимального розміру товарних запасів, який необхідний для конкретного підприємства, що забезпечить якість сервісу та успіх від підприємницької діяльності, адже планування обсягу товарних запасів, на нашу думку, є запорукою уникнення неочікуваних збитків, поганих відгуків від споживачів, зменшення обсягів поставок, а відповідно і їх реалізації, нераціонального використання товарних запасів тощо.

Н. В. Хоменко, О. В. Карпенко, Ю. А. Верига [2, с. 59] вважають, що планування повинно відповідати встановленим цілям формування запасів, фінансовим можливостям підприємства та матеріально-технічній базі підприємства з точки зору їх реалізації.

Поряд із необхідністю планування виникає ряд проблемних питань, серед яких, на нашу думку, основними є: відсутність необхідності планування обсягу запасів як непотрібного, на думку деяких підприємств, процесу управління діяльністю підприємства, недостатність грошових потоків для забезпечення належної складської програми та планового поновлення товарних запасів,

відсутність інформаційного забезпечення, недостатня увага керівництва до планування як інструменту збільшення обсягів продаж, прибутків, клієнтської бази та диверсифікації діяльності тощо.

Ж. П. Лисенко та Е. К. Юрій [1, с. 98] зазначають, що здійснюючи планування товарних запасів підприємство має враховувати ризики, що дають змогу підвищити ефективність управління запасами: зменшення попиту, зміна цін, недотримання умов постачальниками, зміна умов фінансування у зв'язку із виникненням потреби у додатковому фінансуванні тощо.

Ми вважаємо, що в умовах загострення конкуренції та активного розвитку ринку підприємствам, які не застосовують планування в практичних цілях, потрібно створити відділ маркетингу з відповідним інформаційним забезпеченням задля дослідження попиту та поточного аналізу товарних запасів, вводити систему знижок на товарні запаси, яким притаманний слабкий попит та короткі терміни зберігання з метою заміни даних товарних запасів іншими (новими товарами), забезпечення програмного забезпечення, за допомогою якого можна буде організувати збір, накопичення, обробку даних про клієнтську базу, рівень зміни цін, попиту, поставок та реалізації.

1. Лисенко Ж. П. Підвищення ефективності управління запасами при використанні бюджетування з урахуванням ризиків / Ж. П. Лисенко, Е. К. Юрій // Наукові праці Національного університету харчових технологій. – 2014. – Т. 20, № 1. – С. 94-103. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nprikht_2014_20_1_14.; 2. Хоменко Н. В. Товарні запаси: проблеми обліку, контролю та звітності : [монографія] / Н. В. Хоменко, О. В. Карпенко, Ю. А. Верига; Укоопспілка, Полтав. ун-т спожив. кооп. України. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2008. – 153 с.; 3. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерський учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – [пер. с англ.] / [под ред. Я. В. Соколова]. – М. : Финансы и статистика, 2010. – 416 с.

ОСОБЛИВОСТІ НАРАХУВАННЯ І ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДУ ФІЗИЧНИХ ОСІБ, ОТРИМАНОГО ЗА СУМІСНИЦТВОМ

З 1 січня 2011 року суттєво помінялася система оподаткування в Україні, що пов'язано, насамперед, з введенням в дію Податкового кодексу України та запровадження єдиного внеску на державне соціальне страхування. Впродовж останніх 5 років обліковий персонал будь-якого підприємства пристосовувався до норм і постійних змін податкового законодавства, але з 1 січня 2017 року вітчизняні підприємства стикнулися з новими проблемами, адже встановлено мінімальну заробітну плату у розмірі 3200 грн., а у погодинному розмірі – 19,34 грн. Такий показник визначено в Законі України від 21 грудня 2016 року № 1801-VIII "Про Державний бюджет України на 2017 рік" [1].

Роботодавець, згідно Закону України «Про оплату праці» від 24.03.95 р. №108/95-ВР, зобов'язаний щомісяця виплачувати працівнику із повним робочим днем заробітну плату у мінімальному розмірі, яка може складатися з окладу, систематичних премій, інших постійних доплат (окрім доплати за роботу в несприятливих умовах праці та підвищеного ризику для здоров'я за роботу в нічний та надурочний час, роз'їзний характер робіт, премії до святкових і ювілейних дат). На підприємстві дохід може виплачуватися працівникам, які працюють за основним місцем праці, внутрішнім та зовнішнім сумісникам і фізичним особам, які працюють згідно договорів цивільно-правового характеру [2]. Норма мінімальної заробітної плати у розмірі 3200 грн застосовується в контексті усіх працівників підприємства і за основним місцем праці, і за сумісництвом. Якщо нарахована зарплата працівника, який виконав місячну норму праці, є нижчою за встановлений законом розмір мінімальної зарплати, роботодавець проводить доплату до рівня мінімальної зарплати, яка виплачується щомісячно одночасно з виплатою заробітної плати.

У випадках укладення трудового договору про роботу на умовах неповного робочого часу (за яким працює більшість сумісників) роботодавець виплачує заробітну плату пропорційно виконаній нормі праці або залежно від виробітку виходячи з норм із ч. 5 ст. 3-1 Закону про оплату праці. Неповний робочий час або неповний робочий тиждень може встановлюватись як при прийнятті на роботу, так і пізніше лише за угодою між працівником та роботодавцем [2]. Важливим моментом є те, що відповідно дост. 56 Кодексу законів про працю, за угодою між сторонами трудового договору — працівником і роботодавцем — може встановлюватись як при прийнятті на роботу, так і згодом неповний робочий день або неповний робочий тиждень. Отже, змінювати істотні умови праці роботодавець має право лише за наявності змін в організації виробництва та праці. Про зміну істотних умов праці (систем та розмірів оплати праці, пільг, режиму роботи, встановлення або скасування неповного робочого часу, суміщення професій, зміну розрядів і найменування посад та інших) працівник повинен бути повідомлений не пізніше ніж за два місяці. Відповідно, роботодавець не може з 1 січня 2017 року перевести працівників на неповний робочий час з метою скорочення витрат без обґрунтування змін істотних умов праці, що спричинені змінами в організації виробництва і праці (ст. 32 КЗпП) [3]. Отже, для сумісників, якщо у працівника ставка 0,25, то з метою дотримання підприємством мінімальних держгарантій із виплати заробітної плати не нижче від мінімальної, воно має нарахувати такому працівнику зарплату не менше як 800,00 грн.

Абзацом другим частини п'ятої ст. 8 Закону «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування України» від 08.07.2010 р. №2464-VI визначено, що у разі якщо база нарахування ЄВСС не перевищує розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід, сума єдиного внеску розраховується як добуток розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід (прибуток), та ставки єдиного внеску у розмірі 22% [4]. Ця вимога щодо нарахування єдиного внеску на заробітну плату (дохід), не застосовується до:

- заробітної плати з джерела не за основним місцем роботи (базою нарахування єдиного внеску є отриманий дохід (прибуток) незалежно від його розміру);
- заробітної плати (доходу) працівника-інваліда, який працює на підприємстві, в установі або організації, де застосовується ставка 8,41% (5,3%, 5,5%);
- працівників, яким надано відпустки без збереження заробітної плати відповідно до пункту 18 частини першої статті 25 Закону «Про відпустки».

Таким чином, доплату ЄВСС до мінімального розміру страхового внеску на зарплату (доходи) сумісників підприємство не проводить.

Отже, роботодавець має право нарахувати працівнику, який працює неповний робочий день за основним місцем праці, заробітну плату нижчу за мінімальну, але за умови, що сума нарахованої заробітної плати має бути не менша ніж частина від мінімальної заробітної плати, що припадає на фактично відпрацьований час. Однак роботодавець розраховує суму єдиного внеску, як добуток розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який нараховується заробітна плата, та ставки єдиного внеску незалежно від того, що працівник працював неповний робочий день. Вимоги щодо нарахування єдиного внеску на заробітну плату (дохід), що не перевищує розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, не застосовуються до заробітної плати з джерела не за основним місцем роботи (базою нарахування єдиного внеску є отриманий дохід (прибуток) незалежно від його розміру).

1. Про Державний бюджет України на 2017 рік: Закон України від 21.12.2016 р. № 1801-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/nk/>; 2. Про оплату праці: Закон України від 24.03.95 р. №108/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>; 3. Кодекс законів про працю: Закон, Кодекс від 10.12.1971 р. № 322-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/322-08>; 4. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. №2464-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/zakonodavstvo/ediniy-vnesok-na-zagalnoobovyazkove-zakoni-ukraini/62500.html>

ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ ІЗ ЗАСТОСУВАННЯМ СУЧАСНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ

У сучасних умовах світового соціально-економічного розвитку, особливо важливою областю стало інформаційне забезпечення процесу управління підприємством.

Сучасні інформаційні технології, які базуються на професійному використанні інформаційного ресурсу, дають змогу менеджерам ефективно діяти, мінімізуючи ризики.

На розроблення стратегій управління, вибір та формування управлінських рішень, організацію їх виконання, отримання ефективних результатів впливає ціла низка факторів. Серед них найчастіше виділяють: якість, достовірність та оперативність отриманої інформації; комп'ютерне та програмне забезпечення, мережа Інтернет, схема документообігу; посередники інформації між постачальником та одержувачем; зовнішні фактори ринку тощо [1].

Завдяки новим інформаційним технологіям можна оптимізувати й раціоналізувати управлінську функцію за рахунок застосування нових засобів збирання, передачі й перетворення інформації. У менеджменті інформаційні технології є ефективними носіями сучасних методів вирішення економічних завдань, а також сприяють узгодженню економічних процедур згідно з міжнародними вимогами.

Новими формами організації підприємств є мережні й віртуальні корпорації. Суть мережної структури полягає в розподілі основних функцій між окремими підрозділами й організаціями [2].

Зв'язок центрального офісу з підрозділами здійснюється з використанням електронних засобів і глобальної мережі передачі даних, електронної пошти й відео-конференцій. Деякими фірмами практикується процедура голосування й обробка результатів із використанням мережних технологій. При цьому для ідентифікації й захисту результатів голосування застосовується технологія цифрового підпису. Впровадження таких технологій знижує вартість трансакцій і дистрибуції, перебудовує взаємини компаній із клієнтами, підвищує конкуренцію між постачальниками [3].

Отже, підходи, орієнтовані на споживачів, особливу увагу до клієнта, скорочення витрат і, звичайно, застосування сучасних інформаційних технологій у керуванні підприємством є основою для створення конкурентоспроможних моделей бізнесу XXI століття.

1. Титаренко І.В. Удосконалення процесу інформаційного забезпечення як інструменту ефективного управління підприємством / І.В. Титаренко // Міжнародний збірник наукових праць. – 2015. – Вип. 1 (19). – с. 349-353.; 2. Мосендз А.М. Застосування інформаційних технологій на підприємстві / збірник студентських наукових праць, 2009 (частина 3); 3. Корнер М., Витцель М. Виртуальные организации. Новые формы ведения бизнеса в XXI веке.- М.,: Добрая книга, 2005. – 296 с.

ФОРМУВАННЯ ІДИКАТОРІВ ОЦІНКИ СОЦІАЛЬНО-ЕКОЛОГІЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМНИЦТВА

Розширення функцій соціальної відповідальності підприємництва щодо зовнішнього середовища означає зростання їх залежності від оцінки суспільства. Суспільне визнання суб'єкту господарювання та предмету його діяльності обумовлює його конкурентну перевагу на ринку з огляду на поінформованість стейкхолдерів, що вимагає від підприємців виконання низки умов: запобігати заходам, які вважаються соціально шкідливими, зокрема з екологічної точки зору; забезпечувати суспільство товарами та послугами у неприбуткових та екологічно сприятливих сферах бізнесу; приймати відповідальність за економічно-суспільний розвиток та якість життя [3]. Як наслідок, урядові та наукові установи, навчальні заклади, громадські організації і засоби масової інформації, активно долучилися до процесу інформування громадськості про соціальну відповідальність підприємців у формі не фінансової звітності про наслідки підприємницької діяльності у довгостроковій перспективі.

Популяризація міжнародною спільнотою добровільної та обов'язкової звітності в галузі стійкого розвитку і відповідальності бізнесу зумовлює вдосконалити методичні засади верифікації не фінансової звітності в Україні та адаптувати систему індикаторів оцінки відповідальності вітчизняних підприємців до міжнародних стандартів GRI (Global Reporting Initiative), SASB (Sustainability Accounting Standards Board), IIRC (International Integrated Reporting Council), CDP (Carbon Disclosure Project) та ін. [2] (рис.1).

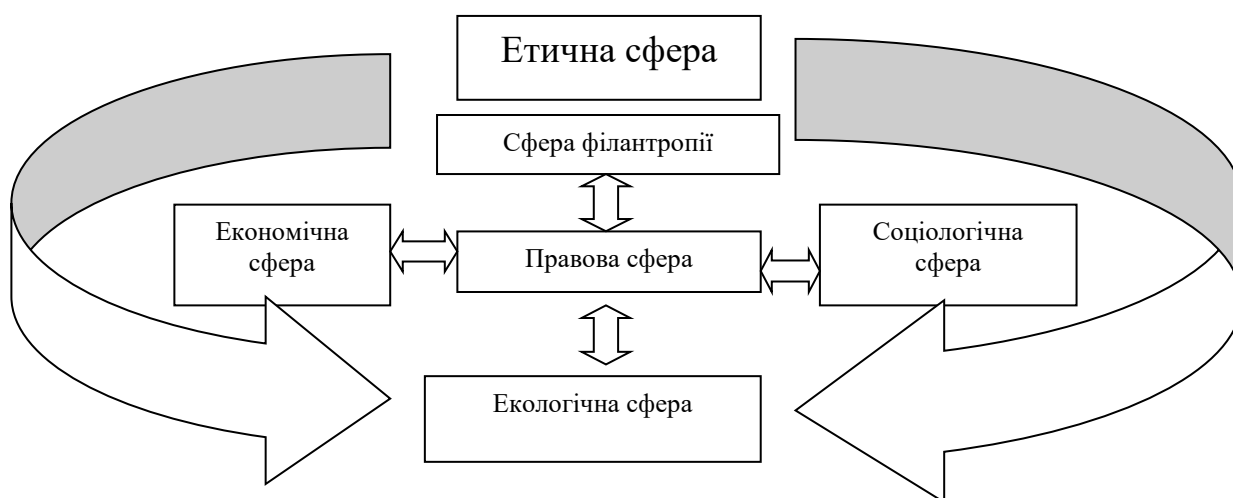


Рис. 1. Сфери оцінки індикаторів соціальної відповідальності підприємництва [1]

Соціально-екологічні індикатори сталого розвитку та відповідальності характеризують результати підприємницької діяльності, які оцінюються внутрішніми і зовнішніми зацікавленими сторонами з метою зростання ефективності такого бізнесу з точки зору вирішення соціально-екологічних проблем на усіх рівнях управління економічною системою. Методика формування системи індикаторів оцінки соціально-екологічної відповідальності підприємництва визначає механізм розрахунку та необхідні дані, як взаємопов'язану сукупність елементів за принципом істотності, і містить такі етапи: визначення мети представлення індикаторів з огляду на інтереси працівників, акціонерів та інвесторів, клієнтів, громади, органів державної влади та управління, постачальників, партнерів, трудомісткість виконання і представлення не фінансового звіту; вибір форми звіту та розробка переліку індикаторів на підставі ініціатив, стандартів

і документів, що регулюють питання соціально-відповідальної діяльності та соціальної звітності в світі (TripleBottom-Line, LondonBenchmarkingGroup, CorporateSocialCitizenship) на основі якісних ознак об'єкту оцінки соціально-екологічної відповідальності [3]; збір даних та перевірка інформаційного забезпечення формування системи індикаторів соціально-екологічної відповідальності підприємництва за даними бухгалтерського, соціального та екологічного обліку результатів діяльності та розрахунок індикаторів[2]; написання, оформлення, аудит та верифікація розділу «Навколишнє середовище» не фінансового звіту. Типовий набір соціально – екологічних індикаторів відповідальності підприємців повинен містити результати підприємницької діяльності пов'язані з факторами виробництва, торгівлі чи послуг (сировина/матеріали, енергія, вода) і їх ефектами (наприклад, викиди, скиди, відходи), які пов'язані з впливом на біорізноманіття, дотримання правил охорони навколишнього середовища і інша інформація, така як витрати на управління безпекою довкілля та впливом продукції, товарів і послуг на навколишнє середовище.

Оскільки не фінансова звітність в Україні складається на добровільних засадах порядок її формування не регулюється державою, і, як наслідок, відсутні національні стандартні форми та загальноприйняті принципи складання такої звітності, концепція СВД імплементується вітчизняними компаніями безсистемно, що негативно позначається на експортних можливостях України зокрема з ЄС. Так, відповідно до директиви 2014/95/ЄС близько 300 компаній Республіки Польща, в т.ч. з фінансової та страхової галузі, а також ті, що котуються на Варшавській фондовій біржі, повинні з 1 січня 2017 року підготувати не фінансові звіти, якщо вони відповідають критеріям і умовам: середньооблікова чисельність працівників більше 500 осіб; загальна вартість активів фірми становить понад 20 мільйонів євро та/або обсяг продажів за звітний рік складає понад 40 мільйонів євро.

Таким чином, практична значимість оприлюднення не фінансової звітності підприємцями усіх форм власності в Україні дозволяє інформувати про свої соціально відповідальні дії зацікавлені сторони, суттєво підвищує прихильність іноземних стейкхолдерів і сприяє розширенню ринків збуту.

1. Безверхий К.В. Соціальна звітність суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку / К. В. Безверхий // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. – К.: КНЕУ, 2015. – Вип. 1 (25). – С.170 – 185; 2. Король С.Я. Теоретичні засади соціального обліку / С.Я. Король // Облік і фінанси, 2016.- № 2 (72) – С.29 – 34; 3. Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups / [Electronic resource] // Access mode: <http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=EN>

КРЕАТИВНИЙ ОБЛІК В СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ

На сьогодні існує багато критики щодо творчості в бухгалтерському обліку. Одні автори стверджують, що це маніпулювання і шахрайство [1, 2], інші автори обґрунтовують креативний облік, як окремий його вид [3].

Бухгалтер – це свого роду художник, який на основі професійного судження відтворює інформацію про всі факти та результати господарської діяльності на носіях інформації (первинних документах, облікових регістрах, формах звітності). Його робота ціниться, якщо вона найбільш правдиво відображає діючий стан підприємства.

Досліджуючи різні підходи до творчості в бухгалтерському обліку, потрібно визначитися: що ми розуміємо під бухгалтерським обліком на сьогодні – це творчість чи мистецтво. Якщо розглядати мистецтво як досконале вміння в якійсь справі чи галузі, яке переростає в майстерність, то однозначно можна сказати, що бухгалтерський облік – це наука, як форма інтелектуальної діяльності, скерована на отримання істинних знань про функціонування підприємства, а не мистецтво. Це пояснюється і тим, що майстерність полягає у високій якості виконаної роботи, з урахуванням конкретно визначених процедур та вмінь.

Якщо ж говорити про творчість в обліку, то це діяльність, завдяки якій народжується нова інформація, яка може бути використана при прийнятті управлінських рішень з метою підвищення ефективності діяльності підприємства.

Узагальнюючи сказане, можна зробити висновок, що сам процес облікової роботи, можна називати мистецтвом, проте зміст обліку, його методи і прийоми є результат творчості в обліку. Результатом креативного обліку, звичайно у кращих своїх проявах, може бути науковий метод, який не визначений стандартами та принципами обліку, не застосовувався в загальноприйнятій практиці і не суперечить нормативно-правовим документам. Головним меседжем креативного обліку має стати розвиток бухгалтерського обліку.

Тому, не можна погодитися з думкою М.С. Пушкаря [3, с. 92] про те, що креативний облік є окремим видом обліку, на рівні з фінансовим і управлінським обліком. Не можна відділяти креативний облік від існуючого фінансового обліку, оскільки креативність цього обліку має проявлятися саме у фінансовому, у тому колі обмежень, які врегульовані чинним законодавством та стандартами обліку. Розглядаючи сутність і завдання управлінського обліку, однозначно можна сказати, що він є творчим, оскільки не є врегульований і визначається потребами менеджменту.

С.Ф.Легенчук такий вид обліку визначає як “умовно-креативний облік”, оскільки застосування альтернативних варіантів, передбачених обліковою політикою здійснюється з дотриманням встановлених принципів. Якщо говорити про рамкові обмеження, то вони існують в будь якій сфері діяльності, а тому, практично все є умовним.

Якщо розглядати бухгалтерський облік як науку, яка передбачає творчий аспект, то головним його завданням є зміна ключової ідеї побудови і обґрунтування різних інформаційних моделей для прийняття рішень з урахуванням різносторонніх теорій і концепцій.

Потреба у розвитку креативності в бухгалтерському обліку підтверджується і тим, що МСО 2 «Зміст програми професійної освіти бухгалтерів» передбачає необхідність формування компетенцій професійного бухгалтера в сфері організації управління та управління ризиками, бізнес стратегії та менеджменту. Лише на основі багатoinструментального підходу можуть бути визначені професійні дії бухгалтера, а як наслідок, потреба у розвитку стратегічного управлінського, креативного, соціального, екологічного обліку [4]. Критика, яка звучить на адресу вказаних видів (напрямів) обліку є необґрунтованою, оскільки наведені факти про шахрайство,

зловживання, маніпуляції відносяться не до самого обліку, а до використання інформації, отриманої за допомогою таких видів обліку.

Голов С.Ф, узагальнив методи креативного обліку в чотири групи: 1) вибір облікових оцінок; 2) вибір і застосування методів бухгалтерського обліку; 3) відображення реальних господарських операцій; 4) вибір стандартів бухгалтерського обліку [1, с.363]. Цілком погоджуючись з виокремленими групами методів, слід зазначити, що креативність обліку має проявлятися у визначенні облікової політики підприємства, а не у шахрайстві та маніпулюванні. Вибір і застосування вказаних методів має досить широкий діапазон, який базується на професійному судженні бухгалтера, що доводить необхідність існування креативності в обліку.

Розглядаючи шахрайство і маніпуляції, та їх зв'язок з креативним обліком, слід відмітити, що не потрібно плутати креативність в шахрайстві та креативний облік. Практика свідчить, що будь-яка креативність може використовуватися для різних потреб менеджменту (у тому числі з метою шахрайства). Тому розробка професійної позиції, щодо розвитку креативного обліку, має базуватися на професіоналізмі та професійній етиці. Такий підхід, на думку Кузнецової С.А. повністю вкладається в англосаксонську модель системи бухгалтерського обліку та є по суті творчим підходом до розвитку бухгалтерського обліку як інформаційного джерела системи управління суб'єктами господарювання [5].

Таким чином, креативний облік є напрямом розвитку облікової науки, під яким слід розуміти спосіб формування та інтерпретації релевантної інформації в управлінні суб'єктом господарювання, який не передбачений стандартами та загальноприйнятою практикою, не протирічить нормативним та законодавчим вимогам.

1. Голов С. Ф. Креативний облік: творчість чи шахрайство? / С. Ф. Голов // *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси.* – 2010. – Вип. 7(1). – С. 360-368; 2. Голов С. Ф. Креативний облік / С. Ф. Голов // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2011. – № 1. – С. 32-41; 3. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) /М.С.Пушкар// : Монографія. / М.С. Пушкар. – Тернопіль, Карт-Блани, 2006. – 334 с. 4. Бондар М. Сучасна парадигма бухгалтерського обліку / Микола Бондар // *Трансформаційні перетворення обліково-аналітичного забезпечення управління в умовах євроінтеграційних процесів : зб. матеріалів IV Міжнар. наук.-практ. конф., м. Київ, 25 листоп. 2016 р. / М-во освіти і науки України, М-во фінансів України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана» [та ін.] ; [редкол.: М. І. Бондар (голова) та ін.]. – Київ: КНЕУ, 2016. – С. 17–204 5. Кузнецова С.А. Перспектива бухгалтерського обліку: стратегічність, електронна комерція та соціальна спрямованість [Текст] / С. А. Кузнецова // *Європейський вектор економічного розвитку.* – 2014. – № 1(16). – С. 73- 83.*

КЛЮЧОВІ ПРОБЛЕМИ РОБОТИ УКРАЇНСЬКИХ БАНКІВ У СОЦІАЛЬНИХ МЕРЕЖАХ FACEBOOK І TWITTER

На сьогоднішній день Facebook – це соціальна мережа, яка найбільш динамічно розвивається, як в Україні, так і у всьому світі. Грамотний і фаховий підхід до роботи у соціальних мережах може допомогти покращити імідж банку, залучити нових клієнтів, поширювати інформацію і, звичайно, стимулювати зростання прибутків. Дослідження говорять, що лише 36% українських банків мають сторінки у соціальній мережі Facebook (63%) і тільки 42% з банківських установ мають сторінки у Twitter. Отже, якщо, принаймі, більша половина банків все ж працює у Facebook, то у Twitter їх присутньо значно менше.

Можна виділити такі основні недоліки роботи українських банків у соціальних мережах на теперішньому етапі:

- 1) недооцінка важливості та перспектив роботи у соціальних мережах банківськими установами;
- 2) відсутність комплексного плану роботи у соціальних мережах, з чітко визначеною періодичністю публікації інформаційних повідомлень та змістовного розподілу контенту;
- 3) низька креативність інформаційних повідомлень;
- 4) малий відсоток використання акцій та партнерських програм;
- 5) відсутність зворотнього зв'язку та приділення недостатньої уваги негативним відгукам клієнтів;
- 6) невміння і небажання проводити відкритий діалог з зацікавленою аудиторією;
- 7) відсутність аналізу роботи у соціальних мережах, а отже неможливість вчасно реагувати на помилки та їх виправляти.

Українські банки відносно недавно розпочали використовувати соціальні мережі у своїй діяльності. Деякі банківські установи проводять цю роботу на високому рівні і отримують відповідну віддачу, та все ж багато банків недооцінюють соціальні мережі і не приділяють їм достатньої уваги або економлять на кваліфікованих спеціалістах. Переважно в українських банків відсутній чіткий комплексний план роботи у соціальних мережах, який би визначав частоту інформаційних повідомлень, їх структуру, цільову аудиторію, на яку направлені повідомлення, а також описував інструменти аналізу ефективності роботи та формував підходи до зворотнього зв'язку.

1. Варцаба В. І., Огородник В. О., Дюлаї Є. В. *Футуристичний маркетинг як інструмент забезпечення конкурентоспроможності банку* // *Бізнес-інформ.* – 2014. – № 7. – С.379-383.
2. Иванов А.В. *Банковский интернет-маркетинг в социальных сетях и блогах* // *Основы экономики, управления и права.* – 2012. – №1. – С. 40-43.
3. Маслова Н.О., Каушан А.М. *Шляхи розширення функціональних можливостей відчизняних банків у соціальних мережах* // *Молодий вчений: Науково-практичний журнал.* – 2015. – №3(18). – С. 24-27.

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ПОХІДНИХ ЦІННИХ ПАПЕРІВ ТА ІНСТРУМЕНТІВ ХЕДЖУВАННЯ У ПОРТФЕЛІ БАНКУ

Об'єктивна потреба у функціонуванні строкового ринку зумовлена необхідністю створення механізму мінімізації ризиків, який дозволяє банкам здійснювати операції з цінними паперами незалежно від кон'юнктури ринку та забезпечує їх фінансову стабільність. Похідні фінансові інструменти (деривативи) це контракти, що укладаються з метою перерозподілу фінансових ризиків і передбачають фіксацію всіх умов проведення в майбутньому певної операції (купівлі, продажу, обміну, емісії) з інструментом, який є предметом угоди. Тобто дериватив це по суті фінансовий інструмент, який є похідним від вартості базового інструменту, що є об'єктом угоди.

Базовим активом, тобто предметом строкового контракту можуть бути цінні папери, кошти, товарні ресурси, фондові індекси, процентні ставки та інші ринкові показники. Банки на сьогоднішній день працюють на ринку похідних фінансових інструментів зі всіма базовими активами, проте найбільш оптимальним для зменшення фінансових ризиків є використання у портфелі банку похідних цінних паперів, а саме форвардів, ф'ючерсів, опціонних та свотових контрактів.

Бухгалтерський облік похідних фінансових інструментів в банках здійснюється відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності та Інструкції з бухгалтерського обліку операцій з похідними фінансовими інструментами в банках України, а також з урахуванням вимог нормативно-правових актів Національного банку. Усі похідні фінансові інструменти первісно оцінюються та відображаються в бухгалтерському обліку за справедливою вартістю. Витрати на операції визнаються за рахунками витрат під час їх первісного визнання. Витрати на операції не включають дисконт або премію за форвардними та опціонними контрактами [1].

Похідні фінансові інструменти в бухгалтерському обліку на дату операції відображаються за відповідними позабалансовими рахунками як вимоги щодо отримання одного активу та зобов'язання з поставки іншого.

Похідні фінансові інструменти з метою відображення в бухгалтерському обліку класифікуються як похідні фінансові інструменти, що оцінюються за справедливою вартістю з визнанням переоцінки через прибутки (збитки) та похідні фінансові інструменти, що призначені для обліку хеджування.

Інструмент хеджування – це призначений похідний фінансовий інструмент, справедлива вартість якого (або грошові потоки від якого), за очікуванням, згортатимуться зі змінами справедливої вартості призначеного об'єкта хеджування або грошових потоків від нього. Аналітичний облік похідних фінансових інструментів, що призначені для обліку хеджування, ведеться в розрізі типів хеджування. Щодо основних інструментів хеджування, то вони першочергово прописані у МСБО 39 [2].

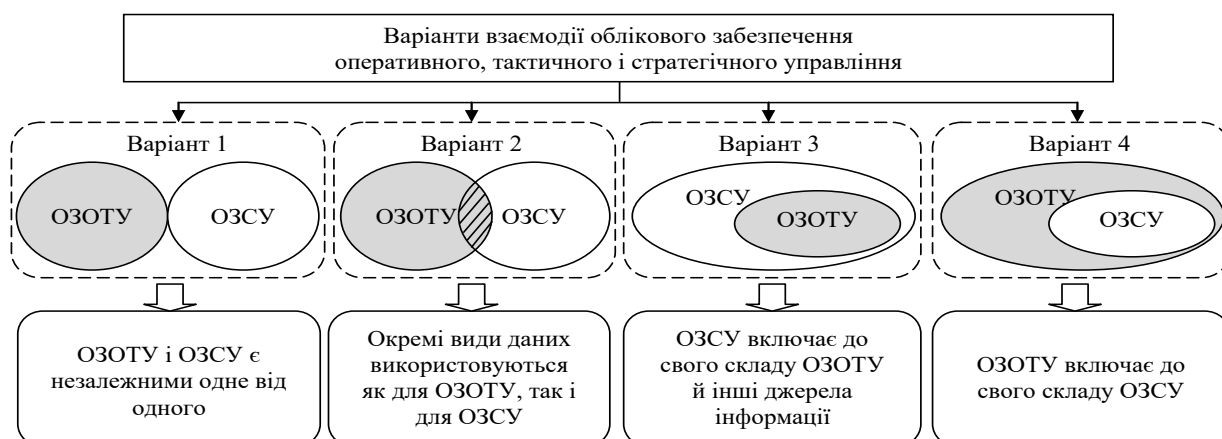
Застосування банками похідних цінних паперів передбачає попереднє визначення всіх умов здійснення операцій, у тому числі цін купівлі – продажу, що дає змогу не наражатися на ризик зміни ціни цінного паперу протягом періоду від дати укладання угоди до дати проведення реальної операції. Укладання строкових угод з метою мінімізації ризику визначає зміст операцій хеджування як одного з найпопулярніших у світовій практиці підходів до управління ризиками. Раціональне відображення в обліку похідних фінансових інструментів та інструментів хеджування дозволить банкам в повній мірі враховувати можливу тенденцію зміни цін на цінні папери у портфелях банку.

1. Інструкція з бухгалтерського обліку операцій з похідними фінансовими інструментами в банках України: Постанова Правління Національного банку України від 31.08.2007 № 309; 2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 39 (МСБО 39) "Фінансові інструменти: визнання та оцінка": Міжнародний документ від 01.01.2012 // zakon.rada.gov.ua.

ВЗАЄМОДІЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТАКТИЧНОГО, ОПЕРАТИВНОГО І СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ

Одним із основних теоретичних питань, що стосується побудови стратегічно орієнтованої парадигми бухгалтерського обліку, на яке мають відповісти науковці, є з'ясування, чи може бухгалтерський облік бути багатоцільовим. Тобто, чи може бухгалтерський облік виконувати традиційні для нього функції (збереження майна власників, надання інформації для оперативного і тактичного управління, визначення фінансового результату в поточному періоді), забезпечуючи вимоги оперативного і тактичного управління, та одночасно відповідати вимогам стратегічного управління – надавати інформаційну підтримку реалізації стратегії підприємства та забезпечувати прийняття стратегічних управлінських рішень.

Пропонований підхід, який базується на можливості системи обліку надавати менеджменту інформацію для потреб операційного, тактичного і стратегічного призначення, є лише одним із можливих варіантів взаємодії облікового забезпечення оперативного, тактичного і стратегічного управління. Оскільки на сьогодні облікова система (фінансового й управлінського обліку) дозволяє одночасно забезпечувати ефективне функціонування оперативного і тактичного управління, то загальний (теоретично можливий) набір варіантів взаємодії облікового забезпечення оперативного, тактичного і стратегічного управління виглядатиме наступним чином (рис. 1).



Примітки:

ОЗОТУ – облікове забезпечення оперативного і тактичного управління;

ОЗСУ – облікове забезпечення стратегічного управління.

Рис. 1. Можливі варіанти взаємодії облікового забезпечення оперативного і тактичного управління та облікового забезпечення стратегічного управління

Згідно з варіантом 1 облікове забезпечення оперативного і тактичного управління (ОЗОТУ) та облікове забезпечення стратегічного управління (ОЗСУ) є незалежними системами, що побудовані адекватно до свого функціонального призначення – забезпечувати потреби відповідного рівня управління. Відповідно до такого підходу ОЗСУ має базуватися на власній незалежній обліковій концепції, зі своїм об'єктом та методологією, і не повинна використовувати будь-яку інформацію з традиційної облікової системи підприємства. Реалізація такого варіанта в практичній діяльності підприємств на сьогодні можлива за умови, коли об'єктом ОЗСУ буде лише зовнішнє середовище системи підприємства, що здебільшого не вивчається обліковою системою. Однак у такому випадку ОЗСУ не відповідатиме вимогам системи

стратегічного менеджменту, для ефективного функціонування якої необхідна інформація як про внутрішнє, так і зовнішнє середовище підприємства.

За варіантом 2 окремі види даних використовуються як для облікового забезпечення оперативного і тактичного управління (ОЗОТУ), так і для облікового забезпечення стратегічного управління (ОЗСУ), або ОЗСУ використовує частину інформації з ОЗОТУ для формулювання та реалізації стратегій підприємства. Такий варіант побудови облікового забезпечення стратегічного управління є одним із найбільш прийнятних для вітчизняних підприємств, оскільки передбачає доповнення елементів облікового забезпечення оперативного і тактичного управління (ОЗОТУ), необхідних для стратегічного менеджменту, новими елементами, відсутніми в ОЗОТУ, однак без яких функціонування системи стратегічного менеджменту є неможливим.

Згідно з варіантом 3 облікове забезпечення стратегічного управління (ОЗСУ) передбачає у своєму складі облікове забезпечення оперативного і тактичного управління (ОЗОТУ), а це означає, що діюча система бухгалтерського обліку загалом є складовою інформаційного супроводу стратегічного менеджменту підприємства, тобто кожен її елемент (об'єкти, методи оцінки, рахунки, звіти тощо), що використовується для задоволення потреб оперативного і тактичного управління, одночасно може застосовуватись і для забезпечення потреб стратегічного управління. За такого варіанта мають бути відсутні будь-які суперечності функціонування облікового забезпечення стратегічного управління (ОЗСУ) та облікового забезпечення оперативного і тактичного управління (ОЗОТУ), що є неможливим, оскільки існування різних цілей на різних рівнях управління зумовлює необхідність використання різних видів об'єктів та методологічних інструментів. Наприклад, різні види управління потребують використання різних видів облікових оцінок – консервативних або прогресивних, які суперечать один одному та не можуть бути використані одночасно в одній системі. Реалізований на сьогодні в системі бухгалтерського обліку принцип обачності не дозволяє використовувати стратегічно орієнтовані оцінки, оскільки вони «завищують» вартість активів підприємства, що є прикладом неможливості розгляду облікового забезпечення оперативного і тактичного управління як складової облікового забезпечення стратегічного управління.

Згідно з варіантом 4 облікове забезпечення оперативного і тактичного управління (ОЗОТУ) вводить до свого складу облікове забезпечення стратегічного управління (ОЗСУ), тобто діюча система бухгалтерського обліку містить предметно-методологічний інструментарій, необхідний для інформаційного забезпечення прийняття стратегічних рішень. Проте, якщо б такий варіант був сьогодні реалізований на практиці, жодних проблем щодо необхідності побудови стратегічно орієнтованої системи обліку не виникало б, оскільки така система апіорі була б стратегічно орієнтованою.

ЕВОЛЮЦІЯ ОБЛІКУ В СИСТЕМІ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Глобалізаційні процеси посилюють конкуренцію на ринках, що обумовлює необхідність динамічного розвитку та удосконалення виробничих, технологічних та управлінських систем підприємств. Необхідність адаптуватись до зміни умов діяльності вимагає від сучасних підприємств застосування відповідних ефективних управлінських інструментів, важливу роль серед яких виконує управлінський облік та контроль. Управлінський облік у все більшій мірі стає важливим елементом процесу управління не тільки на операційному рівні, але й на стратегічному, оскільки має на озброєнні комплекс інструментів, здатних дієво сприяти досягненню довго-термінових планів підприємства і зростанню ефективності реалізованих заходів в межах стратегії його розвитку.

Управлінський облік з'явився і почав розвиватися в практиці американських підприємств в двадцятих роках минулого століття. Сам термін управлінського обліку (англ. – management accounting) був застосований вперше W. Vattera, який в 1950 році видав книгу «Managerial Accounting». При цьому, в початковий період управлінський облік був орієнтований, головним чином, на облік ресурсів, необхідних для ведення господарської діяльності підприємства.

З початку свого відокремлення в системі економічних знань та в міру активного поширення практики, управлінський облік отримав динамічний розвиток разом зі змінами умов ведення господарської діяльності, які спричиняли переорієнтацію інформаційних потреб менеджерів. Управлінський облік в традиційному трактуванні був спрямований на отримання та підготовку інформації для потреб управління поточною діяльністю підприємства. Проте, така його функція виявлялася недостатньою, з огляду на процеси, що відбувались всередині підприємств, а також в їх оточенні. Тому, в кінці дев'яностих років минулого століття почали з'являтися публікації, які стосувались стану управлінського обліку, а також його обмежень у використанні.

Подальша еволюція управлінського обліку у напрямі більш функціонального наповнення його інструментарію відповідно до забезпечення потреби стратегічного управління має віддзеркалення в різних підходах до трактування цього поняття. Одним з них є визначення, запропоноване британським інститутом CIMA (Chartered Institute of Management Accountants), яке ідентифікує управлінський облік як інтегральну частину поняття управління, що здійснює представлення та інтерпретацією використовуваної в управлінні інформації для потреб:

- формування стратегії розвитку підприємства;
- планування і контролю діяльності підприємства;
- прийняття рішень на підприємстві;
- оптимізації споживання ресурсів та збереження активів, а також впливом цієї інформації на дії відповідного користувача.

Термін «стратегічний управлінський облік» (англ. *strategicmanagementaccounting*) був вперше застосований К. Сіммондсом у 1981 році, який сформулював стратегічний управлінський облік як сферу обліку, що займається доставкою і аналізом інформації про підприємства, а також їх конкурентів, для потреб формування та контролю стратегії підприємства [1].

Міжнародна Федерація бухгалтерів (IFAC) у своїх рекомендаціях щодо практики оцінки і вдосконалення управління в організаціях окреслила сфери діяльності підприємства, в яких має бути застосований інструментарій обліку та контролю:

- встановлення стратегічних напрямів діяльності;

- забезпечення досягнення цілей підприємства;
- забезпечення керованості ризиків у діяльності підприємства;
- підтвердження раціональності споживання ресурсів.

Р. Проктор відзначає специфіку управлінського обліку в широкому трактуванні: «стратегічний управлінський облік позначає підхід до управління, що полягає у використанні ефективної інформаційної системи, яка охоплює зовнішню і внутрішню інформацію, а також фінансову і нефінансову, з метою здобуття підприємством конкурентної переваги шляхом безперервного поліпшення результатів діяльності» [2]. Автор вказує на два базових проблемних аспекта стратегічного управлінського обліку:

- правильне формування та формулювання стратегії, тобто – вибір способу дій з числа безлічі можливих, а також реалізація його у більш ефективний спосіб;
- якість інформаційної системи, тобто – вибір адекватних вимірників досягнень, а також постачання відповідної, актуальної, підготовленої для використання у прийнятті управлінських рішень інформації, оперативно та в повній мірі.

Облік та контроль в системі стратегічного управління сучасного підприємства є систематизованим процесом підготовки інформації для контролю виконання стратегії розвитку та прийняття управлінських рішень стосовно найбільш ефективного, за певних умов, виконання підприємством своїх ключових стратегічних завдань в той чи інший спосіб. Специфіка формування та управління ефективною системою обліку та контролю на стратегічному рівні підприємства визначається вибором керівництвом підприємства певних елементів цієї системи (підходів, методів, принципів, функцій, ресурсів, факторів, цінностей), а також їх комбінацією, які, комплексно взаємодіючи, сприяють реалізації стратегічних цілей розвитку підприємства.

1. *Simmonds K. Strategic Management Accounting / K. Simmonds // Management Accounting. – 1981, – nr 59 (9).* 2. *Proctor R. Management Accounting for Business Decision / R. Proctor // Prentice Hall Financial Times, London, 2006.*

НЮАНСИ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕННЯ ПРОКАТУ МАЙНА: СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ

В останні роки послуги прокату у нашій державі набувають все більшої популярності й невдовзі можуть скласти реальну конкуренцію торговельній сфері. Ефективність управління діяльністю підприємств прокатного бізнесу вимагає функціонування якісної інформаційної системи, що оперативно нагромаджує і систематизує достовірні відомості про господарські операції та процеси на носіях первинної облікової інформації. Як показують результати досліджень, під час оформлення документів з обліку прокату майна виникає чимало труднощів. А враховуючи нещодавні зміни, які набули чинності з 4 січня 2017 року, що стосуються статусу і порядку складання первинних документів, які виступають основою бухгалтерського та податкового обліку, питання документального супроводу надання послуг прокату є особливо актуальним.

Згідно з нормами цивільного законодавства прокат є одним із різновидів найму (оренди), якому присвячений окремий параграф [4]. Законодавчий підхід до назви цього договору в умовах ринкової економіки свідчить про те, що мова вже йде не про побутовий прокат радянської “епохи дефіциту”, а про договір прокату, предмет якого є значно ширшим та може використовуватися і для виробничих потреб. Водночас зауважимо, що на сьогоднішній день особливості відносин щодо прокату майна і порядок документування таких операцій регламентуються нормативно-правовими актами [1, 2], які так і не були приведені у відповідність з новим Цивільним кодексом України.

Зокрема, для оформлення надання у тимчасове користування предметів прокату передбачено використання затвердженої Інструкцією № 8 [1] форми ПО-П1 “Замовлення-зобов’язання”, яка заповнюється у двох примірниках та підписується наймачем і наймодавцем. Зазначений первинний документ одночасно виконує функцію договору. Тому окрім даних про видані напрокат предмети, їх стан, кількість, вартість, термін прокату та його вартість, в ньому містяться зобов’язання наймача про дотримання порядку користування, повну матеріальну відповідальність за збереження отриманих речей, умови їх повернення. У першому примірнику форми представник наймодавця робить певні відмітки при поверненні предметів прокату. До розрахункових документів, що засвідчують власне факт отримання плати від наймача, належать: або касовий чек (у випадку, якщо наймодавець зобов’язаний застосовувати реєстратор розрахункових операцій); або квитанція за формою ПО-П2, яка призначена для приймання коштів за прокат, несвоєчасне повернення речей, прострочення платежу, ремонт речей або ж їх неповернення.

На нашу думку, в сучасних умовах використання вищезазначених документів у практичній діяльності суб’єктів господарювання піддається сумнівам і викликає певні зауваження. По-перше, встановлено, що сфера їх застосування обмежується лише побутовим обслуговуванням саме населення. Однак предмети прокату можуть надаватися фізичним і юридичним особам з метою задоволення як особистих побутових, так і господарських потреб. По-друге, вони не використовуються для документального оформлення замовлень та розрахунків за послуги прокату дорожніх транспортних засобів, оскільки на них не поширюються положення Порядку № 46 [2]. А на даний момент прокат автомобілів є чи не найрозповсюдженішим видом послуг. По-третє, форми ПО-П1 і ПО-П2 являються бланками суворої звітності, тобто повинні замовлятися та друкуватися на спеціалізованих підприємствах з друкарською нумерацією. Проте в умовах впровадження автоматизованих систем ведення обліку та оформлення первинних документів за допомогою обчислювальної техніки застосування застарілих бланків є просто недоцільним.

У зв’язку з цим підприємствам, що надають послуги прокату, доводиться вдосконалювати існуючі або самостійно розробляти носії первинної облікової інформації, які б відповідали вимогам часу та чинного законодавства.

Згідно з новою редакцією ст. 1 Закону № 996 [3] первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію. Незважаючи на те, що первинний документ вже позбавлений **функції** підтверджувати факт здійснення господарської операції, він, як і раніше, є підставою для **відображення господарської операції в бухгалтерському обліку**.

Щоб набути юридичної сили та доказовості, первинні документи, складені у паперовій або в електронній формі, мають містити такі обов'язкові реквізити: назву документа (форми); дату складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції у натуральному та/або вартісному виразі (так як вартість наданих послуг залежить від тривалості перебування предметів у прокаті, то одиницю виміру вважаємо логічним зазначати в годинах, днях, місяцях); посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Зрозуміло, що надаючи послуги прокату, самого договору недостатньо. В принципі він і не є носієм первинної облікової інформації, тому що складається до моменту видачі предмета напрокат, фіксуючи лише наміри та порядок дій сторін. Суб'єкту господарювання слід потурбуватись про належний пакет первинних документів. Перелік, форма та нюанси їх оформлення залежатимуть від виду (асортиментної групи) і вартості предметів прокату, статусу клієнтів, форми й умов розрахунків, терміну прокату, внесення грошової застави та інших особливостей. Безпосередньо для підтвердження факту передачі майна в прокат і його повернення від контрагента пропонуємо складати Акт приймання-передачі предметів прокату, в якому наводиться характеристика, відомості про вартість, технічний стан, зовнішній вигляд, в окремих випадках показники лічильників, наявність пошкоджень предметів прокату тощо як у момент передачі, так і в момент повернення. Це дозволить сторонам договору застрахувати себе від можливих непорозумінь та суперечок в подальшому.

Хоча договір прокату є цивільно-правовим, з позицій оподаткування та бухгалтерського обліку, дотримуючись принципу превалювання сутності над формою, розглядаємо прокат в якості різновиду послуг, а плату за видачу предметів у тимчасове користування кваліфікуємо як дохід від реалізації послуг. Тому для підтвердження виконання договірних зобов'язань та факту надання послуг прокату в повному обсязі, все ж таки, рекомендуємо оформлювати Акт наданих послуг у момент повернення предметів (або в останній день звітного періоду при довгостроковому прокаті). Власне на підставі умов договору щодо розміру плати за прокат та інформації з Акту приймання-передачі предмета щодо тривалості прокату і визначається вартість наданих послуг. Враховуючи нещодавні роз'яснення Міністерства фінансів, оформлений належним чином рахунок-фактура може вважатися первинним документом, достатнім для відображення в бухгалтерському обліку господарської операції з постачання товарів, робіт (послуг) без оформлення акту. Зауважимо, тільки у разі, якщо рахунок-фактура складається після закінчення здійснення операції і контрагент, сплативши його, тим самим підтверджує факт отримання, в нашому випадку, послуг прокату.

1. Інструкція по використанню форм документів суворої звітності, що застосовуються для оформлення замовлень та розрахунків із споживачами за побутові послуги : затверджена наказом Укрсоюзсервісу від 29 вересня 1995 р. № 8, зі змінами та доповненнями : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0389-95>; 2. *Порядок надання у тимчасове користування громадянам предметів культурно-побутового призначення і господарського вжитку : затверджений наказом Української спілки об'єднань, підприємств і організацій побутового обслуговування населення від 16 грудня 1999 р. № 46, зі змінами та доповненнями : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0025-00>;* 3. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV, зі змінами і доповненнями : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>;* 4. *Цивільний кодекс України : від 16 січня 2003 р. № 435-IV, зі змінами і доповненнями : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page13>*

СУТНІСТЬ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

В останнє десятиліття дослідниками в сфері бухгалтерського обліку та економічного аналізу досить широко почало застосовуватись поняття обліково-аналітичне забезпечення системи управління, що є свідченням широкого запровадження інструментарію теорії систем та системного підходу до пізнання облікових явищ і процесів. При цьому, на сьогодні в науковій літературі не сформовано загального розуміння сутності поняття “обліково-аналітичне забезпечення” системи управління, що призводить до виникнення значної кількості різносторонніх підходів, що в цілому не дозволяє сформуванню загальної моделі побудови системи інформаційної підтримки менеджменту на базі використання обліково-аналітичної системи підприємства.

Так, М.В. Реслер, зазначає, що обліково-аналітичне забезпечення – це досить абстрактне поняття, воно не має чітко обумовлених рамок чи вимог до організації [8, с. 158]. Однією із основних причин відсутності однозначності щодо трактування даного поняття є його відсутність в міжнародній обліковій практиці, зокрема, дане поняття не використовується представниками англо-американської облікової школи, а подібні дослідження відносяться до сфери управлінського обліку або обліку в управлінні.

Виникненню і подальшому застосуванню поняття “інформаційне забезпечення” у вітчизняному бухгалтерському обліку, можна завдячувати представникам В.Ф. Палію та Я.В. Соколову [5, с. 153]. Таким чином, на сьогодні окрім поняття інформаційного забезпечення в обліково-аналітичних дослідженнях використовуються ще декілька подібних понять, які, в той же час, відрізняються своїми предметними областями (рис. 1). Бухгалтерський облік

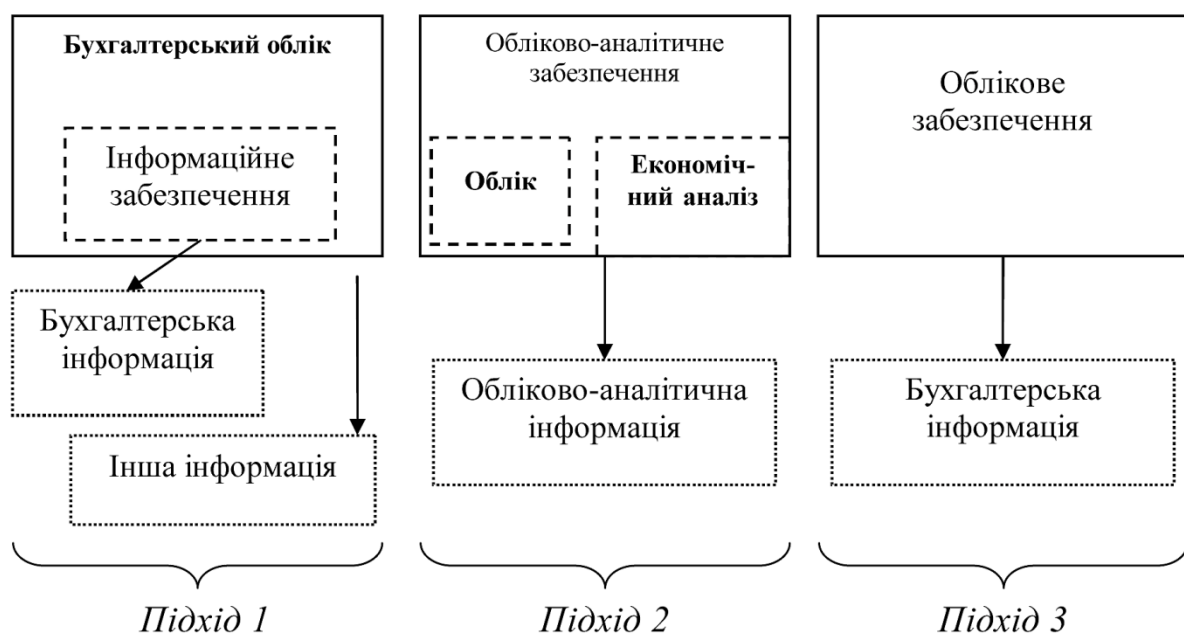


Рис. 1. Підходи до розуміння взаємозв'язку інформаційного забезпечення та бухгалтерського обліку

Представники першого підходу вважають, що система бухгалтерського обліку є одним із найважливіших елементів системи інформаційного забезпечення управління підприємством, якому має приділятися велика увага. Окремі дослідники, зокрема, І.Б. Садовська [9, с. 272], в контексті процесу управління використанням трудового потенціалу прирівнює систему інформаційного забезпечення та систему бухгалтерського обліку.

Представники другого підходу виділяють систему обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством, яка є синтезом облікової та аналітичної підсистем, основною перевагою виділення якої є налагоджена взаємодія задля досягнення синергетичного ефекту. Результатом функціонування такої системи є генерування обліково-аналітичної інформації – сукупності відомостей та даних обліково-аналітичного характеру, що можуть використовуватись в процесі прийняття управлінських рішень на різних рівнях системи управління. На сьогодні даний підхід має велике значення, про що свідчать приклади побудови системи обліково-аналітичного забезпечення для: управління підприємствами в цілому (С.П. Барановська, В.В. Вольська, Т.А. Гоголь, Н.Ю. Єршова, В.А. Пігош); фінансового менеджменту (М.В. Реслер); управління економічною безпекою підприємств (Л.Г. Гнилицька); стратегічного управління або розвитку підприємства (А.А. Пилипенко, Л.М. Рябенко); управління прибутком (Л.В. Бесараба, А.О. Касич, Р.М. Циган, О.І. Карбан,); управління витратами підприємств (Н.І. Пилипів); управління інноваційним розвитком підприємств (Л.О. Волощук); управління фінансовим станом підприємства (О.Ю. Зав'ялова); експлуатації основних засобів (М.М. Матієшин); управління інвестиційними проектами (Т.М. Мельник) тощо. Відповідно, об'єктами управління, для яких може розроблятися обліково-аналітичне забезпечення й можуть виступати як підприємство в цілому, окремі напрями його діяльності або види і системи управління, так і окремі об'єкти управління.

Представники третього підходу відокремлено розглядають облікове забезпечення та його роль в процесі прийняття управлінських рішень, без розгляду його місця в загальній системі інформаційного забезпечення. При цьому зовсім не враховуються взаємозв'язки облікової системи підприємства із аналітичною системою, що створює проблему необхідності інтеграції інформаційних потоків при прийнятті управлінських рішень.

Таким чином, існування дискусійних проблем щодо розуміння сутності поняття “обліково-аналітичне забезпечення” загалом можна спостерігати на наступних рівнях: на змістовному рівні, виходячи із існуючих підходів до розуміння сутності інформаційного забезпечення (як результату; як процесу; як сукупності результату і процесу); на рівні понятійно-категорійного апарату, оскільки дослідниками виділяються і аналізуються такі суміжні поняття як “облікове забезпечення”, “обліково-інформаційне забезпечення”, “обліково-аналітичне забезпечення” та “інформаційно-аналітичне забезпечення” системи управління; на рівні користувачів такого забезпечення – внутрішніх та зовнішніх користувачів. На нашу думку, вирішення виділених проблем на різних рівнях може бути здійснено шляхом: розробки єдиного загального розуміння сутності інформаційного забезпечення; уніфікації облікової термінології, пов'язаної із поняттям “інформаційне забезпечення управління”; обґрунтування ієрархії пріоритетності користувачів системи обліково-аналітичного забезпечення.

1. Реслер М.В. Системний підхід у поєднанні облікового і аналітичного процесів в управлінні підприємством / М.В. Реслер // Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління: Тези виступів XII Міжнар. наукової конференції ЖДТУ. – Житомир: ЖДТУ, 2013. – С. 158-160; 2. Палий В.Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.; 3. Садовська І. Б. Облікове забезпечення в системі стратегічного управління трудовим потенціалом аграрних підприємств / І. Б. Садовська // Економічний форум. – 2015. – № 1. – С. 268-276.

СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Зародження осмислених господарських відносин в суспільстві вимагало створення дієвих методів визначення наявного у власника майна та забезпечення належного контролю за його використанням. Тому поява та розвиток бухгалтерського обліку стало логічним і незворотнім кроком в історичному розвитку людської цивілізації. Актуальність нашої теми зумовлена тим, що кожний етап розвитку науки закономірно пов'язаний із попереднім. Облік розвивається й удосконалюється завдяки розумній інтерпретації та доповненню вчених і практиків попередніх епох.

У науковій літературі виділяють 4 основні періоди розвитку бухгалтерського обліку: 1-й – з моменту виникнення товарно-грошових відносин до кінця XVIII ст.; 2-й – з кінця XVIII ст. до кінця XIX ст.; 3-й – кінець XIX і початок XX ст.; 4-й – з початку XX ст. і до наших днів [1, 3]. Отже, історія бухгалтерського обліку налічує майже шість тисяч років. Вона виникла в епоху палеоліту, в той час, коли наші далекі предки стали усвідомлювати себе в суспільстві. Вона не стояла на місці, а безперервно розвивалася. За цей час практично кожна країна зробила свій гідний внесок у цю сферу. Окрім загальних принципів і положень, які використовуються повсюдно, в бухгалтерському обліку виникли і розвинулися національні школи і напрями, що відображали економічні особливості окремих країн.

Значний вплив у середньовіччі мала книга Луки Пачолі «Трактат про рахунки і записи» [2], видана в 1494 році, тобто майже відразу після винайдення Гутенбергом книгодрукування (1436 р.). Л.Пачолі власне і називають батьком подвійної бухгалтерії, "винахід" та опис якої йому приписують. Однак такі думки є хибними. Подвійна бухгалтерія результат довгого пошуку наукової бухгалтерської думки, та й праця Б.Котрульї була написана значно раніше. Та й сам Л.Пачолі пише, що в своїй роботі він буде дотримуватись існуючого венеціанського способу, тобто він описав і систематизував те, що було відомо в обліковій практиці. При цьому, вказуючи на венеціанський спосіб, Л.Пачолі тим самим давав читачам можливість зрозуміти, що існували інші способи, але чи вони основані на подвійній бухгалтерії встановити важко. Заслуга Л.Пачолі, математика за фахом, полягає в тому, що він як вчений зумів описати і систематизувати те, що на практиці було давно відомо. Його «Трактат про рахунки і записи» – це перший щабель у напрямі формування бухгалтерського як прикладної науки, яка з'явилася з практичної діяльності і яка їй служить.

У кінці XVII століття на зміну венеціанській формі прийшла нова італійська. В обліку почали використовувати синтетичні та аналітичні рахунки. Синтетичний (узагальнений) облік проводився тільки у Головній книзі підприємства, а облік по аналітичних рахунках – у допоміжних книгах. Стара італійська форма обліку як правило задовольняла запити невеликих торгових підприємств. Зростання господарства та поява великих торговельних підприємств вимагали розширення штату бухгалтерів і практичного розподілу облікової роботи. Для нової форми обліку значно збільшувалася кількість допоміжних книг. Основними регістрами були журнал, Головна книга, допоміжні книги. Якщо стара італійська форма обліку залишила свій слід у використанні хронологічного та систематичного запису, то нова італійська форма відрізнялась тим, що синтетичний облік був доповнений аналітичним, а це давало змогу контролювати рух цінностей не тільки у загальних показниках, але й по кожному їх виду.

Шахова форма обліку широко розповсюдилася у кінці XIX століття. Записи у Головній книзі цієї форми розташовані у квадратах, які знаходяться на перетині вертикальних граф з горизонтальними рядками. У кожному квадраті записується оборот за кореспондуючими рахунками. Це відбувається тому, що квадрат, який знаходиться на перетині горизонтальної та вертикальної ліній, показує кореспонденцію по рахунках: дебетовий – по горизонталі, а кредитовий – по вертикалі. Отже, запис здійснюється один раз, однак він відтворює подвійне відображення – по дебету та кредиту. Підсумок однотипних операцій за місяць покаже усі обороти із зазначенням кореспонденції рахунків. Це дає можливість ширше показати динаміку розвитку господарства в процесі відображення кореспонденції рахунків. Ця підсумкова таблиця при її заповненні перетворюється в шаховий баланс. Шахова форма

внесла багато нового в інші форми обліку та збагатила їх. Так, наприклад, шаховий принцип широко використовується в журнально-ордерній формі до сьогодні.

Становлення обліку – це діалектичний, поступовий процес, мета якого –забезпечити прийнятні умови послідовного, безперервного, раціонального і успішного виконання функцій бухгалтерського обліку. Вся історія бухгалтерської праці, за своєю сутністю, є поступовим рухом до вирішення трьох основних завдань: зробити облік максимально інформативним і точним; досягти його простоти і дешевизни; отримати своєчасну інформацію про факти господарського життя. Достатні знання про рахівництво були накопичені лише на початок ХІХ ст., щоб на базі цих знань почали формуватися бухгалтерські школи, які згодом стали класичними: італійська, французька, німецька, англо-американська.

При всьому різноманітті переконань теоретичні розробки в області бухгалтерського обліку сприяли виробленню загальної концепції бухгалтерського обліку і єдиних принципів його побудови в рамках конкретної облікової школи. Це позитивно позначилося на процесі стандартизації бухгалтерського обліку, як на національному, так і на міжнародному рівнях. Стандартизація бухгалтерського обліку на міжнародному рівні була зумовлена історичною необхідністю і безпосередньо пов'язана з глобалізацією економік країн світу.

З набуттям Україною незалежності почалися серйозні перетворення в економіці держави, що знайшло відображення на реформуванні бухгалтерського обліку. Основним завданням реформування бухгалтерського обліку було приведення його у відповідність до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Що й було повністю здійснено до 2000 року.

1. Кузіна Р.В. Історичні етапи стандартизації бухгалтерського обліку / Р.В. Кузіна // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2012 – Вип. 4 (47). – С. 193-198; 2. Пачоли Л. Трактат ХІ: О счетах и записях / Л. Пачоли. – К.: Эксперт-Про, 2000. – 80 с.; 3. Сморганюк Т.П. Історія розвитку облікової науки / Т.П. Сморганюк // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2013. – Вип. 3. – С. 97-101.

НАУКОВИЙ ДОРОБОК ВЧЕНИХ-ОБЛІКОВЦІВ ПОЛТАВСЬКОГО УНІВЕРСИТЕТУ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ У НАУКУ ПРО БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

На сучасному етапі інтеграції української науки та освіти у загальноєвропейський простір, враховуючи глобальні процеси, що відбуваються в українському суспільстві, важливим є питання оновлення традиційних підходів до проведення наукових досліджень та підготовки висококваліфікованих спеціалістів у системі вищих навчальних закладів України. Оновлення існуючої парадигми вищої школи в Україні вимагає від сучасної вітчизняної науки глибокого переосмислення сутності навчально-виховного процесу.

На сучасному етапі розвитку економічної освіти, неможливим є викладання бухгалтерського обліку викладачами, що не мають практичного досвіду, не підтвердили свої знання та навички у межах міжнародних програм та не проводять наукових досліджень. І якщо необхідність набуття практичного досвіду та отримання міжнародних сертифікатів не викликають сумніву, то проведення наукових досліджень часто сприймається бухгалтерами-практиками та економістами-практиками, що працюють за суміжними спеціальностями швидше як забаганка конкретного науковця або вимога його роботодавця. Практична значимість та суспільна цінність наукових досліджень, особливо у сфері бухгалтерського обліку, часто піддається критиці та великою мірою недооцінюється у вітчизняній економіці та суспільстві.

У той же час, у межах кожного навчального закладу, не є винятком і ВНЗУ «Полтавський університет економіки і торгівлі», викладачами кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, проводяться ґрунтовні економічні дослідження, спрямовані на покращення вітчизняної системи бухгалтерського обліку. У межах даного дослідження, основними векторами досліджень визначено наступні: 1) проблеми розвитку бухгалтерського обліку та звітності в умовах змін форм підприємницької діяльності; 2) розвиток аналізу як інструменту управління підприємством; 3) контрольні процедури та їх розвиток в умовах трансформації економіки; 4) розвиток професійної освіти в Україні; 5) розвиток методики обліку окремих об'єктів обліку.

У межах кожного вектору досліджень існують певні проблемні питання, шляхи вирішення яких представлено у працях вчених (табл. 1).

Таблиця 1

Пріоритетні напрями досліджень вченими кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ВНЗУ «Полтавський університет економіки і торгівлі»

Вектор дослідження	Пріоритетні напрями досліджень	Вчений
Проблеми розвитку бухгалтерського обліку та звітності в умовах змін форм підприємницької діяльності	Розвиток управлінського обліку та управлінської звітності як системи інформаційної системи забезпечення управління підприємством	Карпенко О.В.
	Підходи до розвитку змісту та напрямів використання форм фінансової звітності	Верига Ю.А.
	Організаційно-правові форми підприємницької діяльності: сучасний та перспективний підходи	Савченко О.Ф.
	Етапи розвитку бухгалтерського обліку	Губачова О.М.
	Організаційні форми бухгалтерського обліку	Гладких Т.В.
	Напрями вдосконалення форм фінансової звітності підприємств після прийняття НП(С)БО 1	Прохар Н.В.
	Шляхи удосконалення змісту та структури бухгалтерського балансу в напрямі підвищення його інформаційної змістовності та розширення аналітичних можливостей	Зюкова М.М.

Вектор дослідження	Пріоритетні напрями досліджень	Вчений
	Підходи до підготовки внутрішньої звітності для цілей управління витратами і собівартістю	Соболь Г.О.
	Еволюція системи бухгалтерського обліку як інформаційної системи управління на підприємствах е-бізнесу	Любимов М.О., Кулик В.А.
Розвиток аналізу як інструменту управління підприємством	Напрями розвитку аналітичної роботи в системі управління підприємством	Подольська В.О.
	Економічна діагностика підприємства	Артюх-Пасюта О.В.
	Оцінка динаміки власного капіталу підприємств України з метою встановлення актуальних проблем обліково-інформаційного забезпечення управління власним капіталом в сучасних умовах	Зюкова М.М.
Розвиток професійної освіти в Україні	Перспективи розвитку освітніх послуг	Мельник С.І.
Контрольні процедури та їх розвиток в умовах трансформації економіки	Перспективи розвитку внутрішнього аудиту	Виноградова М.М.
	Напрями розвитку методики аудиту касових операцій	Карпенко Є.А.
	Нейтралізація впливу зовнішніх факторів, що знижують якість інформації бухгалтерського обліку	Соболь Г.О.
	Креативний облік та злочини у сфері бухгалтерського обліку	Пшенична А.Ж.
Розвиток методики обліку окремих об'єктів обліку	Напрями використання фінансових резервів на торговельних підприємствах – як нового об'єкту обліку	Верига Ю.А.
	Система резервування та її розвиток	Орищенко М.М.
	Проблеми визначення собівартості та калькулювання послуг	Зима Г.І.
	Дослідження поняття "ефективність вкладення капіталу в підприємство"	Деньга С.М.
	Напрями еволюції поняття «власний капітал» у світовій та вітчизняній обліковій науці	Зюкова М.М.
	Проблеми формування прибутку підприємства та напрями організації обліково-аналітичного забезпечення визначення фінансового результату підприємства	Вороніна В.Л.
	Податкові платежі: сучасний стан та перспективи	Кравченко І.Ю.
	Напрями розвитку амортизаційної політики	Самбурська Н.І.
	Порядок відображення на рахунках обліку неповної собівартості	Соболь Г.О.
	Витрати на підприємствах споживчої кооперації	Фірсова Н.В.
	Проблеми обліку капітальних інвестицій та їх вирішення у практичній діяльності	Ночовна Ю.О.

Представлена проблематика досліджень, що проводяться вченими, дозволяє зробити висновок щодо їх різнобічності, актуальності та доцільності використання їх результатів для удосконалення теорії, методології, організації та методики бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в Україні. Автори зазначеного дослідження переконані у необхідності проведення наукових досліджень у царині бухгалтерського обліку у всіх вищих навчальних закладах України, що мають облікові спеціальності, а також у тому, що науковий доробок викладачів кафедри бухгалтерського обліку ВНЗУ «Полтавський університет економіки і торгівлі» та наших колег по всій Україні дозволить покращити економічну ситуацію у нашій державі та зробити її економічно незалежною та процвітаючою.

ПРОБЛЕМИ І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ОРГАНІЗАЦІЯХ НЕКОМЕРЦІЙНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

Соціально-орієнтована концепція суспільного розвитку, яка є основною державної політики в багатьох країнах Європи та світу, надає організаціям некомерційного сектору економіки особливого статусу. Вони покликані продукувати широкий спектр суспільно-корисних благ. Підприємства, орієнтовані на отримання прибутку, з цією функцією зазвичай не справляються. Організація їх діяльності на засадах корпоративної соціальної відповідальності часто носить суто декларативний або відверто рекламний характер.

До основних характеристик некомерційних організацій відносяться: наявність інституційно закріпленої структури; незалежність від державного і комерційного секторів економіки завдяки різноманітності джерел фінансування; весь отримуваний дохід йде на реалізацію статутних цілей, а не на виплати засновникам; самоврядування; добровільність; широко використовується праця добровольців [1, с. 26-27].

Удосконалення бухгалтерського обліку для формування надійного інформаційного забезпечення управління діяльністю некомерційних організацій потребує створення єдиної методології обліку ... Система бухгалтерського обліку є одним з основних елементів інституційного економічного середовища, яка з'єднує інформаційними потоками практично всіх учасників ринку [2, с. 31].

В роботі [3] Г.А. Созарукова виділяє напрями вдосконалення системи бухгалтерського обліку некомерційних громадських організацій, основними з яких є: зміни в законодавстві та нормативно-правовому регулюванні бухгалтерського обліку, а також зміни в методиці бухгалтерського обліку.

Додатково до цього, вдосконалення бухгалтерського обліку в некомерційному секторі економіки повинно стосуватися також його організації. Основною організації обліку є належним чином розроблена та затверджена облікова політика, яка повинна складатися з двох взаємопов'язаних частин:

1) організаційної, в якій розкривається інформація про організацію, структура її управління, місце в ній бухгалтерії та взаємозв'язок з іншими структурними підрозділами, форма обліку, прийнята в організації, робочий план рахунків та форми первинних документів не стандартизованих на законодавчому рівні (зазвичай виноситься в додатки);

2) методичної, у якій вказуються методи оцінки активів і зобов'язань, порядок ведення обліку по окремих ділянках (матеріали, основні засоби, заробітна плата, касові і банківські операції, цільове фінансування, доходи та витрати тощо), формування фондів та створення резервів та ін.

Облікова політика небюджетної неприбуткової організації повинна забезпечувати повноту і своєчасність відображення в обліку господарських операцій, охоплювати усі етапи облікового процесу та передбачати всі способи обліку, за якими законодавчо встановлено декілька можливих варіантів його ведення.

Сучасна вітчизняна система нормативного регулювання бухгалтерського обліку в небюджетних неприбуткових організаціях вимагає докорінного реформування як в аспекті прийняття Закону про небюджетні неприбуткові організації, так і державних та галузевих облікових стандартів і рекомендацій (спеціального Положення (стандарту) бухгалтерського обліку, а також методичних рекомендацій, які розкриватимуть основні його норми). Як зазначають Н.Т. Лабинцев та Л.В. Єгорова, в умовах сучасної економіки відмітною є повноцінна нормативно-правова база, що визначає види і форми некомерційних організацій, порядок їх реєстрації, діяльності і ліквідації.

Однак в галузі нормативного регулювання бухгалтерського обліку цих організацій існують серйозні проблеми і прогалини. Всі положення з бухгалтерського обліку розроблені для комерційних організацій і, відповідно, практично стовідсотково не підходять для некомерційних [4, с. 33]

Щодо методики обліку, то основними проблемними ділянками, які потребують удосконалення, для ННО є: методи оцінки окремих видів майна; облікове відображення процесу фандрайзингу та витрат на його здійснення; нарахування й розподіл витрат на утримання організації та реалізацію статутних цілей; облік отримання та списання матеріалів, зокрема тих, що одержані як гуманітарна допомога; інвентарний облік основних засобів та розподіл амортизаційних відрахувань; залучення та використання коштів цільового фінансування; порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань.

Окремо слід виділити комплекс питань, які стосуються формування та подання небюджетними неприбутковими організаціями фінансової звітності: заповнення звіту про фінансові результати з врахуванням неприбуткового характеру діяльності; узагальнення показників по відокремлених підрозділах організації (представництвах, філіях); подання звітності, синхронізоване з нормативними вимогами, правилами внутрішнього документообігу, з використанням засобів автоматизації тощо.

Вирішення виокремлених проблем дозволить максимізувати ефективність облікової функції управління в сучасних умовах, забезпечити дотримання законодавчих вимог, підвищити поінформованість суспільства щодо результатів діяльності організації, створити передумови для повноцінної реалізації її цілей, визначених статутними документами.

1. Кутьєва Д.А. *Особенности управления финансовыми ресурсами в некоммерческой организации: научная монография* / Д.А. Кутьева, В.А. Макарова. – Спб.: изд-во Политехн. ун-та, 2014. – 185 с.; 2. Гусарова Л.В. *Проблемы бухгалтерского учета в некоммерческих организациях* / Л.В. Гусарова // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. – 2011. – № 19 (283). – С. 31-36.; 3. Созарукова Г.А. *Современный бухгалтерский учет в некоммерческой общественной организации* / Г.А. Созарукова // *Аудит и финансовый анализ*. – 2008. – № 5. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.auditfin.com/fin/2008/5/G.Sozarukova/G.Sozarukova%20.pdf>; 4. Лабынцев Н.Т. *Проблемы формирования учетной политики для некоммерческих организаций* / Н.Т. Лабынцев, Л.В. Егорова // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. – 2007. – № 7 (175). – С. 33-38.

ІНВЕСТИЦІЙНІ ВИТРАТИ НА РЕАЛІЗАЦІЮ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

Інноваційна активність в економіці України залишається традиційно низькою, інноваційною діяльністю у 2015 р. займалося лише 13,8% обстежених підприємств, а питома вага реалізованої інноваційної продукції у загальному обсязі реалізації становила 4,8%. Вищу за середню інноваційну активність демонструють підприємства з виробництва нафтоперероблення, хімічної та нафтохімічної промисловості, а також машинобудування.

Протягом 2011-2012 рр. обсяг власних джерел інвестицій, що спрямовувалися на організацію інноваційної діяльності, зростав як в цілому по економіці, так і в корпоративному секторі. Проте протягом 2013-2015 рр. вказаний обсяг падав, вочевидь через погіршення фінансового стану підприємств внаслідок загострення економічної кризи [1].

У структурі джерел фінансових ресурсів інвестиційного забезпечення інноваційної діяльності корпоративного сектору значну частку також займають іноземні інвестиції. Серед залучених джерел інвестиційних ресурсів, вкладених у інноваційні проекти, найбільше значення мають кошти іноземних інвесторів (30,0% в цілому по економіці та 16,1% у корпоративному секторі), кошти вітчизняних інвесторів (по 0,4% в економіці та у корпоративному секторі), кошти державного бюджету (1,1% в економіці та 0,2% у корпоративному секторі) [2].

Причини зниження обсягів залучення крупними суб'єктами корпоративного сектору довгострокових інвестиційних кредитів відомі: дорожнеча банківського капіталу, велика потреба у інвестиціях, небажання підприємств надавати дійсну інформацію про власну фінансово-господарську діяльність зовнішнім користувачам, відсутність досвіду формування та супроводження бізнес-проектів на сучасному рівні тощо. І навпаки, середні та малі суб'єкти корпоративного сектору демонструють більшу відносну активність на внутрішньому кредитному ринку. Це пояснюється більшим ступенем гнучкості малих та середніх структур, їхньою орієнтацією на зміни зовнішнього середовища, відносно легшим доступом до зовнішніх фінансових ресурсів (що пояснюється зокрема особливостями організації фінансового менеджменту). Це дозволяє зробити висновок про те, що малі та середні суб'єкти корпоративного сектору є менш залежними, порівняно з великими, від рівня самофінансування власної інвестиційної діяльності.

Такі тенденції певною мірою корелюють і з тенденціями інноваційної активності підприємств різних форм власності в Україні. Найбільш інноваційно пасивними є підприємства приватної та комунальної форм власності. Цілком природньо, що іноземні інвестори не вкладають кошти у здійснення їхньої інноваційної діяльності.

Враховуючи, що лівова частка інвестиційних ресурсів корпоративних структур сформовано завдяки коштам амортизаційного фонду, державна інвестиційна політика має бути спрямована на визначення оптимальних параметрів регулювання механізмів нарахування та використання амортизації.

1. Розпорядження Кабінету Міністрів України “Про схвалення Концепції Державної цільової економічної програми розвитку інвестиційної діяльності на 2010-2015 роки” від 29 вересня 2010 р. № 1900-р / [електронний ресурс]. – Доступний з: www.rada.gov.ua. 2. Статистичний щорічник України за 2015 рік [статистичне видання] / за ред. І.М. Жук – К.: 2016. – 575 с.

ІНВЕСТУВАННЯ ІННОВАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

Інвестиції – це рушійний чинник в розвитку певної галузі економіки, а інвестиційні кошти, перетворюються в основні засоби після введення в експлуатацію відповідних об'єктів. У сучасних умовах кризи та фінансово-економічної нестабільності процес планування, фінансування та реалізації інвестиційних проектів зазнає впливу низки чинників, що призводять до ризиків. З метою мінімізації ризиків інвестиційних проектів є найбільш ефективним методом, саме тому застосовують такі властивості як диверсифікація, лімітування, страхування, хеджування цінних паперів, підготовка та сертифікація інноваційних продуктів. Інновацією може бути нововведення, або новий чи удосконалений продукт, послуга, технологія, впроваджені на ринку, у виробничо-господарської діяльності, споживанні, суспільного життя, а також процесздійснення змін, впровадження нововведень.

З метою підвищення якості роботи та діяльності в певній галузі економіки, варто залучати інвестиційні кошти в інноваційні процеси оскільки інновації є на даний момент одним з найперспективніших інструментів розвитку. Інновації стають головним фактором розвитку діяльності певного підприємства, у більшості випадків основна увага приділяється не ціновим механізмам, а інноваційним процесам, котрі зумовлюють покращення у розвитку [1].

Упродовж 2016р. наукові та науково-технічні роботи в Україні виконувало 978 організацій, 44,3% з яких відносилися до державного сектору економіки, 40,3% – до підприємницького, 15,4% – вищої освіти. У 2015–2016 рр. частка підприємств, які займалися інноваційною діяльністю, за рекомендованими видами економічної діяльності становила 14,6%, у т.ч. здійснювали технологічні інновації – 9,5% нетехнологічні – 8,6% , та 6,4% – маркетингові.

Слід зазначити, що існує прямий зв'язок між розміром підприємства і його рівнем інноваційності, оскільки для впровадження інновацій необхідно мати певну кількість персоналу, задіяного у виконанні наукових досліджень і розробок, що призводять до впровадження інновацій [2]. Обсяг залучених з початку інвестування прямих іноземних інвестицій в економіку України на 01.07.2016 року становив 44790,7 млн.дол. [3].

Варто зазначити що чим вищий ступінь розвитку інновацій, то вища конкурентоспроможність економіки, тобто є можливість виробляти продукцію нової якості, на яку є більший попит, з меншими затратами. Для досягнення високого рівня соціально-економічного розвитку, варто застосовувати формування інноваційного механізму, котрий має мати налагоджену розробку інвестиційно-інноваційної моделі.

1. Віблій П.І., Горбова Х.В. *Фінансове регулювання інвестиційної діяльності корпоративних структур: Монографія / П.І. Віблій, Х.В. Горбова – Дрогобич: Посвіт. – 2014. – С 188*; 2. *Розпорядження Кабінету Міністрів України “Про схвалення Концепції Державної цільової економічної програми розвитку інвестиційної діяльності на 2010-2015 роки” від 29 вересня 2010 р. № 1900-р / [електронний ресурс]. – Доступний з: www.rada.gov.ua*; 3. *Статистичний щорічник України за 2015 рік [статистичне видання] / за ред. І.М. Жук – К.: 2016. – 575 с.*

ВПЛИВ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ТЕХНОЛОГІЧНИХ ОСОБЛИВОСТЕЙ ЛОГІСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПОБУДОВУ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЛОГІСТИЧНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Інформація є визначальним чинником управління логістичною діяльністю. Адже недостатність своєчасної інформації чи її недостовірність може зумовити прийняття неефективних управлінських рішень, наслідком чого може бути неналежне виконання логістичних послуг та функціонування підприємства загалом.

Основним інструментом інформаційного забезпечення управління підприємством є його система бухгалтерського обліку. Логістичним підприємствам, на відміну від підприємств інших видів економічної діяльності, притаманні певні організаційно-технологічні особливості, які суттєво впливають на управління ними загалом та на організацію бухгалтерського обліку зокрема. До найважливіших з них 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 логістичному підприємству; експлуатація значної кількості та різного виду транспортних засобів (власних чи орендованих); супровід логістичних операцій додатковими послугами (страхування, митне оформлення); широкий асортимент (номенклатура) товарів, що ускладнює облік; велика кількість контрагентів в межах виконання одного замовлення.

Логістична діяльність – це складний та багатоетапний процес, у якому відбувається значна кількість бізнес-процесів, основними з яких є: управління взаємозв'язками із споживачами; управління постачанням; виконання замовлень; управління транспортуванням; управління складами тощо. Управління цими бізнес-процесами потребує вчасного та наскрізного інформаційного забезпечення, здебільшого облікового характеру [1]. Таким чином, зміст і структура бізнес-процесів також впливають на організацію й методику бухгалтерського обліку логістичного підприємства.

Система бухгалтерського обліку логістичного підприємства є не лише джерелом інформації про фінансово-майновий стан і результати функціонування підприємства для зовнішніх стейкхолдерів, але й має внутрішньо управлінське спрямування. Вона дає змогу менеджерам отримати своєчасну, оперативну і систематизовану інформацію про обсяги постачання та запаси товарно-матеріальних цінностей, витрати на їхнє транспортування, складування, утримання тощо. На основі даних про операційні витрати формують собівартість та ціну логістичних послуг. Отже, формування ефективної цінової політики логістичного підприємства безпосередньо базується на даних бухгалтерського обліку, що обов'язково має бути враховано при проектуванні облікової політики.

1. Солодка О.В. Реінжиніринг логістичних бізнес-процесів як спосіб їх вдосконалення / [Електронний ресурс]. – Режим доступу до статті: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/7814/1/45.pdf>.

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БЕЗПЕКООРІЄНТОВАНОГО УПРАВЛІННЯ ІННОВАЦІЙНИМ РОЗВИТКОМ ПІДПРИЄМСТВА

В сучасних умовах і в перспективі процеси інноваційного розвитку та забезпечення економічної безпеки як на рівні держави, так й на рівні кожного окремого підприємства, потребують комплексного управління. Такий комплексний підхід може бути втілений у безпекоорієнтованому управлінні інноваційним розвитком підприємства (БОУІРП), який розглядається як вид управлінської діяльності в системі управління інноваційним розвитком, спрямованої на забезпечення економічної безпеки в його процесі та результаті. Загальною метою такого управління стає забезпечення задовільного рівня економічної безпеки в процесі та в результаті інноваційного розвитку підприємства, за якої ключовим його завданням стає убалансування між інноваційністю та економічною безпекою розвитку, а цілі – доповнюють цілі управління інноваційним розвитком в частині забезпечення збереження результатів інноваційного розвитку на різних його етапах.

За економічним інструментарієм безпекоорієнтоване управління є переважно превентивно-індикативним, де індикативні методи застосовуються здебільшого в процесі розвитку, а превентивні та антисипативні – на піці розвитку, коли традиційні індикатори економічного зростання будуть засвідчувати високий рівень економічної безпеки, проте водночас, сигналізувати потенційну появу якісно нових загроз інноваційного розвитку.

Поєднання в управлінні таких складних об'єктів як процеси інноваційного розвитку та забезпечення економічної безпеки обумовлює необхідність формування відповідної системи обліково-аналітичного забезпечення, що продукує обліково-аналітичну інформацію необхідну для прийняття управлінських рішень всистемі БОУІРП.

За підходу, що здебільшого зустрічається в працях фахівців з обліку, основоположне місце в обліково-аналітичному забезпеченні віддається системі обліку – як основному продуценту інформації, а аналітична система виступає похідною, де існуючі облікові дані аналізуються та далі передаються користувачам обліково-аналітичної інформації. За такого підходу вирішальними стають наявні ресурси та можливості системи обліку підприємства. Водночас, обліково-аналітична інформація, що створюється в системі обліково-аналітичного забезпечення, має відповідати запитам системи управління та її функціональних підсистем, які обумовлюються цілями та відповідними функціональними завданнями управління. Ці запити звичайно містять певні формалізовані або неформалізовані параметри стану та розвитку об'єктів управління, які визначаються саме системою аналізу у вигляді певних показників-індикаторів. Надалі саме аналітична система формує запити до облікової щодо тієї облікової інформації, що необхідна для визначення цільових параметрів та відповідних аналітичних показників. Якщо в системі обліку така інформація відсутня вона повинна бути модифікована у відповідності до актуальних запитів аналітичної системи, а не навпаки. Таким чином облікова система стає обслуговуючою по відношенню до аналітичної. Це ж стосується підсистеми аудиту, яка виконуючи функцію забезпечення достовірності облікових даних, стає обслуговуючою як для підсистеми обліку так й для підсистеми аналізу. За наведеного підходу взаємозв'язок складових обліково-аналітичного забезпечення віддзеркалюється циклічним ланцюгом: «управління → аналіз → облік → аналіз → управління», а вирішальними стають запити системи та відповідних суб'єктів управління на інформацію необхідну для прийняття певних управлінських рішень. Саме це обумовлює специфічність обліково-аналітичного забезпечення БОУІРП у частині: 1) об'єктно-цільової спрямованості управлінських рішень; 2) складу обліково-аналітичної інформації; 3) змісту ресурсів та економічних інструментів при формуванні системи обліково-аналітичного забезпечення.

Інтеграція цілей та завдань управління інноваційним розвитком та економічною безпекою у системі безпекоорієнтованого управління інноваційним розвитком підприємства обумовлює необхідність інтеграції систем обліково-аналітичного забезпечення управління обох вищезначених процесів.

Проведені дослідження [1] свідчать про схожість складу обліково-аналітичного забезпечення процесів інноваційного розвитку та забезпечення економічної безпеки. Зокрема, в обох випадках, облікова складова містить організацію, методика та технології обліку (оперативного, фінансового, управлінського), а аналітична – методичні основи та інструментарій економічного аналізу з урахуванням специфіки процесів у формуванні певних методик оцінювання та аналізування їх характеристичних параметрів.

Відтак, систему обліково-аналітичного забезпечення БОУІРП можна визначити як єдність підсистем та функціональних механізмів обліку, аудиту та економічного аналізу, взаємодіючих та поєднаних через інформаційні потоки в процесі формування та передачі якісної обліково-аналітичної інформації щодо статико-динамічних параметрів об'єктів БОУІРП: внутрішніх та зовнішніх чинників інноваційного розвитку та економічної безпеки, результатів процесів інноваційного розвитку та забезпечення економічної безпеки в цілому та за їх складовими.

Особливістю такої системи є саме склад обліково-аналітичної інформації, що має віддзеркалювати параметри цільових об'єктів безпекоорієнтованого управління, до яких слід віднести: параметри зовнішнього та внутрішнього середовища як чинників можливостей та загроз інноваційного розвитку, фінансово-економічний стан підприємства та ознаки його економічного розвитку, ознаки інноваційності економічного розвитку (обсяги та результативність інноваційної діяльності, рівень інноваційного потенціалу тощо), ознаки економічної безпеки (як складової інноваційного потенціалу та як результату інноваційного розвитку). Превентивно-індикативний характер БОУІРП обумовлює додаткові вимоги до якості обліково-аналітичної інформації, ключовими ознаками якої стають: достовірність, повнота, багатофункціональність, індикативність, превентивність, конкурентоспроможність, оперативність, своєчасність, цілісність, конфіденційність, альтернативність, доступність, корисність, адекватність та релевантність [1].

1. Волощук Л.О. Інноваційний розвиток та економічна безпека промислових підприємств: проблеми комплексного управління : [моногр.] / Л.О. Волощук. – Одеса: ФОП Бондаренко М.О., 2015. – 396 с. Режим доступу: http://economics.opi.ua/naukova-baza/voloschuk_2015.pdf

АНАЛІЗ ТА ОЦІНЮВАННЯ ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ ТОРГОВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Торгівля є особливою ланкою товарного ринку, яка має забезпечувати прискорений рух товарів, впливаючи на виробництво й ефективний міжгалузевий обмін, активізуючи споживання. Інноваційна діяльність у сучасних умовах стає безальтернативним шляхом формування довгострокових конкурентних позицій, торгівля ж стає найбільш придатною інноваційною сферою діяльності. Втім, порівняльний аналіз показників інноваційної діяльності в торгівлі та в економіці визначає їх відставання за більшістю з показників.

Результатом інноваційної діяльності підприємства є інноваційний розвиток, який необхідно розглядати як процес та результат на засадах ефективного використання інноваційного потенціалу для будь-яких підприємств. Інноваційний розвиток є комплексним явищем, управління яким потребує відповідних обліково-аналітичних інструментів, які визначаються як сукупність методів, методик та способів обліку та аналізу, що використовується для формування обліково-аналітичної інформації, як частини інформаційного ресурсу підприємства. До основних аналітичних інструментів щодо інноваційного розвитку слід віднести власне методику та систему показників аналізу та оцінки інноваційного розвитку підприємства, побудовану у розрізі визначених його ключових складових [1], яка для торговельних підприємств набуває вираженої специфіки, обумовленої як специфікою інновацій властивих сучасній торговельній сфері, так й специфікою ефекту від їх запровадження для окремого підприємства.

За змістом інновації у торгівлі поділяють на комерційні, технологічні, управлінські, комбіновані. Так, до комерційних інновацій відносять появу власної торгової марки – *privatelabel*, яка передбачає формування індивідуального набору якісних товарів за порівняльно низькими цінами, що сприяє зростанню товарообороту; до технологічних відносять, зокрема, впровадження електронних, рекламних табло у торговельному залі; до управлінських – впровадження сучасних інформаційних технологій управління, спеціального програмного забезпечення; комбіновані поєднують елементи попередніх.

Завдання формування інструментарію аналізу та оцінювання інноваційного розвитку підприємства полягає у визначенні напрямків оцінки, обґрунтуванні системи показників за кожним напрямком, встановленні індикаторів розвитку та методики інтегральної оцінки комплексного явища інноваційного розвитку з врахуванням особливостей виду економічної діяльності, до якого належить підприємство.

У працях фахівців простежується спільність щодо оцінки інноваційної діяльності підприємств в її ґрунтуванні на розрахунку інтегральної оцінки, яка складається з трьох основних складових – ресурсної (інноваційного потенціалу), техніко-технологічної та результативної, чи ринкової, де кожна з трьох складових має практично однаковий вплив на інтегральну оцінку. Втім, як показали дослідження [1], деякі системи показників, пропонувані фахівцями, є надмірно великими та розгалуженими, що обтяжує й без того напружену обліково-аналітичну роботу на підприємствах, тому немає перспектив практичного впровадження в повному обсязі.

Отже, при формуванні системи показників аналізу потрібно враховувати два ключові обмеження: 1) необхідність та достатність показників для характеристики інноваційної діяльності та розвитку підприємства; 2) доступність інформації для розрахунку показників в системі обліку, або потребу лише в незначному її удосконаленні.

Проведені дослідження дозволили обґрунтувати систему показників для оцінки інноваційного розвитку торговельного підприємства у розрізі трьох складових: комерційної, техніко-технологічної та результативної, та у складі 19 показників, де індикаторами інноваційного

розвитку є не самі значення показників, а індекси їх динаміки, що визначають вектор їх змін. Вибір саме цих показників зроблено на основі дослідження існуючих груп показників за кожною складовою, вимог до визначення показників в системі обліку, а також врахування специфіки інноваційної діяльності в торгівельній сфері.

Так, до показників комерційної складової віднесені такі: середньоденна кількість відвідувачів (покупців), середньоденний товарообіг, середній товарообіг на 1 кв.м торговельної площі, питома вага товарів власної торгової марки, інформаційна база покупців та її якість, частка Інтернет-продажів. До показників техніко-технологічної складової віднесено: коефіцієнт придатності торговельного обладнання, частка вартості прав на об'єкти інтелектуальної власності у вартості нематеріальних активів, частка програмного забезпечення у вартості нематеріальних активів, частка вартості приладів ідентифікації радіочастот та PSA – технологій, коефіцієнт промоактивності, частка спеціального програмного забезпечення у вартості програмного забезпечення. До показників результативної складової віднесено: рентабельність загального товарообігу та товарообігу товарів власної торгової марки, ефективність інноваційних витрат, оборотність товарів, стійкість фінансового стану, віддача витрат на збут.

Для інтегральної оцінки результатів аналізу пропонується використовувати несиметричну трійчну систему оцінки отриманих індикаторів, з наданням оцінки {0,1,2} кожному показнику: «менш» позначається оцінкою «0», «дорівнює в допустимих межах» – оцінкою «1», «більш» – оцінкою «2». За кожною з підсистем визначається середня оцінка.

Інтегральний показник може бути розрахований за методом середньоквадратичного відхилення від максимального значення «2», що визначає рівень «еталонного» інноватора, інноваційний розвиток якого характеризується зростанням за всіма показниками та напрямками діяльності у звітному періоді. Отже, інтегральна оцінка інноваційного розвитку підприємства приймає значення від нуля до двох, та визначає відстань від показників «еталонного інноватора», що теоретично може мати по усім групам показників оцінку у два бали. Відповідно до значень інтегрального показника пропонується класифікувати інноваційний розвиток підприємства з визначенням категорій «ідеального», «прогресивного», «стабільного», «несистематичного», «випадкового» інноватора, що дозволить порівнювати різні підприємства за критерієм розвитку інноваційної діяльності..

1. Волощук Л.О. Аналітичні інструменти управління інноваційним розвитком промислового підприємства : [моногр.] / Л.О. Волощук, В.В. Кірсанова, С.В. Філіппова. – Одеса: ФОП Бондаренко М.О., 2014. – 180 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://economics.opu.ua/naukova-baza>.

ВПЛИВ ДУАЛЬНОЇ ОСВІТИ НА ЯКІСТЬ ПІДГОТОВКИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИХ ПРАЦІВНИКІВ

Основним орієнтиром сучасної професійної освіти є створення можливостей для впровадження дуальних моделей підготовки обліково-аналітичних працівників.

Система вищої освіти в Україні перебуває у стадії реформування та пошуку інноваційних методів навчання. Саме дуальна освіта дає можливість оптимально поєднати набуття теоретичних знань та практичних навичок, підвищує шанси випускників отримати перше робоче місце, забезпечує безперервну модернізацію змісту навчальних програм та гарантує здобуття сучасного рівня освіти, що в свою чергу сприяє економічному розвитку країни.

Дуальне навчання робить вищу освіту життєздатною, дає їй можливість чутливо реагувати на соціальні вимоги динамічних ринків праці, сприяє підвищенню цінності навчання та зміцнює інноваційну діяльність вищих навчальних закладів.

Дуальна система навчання була започаткована у Німеччині. Дуальна освіта передбачає дві складові:

- теоретична – у навчальному закладі;
- практична – придбання необхідних для професії практичних знань і навичок, яке відбувається на підприємстві.

Тобто, процес навчання відбувається в освітньому симбіозі вищого навчального закладу та підприємства. Дуальне навчання формує університетський рівень мислення на робочому місці для того, щоб полегшити набуття та застосування індивідуальних і колективних знань, навичок і вмінь для досягнення конкретних результатів для студента, роботодавця та вищого навчального закладу.

Дуальне навчання відбувається на формальному (університетському) та неформальному (на робочому місці) рівнях. Дуальне навчання відрізняється від традиційного такими ознаками:

- дуальне навчання зосереджено навколо робочої практики через призму критичного мислення і навчання через досвід;
- модель дуального навчання розглядає навчання як результат дії і вирішення проблем у робочому середовищі.

Якість підготовки обліково-аналітичних працівників у рамках дуальної системи освіти тісно пов'язана з викладацькими кадрами, які повинні досконало володіти не тільки предметом викладання, а й бути професійно придатними, здатними пробуджувати зацікавленість студентів до вдосконалення фахової майстерності за обраною спеціальністю.

Практична складова дуальної освіти на підприємствах дозволяє студентам набути навичок для їх подальшого застосування. Система дуальної підготовки дає можливість роботодавцям залучати випускників до роботи, тобто відпадає необхідність тривалого введення у справу.

Основними напрямками запровадження дуальних моделей підготовки обліково-аналітичних працівників в Україні є:

- налагодження сталих партнерських зв'язків навчальних закладів та підприємств (роботодавців);
- розробка та налагодження механізмів погодження навчальних освітніх програм з виробничою необхідністю.

У дуальних навчальних освітніх програмах підготовки обліково-аналітичних працівників важливими є такі елементи:

- програма навчання має відповідати потребам робочого місця і студента, а не бути типовою;
- студент має обов'язки як працівник облікової служби та узгоджує план навчання з представниками навчального закладу та підприємства;

- навчальні програми мають бути орієнтовані на проблеми робочого місця і майбутніх потреб студента і підприємства;
- студент має пройти процес визнання наявних компетенцій і після цього починається процес навчання за дуальною системою.

Навчальні заклади виконують лише допоміжну функцію в системі професійної підготовки, в більшості випадків не надаючи професійної кваліфікації, а лише готуючи для отримання подальшої професійної освіти, але в той же час сприяють розширенню можливостей вибору типу кваліфікації та форми її отримання.

1. *Berufsbildungsbericht 2002.* – Bonn: *Bundesministerium für Bildung und Forschung*, 2002. – 741 s.; 2. *Education in Europe: the main features [навчальний посібник]* / за ред. М.П. Леценко. – Львів: *БискидБіт*, 2008. – 241 с.

ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ В ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ СТРАТЕГІЇ ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

Інфокомунікаційні можливості промислового підприємства сьогодні змінилися. Змінилася й структура інформаційних джерел: підприємства, які поступово переходять до більш професійних джерел внаслідок стрімкого розвитку новітніх технологій та ускладнення технологічної бази виробництва, зростання кількості імпортованих технологій та обладнання. Встановлено, що ринкові джерела інформації обирає більш 50% всіх підприємств як основу прогнозування тенденцій зовнішнього середовища (53,6%), визначення потреб споживачів (32,1%), конкурентної боротьби (42,9%). В цілому переважають внутрішні джерела інформації [1].

Ретроспективний аналіз стратегічного управління підприємствами довів зростання їх інтелектуальних потреб методологічного характеру, що утворює нові передумови впровадження деяких інструментів (табл. 1).

Таблиця 1

Пріоритетні економічні та організаційні передумови впровадження деяких управлінських інструментів на стратегічному рівні управління

Передумови (причини)	Частка опитуваних за видами інструментів, %					
	Секторальні			Новітні		
	1	2	3	4	5*	6
Економічні						
Високий рівень витрат (у т.ч. часу) та їх зростання	54	43	54	97	89/77	89
Високий рівень інноваційних витрат та їх зростання	-	-	76	86	77/77	77
Низька фінансова результативність	33	29	33	46	69/54	54
Низькі показники розвитку відносно конкурентів	69	-	-	43	87/ 89	71
Низькі показники інноваційної діяльності	-	-	58	51	89/89	89
Недостатня узгодженість інноваційних цілей з іншими	-	-	66	49	54/37	74
Управлінські						
Потреба керувати підприємством в режимі реального часу	92	89	90	100	77/54	34
Неефективність існуючих методів управління	68	-	77	77	89/69	54
Низька фінансова дисципліна	-	26	26	46	54/34	31
Неефективні координація діяльності та взаємодія підрозділів	-	-	83	89	37/29	34
Зростання обсягу інформації та комунікацій	-	-	-	89	89/77	31
Розширення бізнесу (територіально або секторально)	-	-	-	97	77	40
* – дані для управління в цілому / та для рівня стратегічного управління; 1 – економічне оцінювання промисловими підприємствами джерел ресурсів; 2 – бюджетування; 3 – інноваційний контролінг; 4 – хмарні технології; 5 – смарт-технології управління (стратегії інноваційного розвитку); 6 – технології активізації інноваційної поведінки персоналу підприємства						

Водночас, підприємств мають різні очікування від застосування нового управлінського інструментарію (табл. 2).

Рівень готовності підприємств до застосування новітніх технологій коливається від середнього до низького: лише 37% підприємств здійснює управління витратами, 14% – бюджетування, 49% – не здійснюють планування.

Результати, очікувані промисловими підприємствами від впровадження на стратегічному рівні управління новітніх управлінських інструментів

Сподівання підприємств	За інструментами, %		
	4	5*	6
<i>Економічні результати</i>			
Раціональний розподіл, використання та економія ресурсів	77	89/89	89
Зменшення витрат на інноваційну діяльність (у т.ч. витрат часу)	86	77/77	77
Підвищення рівня фінансової результативності (зростання прибутку, рентабельності діяльності та виробництва)	77	89/89	77
Підвищення рівня рентабельності інноваційної продукції	51	89/89	89
<i>Управлінські результати</i>			
Посилення обґрунтування управлінських рішень стратегії	77	89/69	77
Оперативність управління процесом залученням джерел ресурсів та його коригування в режимі реального часу	97	77	40
Удосконалення інформаційного забезпечення	89	89/77	31
4 – хмарні технології; 5 – смарт-технології управління (стратегії ІРПП); 6 – технології активізації інноваційної поведінки персоналу в частині його інноваційної культури та інноваційного мислення.			

Спостерігається [2; 3] нерівномірність: а) автоматизації управління та застосування програм різної функціональності (60% великих і 75% середніх підприємств, а 70% малих – не застосовують жодної); б) обізнаності персоналу про новітні управлінські технології: висока обізнаність – контролінг (94%), бюджетування (80%), реінжиніринг (75%) – існує на тлі поганої інформованості про новітні інфокомунікаційні та інформаційні технології, їх переваги і призначення (28,6%). Зростання інтелектуальних потреб підприємств на інструментальному рівні управління має різні темпи зростання: а) у сегменті інформаційних інструментів стрімко зростають інтелектуальні потреби підприємств, розмір яких несуттєво впливає на темпи зростання; б) у сегменті управлінських смарт-технологій зростання інтелектуальних потреб підприємств на інструментальному рівні управління не корелює з розвитком нових технологій активізації інноваційної поведінки персоналу підприємства (інноваційної культури та мислення).

Таким чином, на сьогоднішній час інфокомунікаційні можливості промислового підприємства утворюють і перешкоди, і передумови інноваційного розвитку,

1. Воронжак П.В. *Організаційно-економічний інструментарій стратегії інноваційного розвитку промислових підприємств та смарт-підхід: [моногр.]* / П.В. Воронжак, С.В. Філіппова. – Одеса: ОНПУ, ФОП Бондаренко М.О., 2015. – 276 с.; 2. Філіппова С.В. *Аналітичні інструменти управління інноваційним розвитком промислового підприємства: [моногр.]* / Л.О. Волощук, В.В. Кірсанова, С.В. Філіппова. – Одеса: ФОП Бондаренко М.О., 2014. – 180 с.

АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

З переходом економіки України в умови конкурентного середовища, з'являється необхідність пошуку більш ефективних методів управління активами підприємства для збереження високої конкурентоспроможності, фінансової стійкості і фінансової незалежності, причому поєднання сучасних та загальноприйнятих методів оцінки ефективності активів дає потужний результат для прийняття рішень стосовно необоротних активів.

Проблеми аналізу необоротних активів займають значне місце в економічних дослідженнях. Зокрема, ці питання висвітлено у працях вітчизняних вчених Ф. Ф. Бутинця, Н. О. Гури, А. Г. Загороднього, Н. Г. Малюги, В. Г. Швеця та зарубіжних дослідників М. С. Метьюса, Б. Нідлза, Е. Райса тощо. Але низка проблем залишаються не вирішеними, особливої уваги серед яких потребує й дослідження питань стосовно сутності і класифікації необоротних активів в процесі їх аналізу. Отже, необоротні (довгострокові) активи – це сукупність майнових цінностей і нематеріальних прав, які беруть участь у виробництві продукції та наданні послуг, призначені не для перепродажу, корисний ефект від яких очікується отримувати тривалий час (більше одного року або операційного циклу) [1].

На нашу думку, назріла потреба в зміні підходів до дослідження і розробки методологічних аспектів аналізу ефективності формування та використання необоротних активів, що враховують специфіку та роль нематеріальних активів у майновому комплексі підприємств, а також потреби користувачів в інформації про них та практичного її застосування у щоденній роботі управлінців. В практиці, поняття ефективності є найважливішим показником, оскільки кожен підприємець зацікавлений в ефективному господарюванні. Визначити ефективність – це означає співвіднести результат з витратами ресурсів, які цей результат забезпечили. Проте можливості використання результату розрахунку показника ефективності в управлінні і прогнозуванні майбутнього стану виробничо-господарської системи підприємства залежать не лише від структури показника ефективності, але і від того, якими методами він вимірюється [2].

Залежно від завдань "вимірювання" ефективності необоротних активів на підприємстві необхідно вибирати методи такого аналізу. Завдання аналізу можна виділити в певні групи:

1. Виявлення міри забезпеченості підприємства необоротними активами відповідно до виробничої програми (яка повинна вписуватися в загальну стратегію розвитку підприємства) бізнес-плану тощо.

2. Вивчення міри використання необоротних активів за узагальнюючими і частковими показниками. Виявлення і вимір чинників, що вплинули на рівень цих показників.

3. Встановлення міри використання основного (технологічного) устаткування і виробничої площі.

4. Виявлення і вимір резервів підвищення ефективності необоротних активів. Величина та структура необоротних активів також відіграють значну роль, проте такі показники не характеризують ефективність.

Перелік показників для аналізу необоротних активів в складі показників фінансового стану підприємства базується на даних бухгалтерської (фінансової) звітності підприємств, що забезпечує оцінку підприємства, і входить до групи показників оцінки майнового стану, таких, наприклад, як показник питомої ваги активної частини основних засобів. Цей коефіцієнт показує, яку частину основних засобів складають активи, що безпосередньо беруть участь у виробничо-технологічному процесі.

В результаті зниження ефективності функціонування підприємства та зростання нестабільності зовнішнього середовища необоротні активи, становлячи вагому частку майна

підприємства, виступають першочерговим елементом оцінки його виробничого потенціалу, що потребує необхідності удосконалення системи їх управління та посилення ефективного аналізу [3].

Ми вважаємо, що аналіз необоротних активів з метою забезпечення ефективності виробничо-господарської діяльності підприємства, а також для досягнення ними тактичних і стратегічних цілей в загальному, займає визначальне місце в системі комплексного аналізу діяльності підприємств.

1. Гаценко О.П. Облік необоротних активів в умовах формування ринкових відносин: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит" / О.П. Гаценко – К., 2012 – 20 с.; 2. Ковальов Д., Ремонт і поліпшення основних засобів: основне в податковому обліку, 2013 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/view/newspaper/2170/5115>.; 3. Тарасюк Ю. В. Особливості аналізу використання основних засобів [Електронний ресурс] / Ю. В. Тарасюк // Режим доступу: <http://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/studconf/421.pdf>.

ОСНОВНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ КОНТРОЛЬНИХ МОДЕЛЕЙ ДЛЯ ЗАСТОСУВАННЯ У РИЗИК-МЕНЕДЖМЕНТІ

Ризик вважають ситуативною характеристикою діяльності будь-якого суб'єкта ринкових відносин щодо якої існує ймовірність її настання із спричиненням негативних наслідків, або не настання за певних обставин.

Дослідженню питань, пов'язаних з ризиками підприємницької діяльності та управління ними присвятили свої наукові праці багато українських та зарубіжних вчених: А. П. Бочковський, С. Бланк, Т. Г. Васильців, А. Г. Загородній, С. М. Ілляшенко, Т. О. Каменська, Р. Каплан, В. А. Кравченко, Л. М. Пилипенко, К. І. Редченко, О. Ю. Редько, Є. М. Рудніченко, В. С. Рудницький, І. В. Чуприна та ін.

Окремі з цих авторів наводять цілу низку ризиків, притаманних для суб'єктів аудиторської діяльності: ризик господарських відносин з клієнтом, ризик неплатоспроможності клієнта, ризик репутації, ризик втрати незалежності, ризик недобросовісної конкуренції, ризик нестабільності законодавства у сфері аудиторської діяльності, ризик поганих відносин з державними органами влади [1, с. 64]. Оцінка наведених видів аудиторського ризику допомагає суб'єкту аудиторської діяльності оптимізувати кількість аудиторських процедур та запобігти небажаним наслідкам взаємодії з клієнтом під час виконання завдання.

Доцільно погодитись з думкою вчених, які вважають, що внутрішньогосподарський контроль є тією складовою бізнес-процесу, яка забезпечує прийнятний для бізнесу рівень контролюваного (або залишкового) ризику [2, с. 84].

Система контролю та оцінки бізнес-ризиків повинна враховувати відмінності між різними категоріями ризиків (стратегічні ризики, ризики середовища, ризики діяльності, ризики дисменеджменту). Нами визначено основні характеристики контрольних моделей, які доцільно застосовувати у ризик-менеджменті для кожної з названих категорій. Ці характеристики враховують мету контролю; основні інструменти контролю; засоби моніторингу й оцінки; відповідальних осіб, яких підприємство чи організація уповноважує виконувати відповідні контрольні функції.

Побудова ризик-орієнтованої системи внутрішнього контролю і системи ризик-менеджменту загалом суттєво залежить від умов, в яких функціонує підприємство. В складних економічних умовах доцільно концентруватися на управлінні стратегічними ризиками, намагаючись вчасно ідентифікувати та приймати відповідні рішення за іншими категоріями.

Метою контролю в системі управління стратегічними ризиками є уникнення, зниження, передача або розподіл ризиків. Стратегічні ризики часто є своєрідними стимулами для мобілізації ресурсів підприємства на найбільш важливих і проблемних ділянках, тому важливо забезпечити належну увагу до них з боку менеджменту.

Забезпечення контролю за стратегічними ризиками потребує застосування відповідних методів та інструментів (управління за цілями, калькулювання цільової собівартості, сукупна вартість володіння, контроль за ланцюгом створення цінності). Їх застосування дозволяє не просто блокувати ті чи інші ризики, а й використовувати пов'язані з ними стратегічні можливості для підприємства.

На відміну від стратегічних ризиків, неконтрольовані підприємством ризики середовища розглядаються лише з погляду їх вчасної ідентифікації та прийняття подальшого рішення у досить вузькому діапазоні: якщо ризик настання події належить до короткострокового діапазону прийняття рішень, підприємство, як правило, не має свободи маневру і змушене цей ризик приймати. Настання події у середній чи довгій перспективі дає підприємству більше можливостей уникнути ризику чи пом'якшити його.

Ризики діяльності належать до тієї категорії ризиків, які підприємством завжди повинно прагнути усувати та мінімізувати. При цьому доцільно керуватися раціональним підходом до контролю: витрати підприємства не повинні бути надмірними. Цей підхід, зокрема, виправдовує ризик-орієнтований контроль, який зосереджується на широкому впровадженні стандартів діяльності, бюджетуванні, контролі за відхиленнями та організації сфокусованих внутрішніх аудиторських перевірок.

Ризики дисменеджменту є окремою категорією бізнес-ризиків, які є внутрішніми по відношенню до підприємства, але є слабко контрольованими з боку його посадових осіб. До таких ризиків доцільно підходити через впровадження культури результативного менеджменту, проведення комплаєнс-контролю, кадрового та фінансового аудиту.

На практиці часто спостерігається дисбаланс між цілями підприємства і притаманним його керівництву стилю приймати рішення. Із чотирьох найбільш характерних стилів управління вітчизняними підприємствами (хаотичне, «ручне», інституційне, стратегічне) найбільш ефективні системи оцінювання і контролю бізнес-ризиків можуть бути побудовані за використання інституційного та стратегічного управління, коли виробляються єдині керівні принципи, правила і стандарти поведінки, які доводяться до працівників. Це тим більш актуально, оскільки завчасно виявити всі можливі загрози та конфлікти інтересів неможливо.

Таким чином, контроль бізнес-ризиків повинен бути організований на основі розробленої нами категоризації ризиків, а також з урахуванням слабого конкурентного і фінансового становища багатьох суб'єктів господарювання. Для цього важливо правильно диференціювати напрями і ділянки внутрішнього контролю, забезпечити ідентифікацію та оцінку основних бізнес-ризиків, спрямувати головну увагу на стратегічні ризики для подальшого розвитку підприємства (організації). Це дозволить зменшити негативні впливи, викликані невизначеністю, та посилить управлінську спрямованість внутрішнього контролю, брак якої під час складної економічної ситуації в Україні останніх років відчувається особливо гостро.

1. Загородній А. Г. *Управління ризиками аудиторської діяльності* : [навч. посіб.] / А. Г. Загородній, Л. М. Пилипенко. – Львів : Вид-во НУ «Львівська Політехніка», 2008. – 128 с.;
2. Дрозд І. К. *Удосконалення внутрішнього контролю на підприємствах* / І. К. Дрозд // *Формування ринкових відносин в Україні*. – 2005. – №11 (54). – С. 83–88.

ЗАВДАННЯ ТА ПОСЛІДОВНІСТЬ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ХЛІБОПЕКАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

В умовах посилення конкуренції першочерговими стають завдання оптимізації господарської діяльності виробничого підприємства шляхом трансформації системи управління та її окремих складових, серед яких чільне місце займає внутрішній контроль витрат. Важливе значення для управлінської ланки має наявність достовірної інформації про підконтрольні об'єкти, які перебувають у полі зору внутрішнього контролю, що дає можливість забезпечити їх ефективне функціонування та стратегічний розвиток підприємства.

Вагомий внесок у розв'язання теоретичних і практичних проблем, які стосуються організації та методики внутрішнього контролю зробили українські й зарубіжні вчені: Т. А. Бутинець, Н. Г. Виговська, Л. В. Гуцаленко, І. К. Дрозд, Є. В. Калюга, Дж. К. Лоббек, У. О. Марчук, Л. В. Нападовська, В. П. Пантелєєв, К. І. Редченко, Л. В. Рибалко, Дж. К. Робертсон, В. О. Шевчук та ін.

Практичне значення розроблення методичних положень і конкретних рекомендацій щодо удосконалення внутрішнього контролю витрат на хлібопекарських підприємствах, які сприятимуть підвищенню ефективності функціонування системи управління підтверджує актуальність цього напряму дослідження.

Основні завдання внутрішнього контролю витрат на виробництво продукції полягають у перевірці виконання обсягів виробничих завдань відповідно до визначеної номенклатури, дотримання норм списання матеріальних ресурсів на виробництво, ефективності застосування основних засобів і нематеріальних активів, які беруть участь у виробничому процесі, використання трудових ресурсів і пов'язаних з ними витрат на оплату праці, фіксування та аналіз причин втрат робочого часу. Також важливими завданнями контролю є попередження браку у виробництві й забезпечення відшкодування понесених при цьому втрат та відслідковування непрямих витрат, що включаються до собівартості готової продукції.

М. Білуха та С. Іваніна розглядають контроль за витратами на виробництво як контроль за процесами й чинниками, що суттєво впливають на формування собівартості і на її величину, тобто за витратами, які є основою собівартості продукції під час її виробництва та реалізації [1, с. 59].

Контроль витрат на виробництво повинен здійснюватися всіма виробничими підрозділами за статтями та елементами витрат із визначенням відхилень від нормативних або планових показників. Застосування процедур внутрішнього контролю витрат операційної діяльності хлібопекарських підприємств повинно бути забезпечено на кожному із господарських процесів: придбання сировини і матеріалів та виробничих засобів праці, виробництва хлібобулочних виробів та їх реалізації.

На етапі закупівель внутрішній контроль витрат має забезпечити постійний моніторинг процесів, які на ньому відбуваються: організації договірному процесу, приймання сировини (борошно, дріжджі, цукор, сіль, яйця, молоко, вершкове і рослинне масло тощо) та засобів праці, повноти і своєчасності виконання умов договорів. Важливу роль на цьому етапі відіграє контроль якості отриманої сировини та матеріалів шляхом професійного огляду і лабораторного аналізу. Наступний контроль процесу придбання необхідних для виробництва ресурсів також передбачає проведення інвентаризації для встановлення їх фактичної наявності і дотримання умов зберігання та утримання.

На другому етапі здійснюється контроль процесу виробництва хліба та хлібобулочних виробів, який включає попередню, поточну і наступну перевірку таких об'єктів контролю: підготовка сировини і виробничих потужностей, виробничий процес, готова продукція. Як спеціальний методичний прийом тут використовують контрольний запуск сировини і матеріалів,

експеримент щодо промислового зразка для пробної випічки, яка повинна враховувати вимоги щодо рецептури та вплив вологості борошна на вихід готової продукції. Для перевірки фактичних витрат іншої сировини та матеріалів відповідно до виробничої рецептури здійснюють аналіз дотримання норм цих витрат.

Перевірка правильності розрахунку собівартості окремих видів продукції хлібопекарського підприємства дає змогу встановити відхилення за елементами витрат і статтями калькуляції. Контроль якості готової продукції включає встановлення відповідності якісних характеристик хлібобулочних виробів державним стандартам або технічним умовам.

Останнім етапом є внутрішній контроль процесу реалізації хліба та хлібобулочних виробів, який включає три складові: контроль договірних взаємовідносин, контроль відвантаження хліба і хлібобулочних виробів, контроль виконання договірних зобов'язань.

Контроль загальнопромислових витрат передбачає встановлення повноти та правильності відображення їх у первинних документах і облікових реєстрах, правильності розподілу з використанням відповідної бази, а також з'ясування, чи не допущено перевищення кошторису цих витрат загалом і у розрізі структурних підрозділів. Контроль витрат на збут забезпечує вивчення структури таких витрат і з'ясування доцільності їхнього здійснення.

Для практичної реалізації ідей ефективного внутрішнього контролю витрат нами запропоновано створення якісної інформаційної бази шляхом впровадження розроблених й вдосконалених первинних і нагромаджувальних облікових документів, реєстрів та внутрішніх звітних форм, які доцільно використовувати під час попереднього, поточного і наступного контролю із застосуванням спеціальних методичних прийомів, що дозволяє розширити можливості управління стратегією розвитку та формувати виробничу політику хлібопекарського підприємства в складному ринковому середовищі.

Таким чином, серед багатьох дієвих заходів управління виробничим підприємством велике значення має удосконалення внутрішнього контролю, підвищення якісних характеристик облікової інформації з метою забезпечення раціонального використання ресурсів, скорочення витрат та зниження собівартості хлібопекарської продукції. Ефективно функціонуюча система внутрішнього контролю дозволяє попереджувати нераціональні витрати, встановлювати приховані резерви, відхилення від планових завдань і норм виробництва та створювати умови для своєчасного виявлення та запобігання факторам негативного впливу на діяльність цих підприємств.

1. Білуха М. Контроль витрат виробництва на основі впровадження комплексної автоматизації ПЕОМ / М. Білуха, С. Іваніна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №5. – С. 59-62.

СОЦІАЛЬНЕ ПІДПРИЄМНИЦТВО: АНАЛІЗ ДОЦІЛЬНОСТІ СТВОРЕННЯ ТА ПЕРСПЕКТИВ РОЗВИТКУ В УКРАЇНІ

В умовах розбалансованості вітчизняної економічної системи важлива роль відводиться нетиповим способам організації і ведення бізнесу, серед яких вагоме значення має соціальне підприємництво. Визнання важливості і необхідності поширення соціального підприємництва в Україні пов'язане з неможливістю держави забезпечити в повному обсязі реалізацію відповідних соціальних програм, першочергово, через недостатність забезпеченості фінансовими ресурсами місцевого чи державного бюджетів. Тобто цей вид підприємництва доречно розглядати в якості альтернативного джерела фінансування соціально-економічних потреб окремих категорій населення. Соціальне підприємництво як економічне явище не нове, однак недостатньо поширене на території України у зв'язку з відсутністю чіткості у розумінні особливостей його створення та функціонування.

Найбільш точне визначення соціального підприємництва, яке в достатній мірі характеризує його специфіку подане на сайті Українського форуму благодійників «Соціальне підприємництво - це діяльність із метою вирішення або пом'якшення соціальних проблем на умовах самоокупності, інноваційності та стійкості» [1].

Заснування та активізація діяльності соціальних підприємств є одним із перспективних напрямків розвитку соціально-економічної сфери як окремого регіону, так і держави загалом, оскільки їх функціонування дає можливість повністю, або частково виконати соціально-економічну програму розвитку відповідного регіону чи прошарку суспільства. Тобто соціальне підприємництво є своєрідним інструментарієм реалізації соціальних потреб відповідних верств територіальної громади, переважно, в освітній, культурній, спортивній та екологічній сферах. Це зумовлене тим, що частину отриманого прибутку, зазвичай 10-50% від його величини, а в деяких випадках і весь прибуток від ведення статутної діяльності керівники соціальних підприємств, спрямовують на реалізацію соціальних потреб окремих верств населення. Незважаючи на величину прибутку, який соціальні підприємства виділяють на вирішення соціальних проблем відмітною ознакою їх діяльності є балансування між комерційним підприємництвом і благодійністю. Тобто соціальне підприємництво передбачає здійснення будь-якої, не забороненої законодавством, діяльності, яка приносить прибуток, певна частина якого в подальшому використовується на задекларовані статутних документах соціальні цілі.

Окремі спроби поширення соціального підприємництва на Україні здійснювалися міжнародними інституціями ще у 2003-2004р.р., однак вони не привели до масового створення та розвитку соціальних підприємств. Пропагування доцільності формування соціальних підприємств, пов'язане з тим, що у європейських країнах більшість підприємств такого типу вдало вирішують питання соціального захисту, безробіття та соціального забезпечення певних категорій населення.

Світова практика діяльності соціальних підприємств свідчить про їх налагоджену взаємодію з урядами відповідних держав, з метою реалізації соціально-економічних програм не тільки на регіональному, але і на глобальному рівні. Така взаємодія в основному спостерігається тоді, коли представники соціальних підприємств в європейських країнах беруть участь (як правило, в формі надання консультацій, обговорень) у законотворчих процесах тощо.

В Україні окремі елементи зародження соціального підприємництва спостерігалися при створенні робочих місць для людей з особливими потребами. Однак діючі підприємства для людей з особливими потребами неповністю відповідають визнаним загальносвітовим критеріям соціальних підприємств.

З метою чергового залучення підприємців до створення соціальних підприємств в Україні «у вересні 2012 року стартував проект «Всеукраїнський ресурсний центр розвитку соціального підприємництва «Соціальні ініціативи»» [2].

Не зважаючи, на відсутність якісної інформаційної підтримки формування соціальних підприємств, в Україні вже не один рік функціонують такі підприємства. Вдалі спроби формування і розвитку соціального підприємництва в нашій державі представлені такими підприємствами як: турклуб «Манівці», соціальна пекарня «Горіхова хата», «Оселя» (м. Львів); «Pizza Veterano» (м. Київ); громадський ресторан «Urban Space 100» (м. Івано-Франківськ) та інші.

Починаючи з 2014р. в Україні дещо активізувався процес створення соціальних підприємств, через необхідність нагального вирішення чи послаблення негативної дії як локальних, так і загальних суспільних проблем, пов'язаних із ведення гібридної війни. «Можна сказати, що за останні три роки в Україні стався бум соціального підприємництва, обумовлений економічною та соціальною ситуацією в країні. І все ж для нас такі підприємства поки що лишаються новинкою» [3].

Крім того, в Україні у 2016 році стартувала програма пільгового кредитування Ощадбанку та Фонду WNISEF, яка передбачає підтримку соціальних підприємств малого бізнесу шляхом надання кредитів на започаткування і розвиток їх діяльності.

Не зважаючи на наявність чисельних планомірних спроб поширення соціального підприємництва в Україні як міжнародними, так і вітчизняними фінансово-економічними інституціями воно і досі не зайняло достойної ніші в соціально-економічній сфері розвитку держави через його економічну непривабливість для бізнесових структур.

Враховуючи наведені аргументації, необхідно відзначити, що соціальне підприємництво доцільно розглядати в контексті дієвого інноваційного механізму реалізації соціальних проектів орієнтованих на повне або часткове вирішення проблем відповідних верств населення чи територій. Крім того, не слід переоцінювати роль соціального підприємництва у вирішенні соціальних потреб населення, оскільки є ряд соціальних програм, які можуть бути реалізовані на державному рівні.

Український форум благодійників. – Режим доступу до ресурсу: <http://ufb.org.ua/sector-blagodijnosti/filantropija-u-sviti/trendi/trend-2.htm>.; 2. Платформа СП «Соціальне підприємництво в Україні». – Режим доступу до ресурсу: <http://www.socialbusiness.in.ua/>; 3. Назарук В. Соціальні підприємства – новий тренд в Україні [Електронний ресурс] /В. Назарук// Режим доступу до ресурсу: <http://nv.ua/ukr/opinion/nazaruk/sotsialni-pidprijemstva-novij-trend-v-ukrajini-338>

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ КОНСОЛІДАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Глобалізація світової економіки сприяє масштабному розвитку транснаціональних корпорацій та інших суб'єктів, які ведуть свою діяльність у різних юрисдикціях. Стратегічне управління такими суб'єктами в основному ґрунтується на консолідованій фінансовій звітності, котра узагальнює інтегроване зведення та систематизацію фінансових показників результатів діяльності та економічного потенціалу усіх учасників корпорації (дочірніх та асоційованих підприємств) чи групи компаній.

Складання консолідованої фінансової звітності в Україні може здійснюватись із застосуванням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або за міжнародними стандартами фінансової звітності. Одночасне застосування зазначених нормативних актів чинним законодавством не передбачено.

Користувачами фінансової звітності є фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень. Зокрема, вона подається органам, до сфери управління яких належить підприємство, трудовим колективам на їх вимогу, власникам, органам державної статистики, державної фіскальної служби тощо.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає, що підприємства, які мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність. Однак в цьому законі не зазначено кому саме необхідно подавати такий вид звітності. Відповідь на це питання дає Порядок подання фінансової звітності, відповідно до якого консолідована фінансова звітність подається лише власникам (засновникам) у визначені ними терміни, але не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу та не пізніше 15 квітня наступного за звітним роком. До органів статистики така звітність не подається, а лише надсилається лист, якщо вона складена відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності, з повідомленням про це. Таким чином, консолідовану фінансову звітність можна віднести до внутрішньої звітності, інформація з якої доступна лише власникам підприємства, за винятком підприємств, які повинні відповідно до законодавчих вимог оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком шляхом розміщення на власній веб-сторінці з опублікуванням у періодичних або неперіодичних виданнях.

Процеси консолідації обліково-звітної інформації корпорацій ускладнені багатьма факторами, зокрема: відмінністю традиційних моделей організації бухгалтерського обліку та систем їх стандартизації у різних державах; складністю структури корпоративної власності; різноманітністю інструментів власного капіталу; використання трансферного ціноутворення з метою оптимізації податкових платежів тощо. Ці та інші фактори обумовлюють необхідність вдосконалення методологічних підходів та методичних прийомів консолідації облікової інформації для об'єктивного і прозорого інформаційного забезпечення внутрішніх та зовнішніх користувачів.

ДІАГНОСТУВАННЯ В СИСТЕМІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВ

Актуальним питанням стабільності функціонування підприємств є діагностування їх фінансово-господарського стану, що буде сприяти зміцненню їх економічної безпеки. Проведення діагностування фінансово-господарської діяльності підприємств буде орієнтиром їх подальшого розвитку. Особливість проведення діагностування полягає в тому, що всі підприємства, їх функціонування залежить від впливу зовнішнього середовища, тому важливою є здатність їх адаптуватись до його змін, коливань. Управлінський персонал, аналітики мають бути спроможними дати питання та відповіді на такі запитання: що підприємство являє собою на даному етапі його функціонування та які заходи має вжити підприємство для забезпечення його стану на ринку збуту своєї продукції, ефективності сегментів ринку?

Проведення діагностування фінансово-господарської діяльності підприємств буде сприяти мінімізації втрат капіталу, усуненню загроз ймовірності банкрутства. На даний час використовуються різні моделі визначення ймовірності банкрутства підприємств з метою визначення інтегрального коефіцієнта банкрутства. Важливим є вибір відповідної моделі, яка сприяла б більш чіткій визначеності рейтингу підприємства на зовнішньому ринку, забезпеченню його економічної безпеки. Доцільним є використання відповідного інструментарію SWOT-аналізу. Ефективність економічної безпеки підприємств визначається рівнем їх стратегічного управління, конкретними оцінюючими показниками яких є такі:

- темпи змін обсягу виробництва і реалізації продукції, в тому числі непорівняльної;
- темпи змін кінцевих результатів фінансово-господарської діяльності підприємств;
- темпи змін активів підприємств, залучення позикових коштів;
- темпи змін постачання усіх видів ресурсів на підприємства.

З метою повноти проведення діагностування підприємства доцільною є оцінка його інноваційної діяльності, джерелом якої є інвестиції. Проведення такої оцінки буде сприяти мінімізації фінансових ризиків, визначенню необхідного обсягу ресурсів, необхідних для проведення інноваційної діяльності підприємства, оптимізації формування структури джерел. Вимагає при проведенні діагностики деталізація специфіки різних форм інвестування, зокрема інноваційних інвестицій, як вкладень засобів в нематеріальні активи, які забезпечують впровадження прогресивних наукових досягнень в практику фінансово-господарської діяльності підприємств.

Деталізоване діагностування фінансово-господарської діяльності підприємств буде гарантувати їх економічну безпеку, сприятиме здійсненню інноваційної діяльності. Врахування особливостей впливу зовнішнього середовища, кон'юктури ринку при проведенні діагностування фінансово-господарської діяльності підприємств стане дієвим орієнтиром для потенційних інвесторів та кредиторів.

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОГО АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ НАЦІОНАЛЬНИХ ПРИРОДНИХ ПАРКІВ УКРАЇНИ

Національні природні парки (далі НПП) України зазнають кризового стану в умовах дефіциту фінансових ресурсів і недосконалості існуючого механізму їх бюджетування. Удосконалення системи природокористування через ефективне відтворення, охорону та відновлення природних ресурсів потребує адекватної економічної оцінки їх використання і результатів діяльності НПП. Інформаційною базою для аналізу є дані звітності бюджетних установ а також відомчої звітності НПП.

Основні методи проведення аналізу діяльності бюджетних установ розглянуті у працях таких науковців, як Т.Білуха, І.Ткаченко, Л.Желюх, Ю.Іванченко та ін. Разом з тим, аналітична оцінка діяльності природних парків потребує вивчення методичних засад фінансового аналізу для обґрунтування управлінських рішень у сфері природокористування.

За рейтинговою оцінкою стану навколишнього природного середовища регіонів України, здійсненою фахівцями Інституту регіональних досліджень імені М. І. Долішнього НАН України, прогнозовано високі місця зайняли області західного регіону: Іван-Франківська, Закарпатська, Чернігівська, Волинська, які мають значні площі під об'єктами природно-заповідного фонду а також Хмельницька область.[4.с.144-145].В Україні діє 48 національних природних парків та 309 заказників, що займає 85,5% площі усього природно-заповідного фонду України. [1].

Національні природні парки відносяться до бюджетних неприбуткових науково-дослідних установ, що фінансуються за рахунок коштів державного бюджету, який поділяється на загальний і спеціальний фонди. Тому для проведення аналізу використовують методики, засновані на аналізі господарської діяльності із врахуванням особливостей звітності бюджетних установ. В першу чергу це стосується проведення аналізу кошторису НПП за функціональною та економічною класифікацією видатків із використанням прийомів горизонтального аналізу, вертикального аналізу, трендового аналізу, порівняльного та факторного аналізу, маржинального аналізу, аналізу відносних величин.[5; 6] Слід звернути увагу, що у більшості форм фінансової звітності бюджетних установ визнаються тільки касові видатки, тому необхідно проводити аналіз за фактичними видатками. Спеціальний фонд поповнюється за рахунок власної діяльності парків, а спеціальні кошти, отримані від надання платних послуг, зараховуються до складу кошторису на спеціальний рахунок для утримання парку і використовуються на фінансування видатків кошторису. Показники фінансової звітності НПП дають можливість провести аналіз активів (стану майна), власного капіталу і зобов'язань, результатів діяльності та руху коштів в рамках фінансування. Дані ф.№9-д, №9-м слугують інформаційним забезпеченням для аналізу структури доходів загального і спеціального фонду НПП. Вважаємо, що система показників результативності бюджетування установи не завжди дає змогу прогнозувати кінцевий результат, який суспільство отримує внаслідок виконання кошторису, але є основою для планування майбутніх дій не лише для покращення фінансового стану, а й природокористування в цілому.

НПП та заказники володіють високим рівнем диверсифікації діяльності, значною кількістю виділених функціональних сфер, тому найефективнішим методом дослідження є метод структурно-динамічного та параметричного фінансового аналізу. Для цього систему оціночних показників доцільно сформулювати за групами затрат, продукту, ефективності та якості. Показники затрат визначають структуру ресурсів (матеріальних та трудових), необхідних для виконання бюджету. Абсолютними показниками затрат є отримані асигнування за загальним фондом, поточні фактичні та касові видатки бюджетної установи. Відносними показниками є: показники оплати праці; видатки на оплату комунальних послуг; видатки на придбання предметів постачання і матеріалів на одиницю поточних видатків.[3; 6]

Для національних парків та заказників характерна певна сукупність «продуктів» та «послуг» за споживанням яких встановлюються певні ціни. Виявлені закономірності динаміки основних показників та показників виконання кошторису витрат і доходів не дають повної характеристики якості і результативності наданих послуг при використанні природних ресурсів НПП. Використання системи оціночних показників продукту і послуг та якості (результативності) виконання бюджету допоможе виявити наскільки якісно установа використовує природні ресурси при формуванні доходів і витрат зі спеціального фонду. Альтернативні варіанти показників продукту та якості виконання бюджетної програми НПП пропонується зонувати за функціями – заповідна зона; зона регульованої рекреації; зона стаціонарної рекреації; господарська зона.

Використання методів фінансового аналізу з врахуванням якості та самої вартості «продуктів» і «послуг» НПП дозволять виконати екологічні, соціальні і економічні цілі природоохоронної діяльності та забезпечать оптимальну структуру доходів і видатків НПП у межах спеціального фонду.

1. Аналіз стану природно-заповідного фонду України: Інформаційно-аналітичні матеріали та пропозиції міністерства екології та природних ресурсів України до рекомендації слухань комітету ВРУ з питань екологічної політики природокористування та ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи: [Електронний ресурс] – режим доступу: <http://pryroda.in.ua/lystopad/files/2015/02/analizprzf022015.pdf>; 2. Використання й охорона природних умов і ресурсів : [Електронний ресурс]-режим доступу: <http://zno.academia.in.ua/mod/book/view.php?id=2789>. 3. Левицька С.О. Облік та аналіз діяльності бюджетних установ: Монографія. – Рівне: УДУВГП, 2004. – 233 с. 4. Оцінка природних ресурсів. : [Електронний ресурс] – режим доступу: <https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9E%D1%86%D1%96%D0%BD%D0%BA%D0%B0>. 5. Територіальний розвиток та регіональна політика в Україні / НАН України. ДУ «Інститут регіональних досліджень імені М. І. Долишнього НАН України»; наук. редактор В.С. Кравців. – Львів, 2016. – 239 с. (Серія «Проблеми регіонального розвитку»). 6. Яришко О.В., Ткаченко Є.Ю. Фінансовий аналіз діяльності бюджетної організації: [Електронний ресурс]-режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Natural/Vznu/eco/2008_1/2008-26-06/yarishko.pdf.

О.В. Гаращук

Державна інспекція навчальних закладів України

В.І. Кученко

Державна установа «Інститут економіки природокористування
та сталого розвитку Національної академії наук України»

СТРАТЕГІЯ ФОРМУВАННЯ ПАРАДИГМИ МЕНЕДЖМЕНТУ СФЕРИ ПОСЛУГ У КОНТЕКСТІ ЗАГАЛЬНОЦИВІЛІЗАЦІЙНИХ ТЕНДЕНЦІЙ

*„Розвиток людства залежить
не лише від технічних досягнень,
але й від моральної стійкості людини.”*

А. Ейнштейн

Останні два десятиріччя характеризуються тим, що практично всі вищі навчальні заклади України готують юристів, економістів, менеджерів. Не дивлячись на це, результати діяльності, скажімо, в економіці, соціальній сфері залишаються незадовільними. Так, валовий внутрішній продукт у 2015 році склав лише 50,1% рівня 1990 року. До речі, такого падіння не зазнала жодна країна бувшого соціалістичного табору.

Подоланню цих негативних результатів соціально-економічного розвитку має сприяти добре організований менеджмент, перш за все у сфері послуг. Адже саме розвиток останньої сприяє підвищенню інтелектуального потенціалу країни в цілому, активному впровадженню інновацій в усі сфери економічної діяльності.

Менеджмент сфери послуг відображає дієздатність усіх елементів сукупного персоналу ефективно працювати в умовах ринкової економіки, сприяє прийняттю рішень на основі здійснення комплексного аналізу факторів, які впливають на ефективну діяльність. Менеджмент сфери послуг – це цілеспрямований вплив на підпорядкованих йому працівників (персонал) в інтересах успішного вирішення поставлених перед сферою в цілому чи окремою її ланкою завдань. Приміром, у сфері освіти менеджмент – це мистецтво управління інтелектуальним потенціалом суспільства з метою досягнення найвищої ефективності її діяльності, підвищення якості знань.

Тому стратегічним напрямом розвитку менеджменту сфери послуг є впровадження нової парадигми у контексті забезпечення орієнтації названої сфери на загально-цивілізаційні тенденції. Сфера послуг має розвиватись з урахуванням суб'єкт-суб'єктної парадигми, що передбачає створення умов підвищення життєвого рівня населення, формування інформаційного суспільства, розбудови сфери послуг на ринкових засадах. Це потребує не лише створення сучасної матеріально-технічної бази, впровадження новітніх, високопродуктивних технологій в усі ланки сфери послуг, але й наявності висококваліфікованого трудового потенціалу, який за своєю структурою та професійним складом міг би задовольнити реальні потреби економіки та суспільства. Практика свідчить, що втрати від порушення процесу відтворення кваліфікованих фахівців можуть виявитись більш непоправними, ніж суто економічні втрати внаслідок кризи.

В Україні, на жаль, до цього часу відсутні стандарти діяльності керівників сфери послуг та і кожної її ланки. Виняток складає розроблений учасниками українсько-нідерландського проекту з освітнього менеджменту (Ukrainian-Dutch Educational Management – UDEM) разом із членами Асоціації керівників шкіл України (АКШУ), вітчизняними та зарубіжними науковцями базовий стандарт професійної діяльності директора школи, який на цей час має рекомендаційний характер [1]. Використання цього стандарту позитивно впливає на результативність діяльності навчальних закладів.

Важливим аспектом подальшого розвитку менеджменту в сфері послуг є створення системи моніторингу якості послуг перш за все на основі критеріїв держав-членів Європейського Союзу. У

сфері освіти, приміром, зазначається необхідність створення системи моніторингу якості освіти та участі України у міжнародних порівняльних дослідженнях якості освіти [2]. У свою чергу, формування та реалізація дієвої моделі моніторингу якості освіти потребує створення відповідної матеріально-технічної бази, інфраструктури не лише на загальнодержавному чи регіональному, але й на рівні конкретного навчального закладу, уніфікованих моніторингових показників, механізмів збору та обробки інформації шляхом використання інформаційно-комунікаційних технологій.

Завдяки успішному використанню менеджменту в сфері послуг створюються кращі передумови для залучення позабюджетних коштів, розвитку підприємств, у тому числі закладів культури, освіти, охорони здоров'я тощо. Останньому має сприяти використання концепції підприємницького університету, яку розробив Бертон Кларк і в якій передбачено посилення управлінського ядра; формування дискретної (диверсифікованої) фінансової бази; стимулювання академічного ядра; значне поширення та затвердження в університетській спільності підприємницьких переконань і цінностей [3]. Дотримання таких підходів, як свідчить досвід багатьох розвинених країн, буде сприяти прискоренню розвитку сфери послуг та її інтеграції з європейськими структурами.

*1. Освітній менеджмент: навч. посіб. / за заг. ред. Л. Даниленко, Л. Карамушки. – К.: Шкільний світ, 2003. – С. 20; 2. Указ Президента України від 20 березня 2008 р. №244 «Про додаткові заходи щодо підвищення якості освіти в Україні» [електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.president.gov.ua/>; 3. Clark B.R. *Creding entrepreneurial universities: organizational pathways of transformation // Issues in Higher Education*. – Paris: JAO Press Pergamon, Elsevier Science. – 1998.*

ПЕРЕДУМОВИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ БІЗНЕСУ

Економіка та бізнес – ті сфери діяльності суспільства які першочергово ілюструють необхідність змін. Обізнаність суспільства, зокрема вчених і науковців в реальному економічному потенціалі корпорацій штовхнуло на роздуми щодо того, що бізнес не може бути зорієнтований виключно на нарощування прибутку чи ринкової вартості. Інформатизація в контексті звітності та доступ до показників діяльності підприємств різного розміру та форми власності (починаючи від інтернаціональних корпорацій і закінчуючи мікробізнесом) дозволив гучно заявити про наявність достатніх економічних можливостей для кардинальних змін щодо ставлення бізнесу до суспільства та екології.

Концепція соціальної відповідальності бізнесу в умовах зростання негативного впливу на екологію із сторони підприємств. А також за умов системності фінансових кризових явищ зумовлених в першу чергу не етичною поведінкою бізнесу. Плюс до цього всього й значне незадоволення суспільства щодо бездіяльності корпорацій (які по суті володіють необхідним фінансовим потенціалом) в питаннях справедливого відношення щодо споживачів, клієнтів, працівників та інших зацікавлених осіб.

Важливим для аналізу CSR є розуміння факту, що ця концепція є предметом досліджень в різних галузях знань. Окрім економічних, управлінських (маркетингових [1]) сфер ця тематика активно досліджується з позиції соціології та психології [2], що зумовлює широкий спектр думок вже на етапі формування дефініції концепції CSR. Для того, щоб зорієнтуватися в тому, що було причиною виникнення руху соціальної відповідальності необхідно звернутися до історіографії пов'язаної із CSR. Лише це дасть можливість визначити реальну суть концепції та передумови її еволюції.

Перші ідеї які пропагували соціально відповідальне ставлення бізнесу до свого оточення й внутрішніх зацікавлених з'явилися ще у 50-х роках ХХ століття в Сполучених Штатах Америки [3]. За майже вісімдесят років концепція соціальної відповідальності бізнесу (CSR – corporatesocialresponsibility) еволюціонувала та видозмінювалася в залежності від вимог сучасного суспільства. Процес змін був зумовлений критикою концепції з позиції відсутності інтеграції концепції в стратегію та структуру підприємства; відсутності кореляції із потребами самого підприємства, тобто взаємозв'язок соціальних й екологічних вимог із економічними зисками бізнесу. На перших етапах формування концепції CSR чітко прослідковується відсутність механізму реалізації задекларованих цілей. При цьому концепція не враховувала відсутність інтересу зі сторони бізнесу виконувати поставлені цілі. Можна сказати, що перед початком ХХІ століття концепція CSR розвивалася у площині соціальних та екологічних потреб без врахування умов функціонування реальних бізнес моделей зорієнтованих на отримання прибутків (часто надприбутків) та нарощування вартості капіталу (мова йшла виключно про фінансову складову капіталу).

Важливим залишається факт, щоб еволюція концепції CSR не спричинила викривлення її цінностей. А це врахування соціальних та екологічних параметрів при формування стратегії функціонування підприємства (сучасне трактування вимог концепції). Наївно вимагати від бізнес структур, які апіорі зорієнтовані на власне збагачення змінити власну ментальність в напрямок філантропії. Для філантропічних потреб існують NGO's та різні державні й недержавні фонди. Важливим в цьому контексті є інтеграція соціально-орієнтованих та про-екологічних цілей в стратегію розвитку підприємства. При цьому необхідно представити чіткі мотиви для бізнесу, що така діяльність не тільки принесе їм витрати, але й дасть можливість отримати прибутки та збільшити цінність підприємства [4].

Еволюційні тенденції щодо концепції CSR, зокрема CSV – creating shared value [5] та CSR 2.0 [6] покликані продемонструвати реальні можливості для розвитку бізнесу за умови соціально та екологічно відповідальної діяльності. Важливу роль в цьому відіграють ініціативи Європейської Комісії щодо соціальної відповідальності бізнесу [7, 8, 9, 10] які реально сприяють серйозному ставленню топ-менеджменту та власників підприємств до перспективи інтеграції концепцій CSR, CSV чи CSR 2.0. При цьому бізнес не тільки враховує інтереси суспільства, природи, уряду, але й зможе створити нову цінність економічного й соціально-екологічного характеру.

Основним результатом дослідження має стати спроба інтерпретації різниці у вартості капіталу підприємства представленій на фондовому ринку та визначеної на підставі бухгалтерських документів. На основі такого дослідження можна розробити методику інтерпретації ринкової вартості підприємства з позиції соціальної відповідальності бізнесу та створення соціальної цінності.

1. Johann M., *The Role of Public Relations Tools in Creating an Image of a Socially Responsible Company*, Jubilee Scientific Book, Burgas Free University, 2013; 2. Aguinis H., Glavas A., *Embedded Versus Peripheral Corporate Social Responsibility: Psychological Foundations, Industrial and Organizational Psychology*, 2013, Number 6; 3. Bowen, Howard R. 1953. *Social Responsibilities of the Businessman*. New York: Harper & Row; 4. Porter M.E., Kramer M.R., *Strategy and society: The link between competitive advantage and corporate social responsibility*, „Harvard Business Review” 2006, December, s. 78–92; 5. Porter M.E., Kramer M.R., *Creating shared value. How to reinvent capitalism – and unleash a wave of innovation and growth*, „Harvard Business Review” 2011, January-February; 6. Visser W., *The Age of Responsibility. CSR 2.0 and the New DNA on Business*, John Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey, 2011, p.110; 7. *Green Paper. Promoting a European framework for Corporate Social Responsibility*, Commission of the European Communities, Brussels, 18.07.2001, COM (2001) 366 final; 8. *White Paper, Communication on Corporate Social Responsibility*, Commission of the European Communities, Brussels, March 2002; 9. *Komunikat Komisji dla Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego. Realizacja partnerstwa na rzecz wzrostu gospodarczego i zatrudnienia: uczynienie Europy liderem w zakresie odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw*, Komisja Wspólnot Europejskich, Bruksela, 22.03.2006, KOM (2006) 136 wersja ostateczna; 10. *Komisja Europejska, Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów. Odnowiona strategia UE na lata 2011–2014 dotycząca społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw*, Bruksela, 25.10.2011, KOM (2011) 681 wersja ostateczna.

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ІНТЕГРОВАНОГО ЗВІТУВАННЯ

Указом Президента України від 12 січня 2015 року було затверджено Стратегію сталого розвитку «Україна-2012» [1] передумовою реалізації якої є суспільний договір між владою, бізнесом та громадським суспільством.

Відповідальність бізнесу в свою чергу потребує побудови ефективної системи управління сталим розвитком з урахуванням сучасних тенденцій. Управління сталим розвитком неможливо без системи показників, які відображають конкурентоздатність бізнесу та його вплив на довкілля і суспільство. Тому важливою передумовою дотримання бізнесом доктрини сталого розвитку є складання інтегрованої звітності.

Останнім часом інтегрована звітність є предметом активних досліджень вітчизняних та зарубіжних вчених. Різним аспектам інтегрованого звітування присвячені публікації Н.О. Лоханової, Р.О. Костирко, П. Куцика., М. Корягіна, М. Проданчука, К. Безверхого, О.В. Будька, В.Г. Когденко, М.В. Мельника., Р. Екклза, С. Адамса та інших.

Але жоден з авторів не конкретизує методи та процеси формування та узагальнення інформації у форматі інтегрованої звітності.

П. Куцик і М. Корягін [12] тлумачать інтегровану звітність як нову парадигму розвитку бухгалтерської звітності. Але таке твердження не відповідає дійсності, оскільки з восьми наведених вище елементів інтегрованої звітності, лише незначна частина інформації може бути отримана з системи бухгалтерського обліку.

Також невірно вважати інтегровану звітність результатом гармонізації фінансової та не фінансової звітності. Хоча інтегрована звітність має зв'язок з фінансовою звітністю, але остання не є її складовою. Порівняння принципів складання фінансової та інтегрованої звітності свідчить про співпадіння лише принципів зіставності та суттєвості.

Проте зміст цих принципів в інтегрованому звіті є більш широким, ніж у фінансовій звітності.

Так, в інтегрованому звіті зіставність означає не лише порівняння даних за попередні періоди, а й зіставність цільових і фактичних показників та зіставність з аналогічною інформацією наведеною в цьому звіті.

В свою чергу, суттєвість інформації в інтегрованому звіті визначається не впливом на показники фінансової звітності за певний період, а впливом на оцінювання здатності організації створювати вартість в короткостроковому, середньостроковому і довгостроковому періоді. Тому перелік факторів суттєвості в процесі інтегрованого звітування є досить великим, що передбачає встановлення пріоритетності цих факторів за допомогою матриці суттєвості.

Ключове значення для оцінювання суттєвості інформації в інтегрованій звітності має межа звітування, яка встановлює границі релевантності інформації для включення її в інтегрований звіт.

Межа інтегрованого звітування спирається на:

- 1) периметр консолідації фінансової звітності;
- 2) вивчення ризиків, можливостей та результатів, пов'язаних з компаніями, які знаходяться за межами суб'єкта, що надає фінансову звітність.

Периметр консолідації визначає склад дочірніх, спільних та асоційованих підприємств, включених до консолідованої фінансової звітності.

Материнська компанія знаходиться в центрі периметра консолідації та є об'єктом інвестування, інформація про який є цікавою для постачальників фінансового капіталу.

Отже перший рівень суттєвості інформації для включення в інтегрований звіт визначається відповідними стандартами фінансової звітності, які встановлюють критерії контролю та суттєвого впливу.

Проте, обмеження фінансової звітності традиційною групою контрольованих підприємств не дозволяє оцінити реальний потенціал бізнесу, його можливості та ризики, пов'язані із стосунками з клієнтами, постачальниками, працівниками тощо.

Як бачимо, сфера інтегрованого звітування виходить за межі фінансової звітності. Тому, оцінювання ризиків охоплює розгляд стосунків не лише з пов'язаними, а й усіма зацікавленими сторонами, які впливають на здатність підприємства створювати вартість.

Після визначення суттєвої інформації необхідно забезпечити її отримання та структурування.

Складність формування такої інформації пов'язана з тим, що вона містить не лише фінансові, а й нефінансові кількісні показники, а також значну частину якісної (описової) інформації.

Більшість авторів зосереджують увагу на формуванні кількісних інтегрованих показників.

При цьому спостерігаються два підходи. Перший, пов'язаний з пошуком можливостей формування фінансових показників інтегрованої звітності в традиційних системах фінансового і управлінського обліку.

Прихильники другого підходу пропонують створювати цілісну обліково-аналітичну систему підприємства.

Результати наших попередніх досліджень свідчать, що для формування фінансової та нефінансової інформації з метою складання інтегрованої звітності можна використати рахунки глобального обліку.

Рахунки внутрішнього диграфічного обліку забезпечують формування фінансової інформації, що відображається в системі бухгалтерського обліку.

Рахунки перспективного обліку призначені для відображення цільових параметрів діяльності підприємства та його зовнішнього середовища.

В свою чергу, використання рахунків уніграфічного обліку дозволяє відобразити нефінансову інформацію про стан і зміни у капіталах підприємства. Кількість і зміст таких рахунків залежить від обраних підприємством параметрів інтегрованого звітування. Враховуючі, що у системі інтегрованої звітності ключовими показниками є зміни у капіталах, доречно мати відповідні рубрики у вигляді позабалансових рахунків для кожного виду капіталу. При цьому одним з можливих варіантів може бути інтеграція фінансових і нефінансових показників на позабалансових рахунках. Наприклад, на позабалансовому рахунку «Людський капітал» на одній стороні можна відображати увідні ресурси (кількість працюючих, витрати на персонал), а на іншій стороні – досягнуті результати (дохід, лояльність персоналу тощо). Це дозволить аналізувати зміни у капіталах та вивчати їх взаємозв'язок з досягнутими результатами. Моделювання реальних процесів в обліку має спиратися на конкретну бізнес модель, яка також є його предметом.

АНАЛІЗ СТАНУ РИНКУ ЖИТЛОВО-КОМУНАЛЬНИХ ПОСЛУГ УКРАЇНИ

Ринок житлово-комунальних послуг є складовою частиною відкритої економіки. Основною серед особливостей суб'єктів ринку житлово-комунальних послуг є високий рівень комплексності, який характеризується різноманітням науково-технічного і технологічного характеру діяльності підприємств-виробників послуг, та взаємозв'язком з єдиною системою територіального господарства. Ще однією важливою особливістю є націленість на задоволення першочергових потреб населення, тому домінуючим у розвитку та функціонуванні ринку житлово-комунальних послуг є соціальний фактор.

Ще ряд похідних особливостей ринку житлово-комунальних послуг обумовлений сучасними соціально-економічними умовами, які склались в нашій державі.

Так, за даними Державної служби статистики на кінець грудня 2016р. заборгованість населення зі сплати за централізоване опалення та гаряче водопостачання становила 9,4 млрд.грн, за газопостачання – 6,4 млрд.грн, за утримання будинків і споруд та прибудинкових територій – 2,4 млрд.грн, за централізоване водопостачання та водовідведення – 1,5 млрд.грн, за вивезення побутових відходів – 0,4 млрд.грн, за електроенергію – 3,3 млрд.грн.

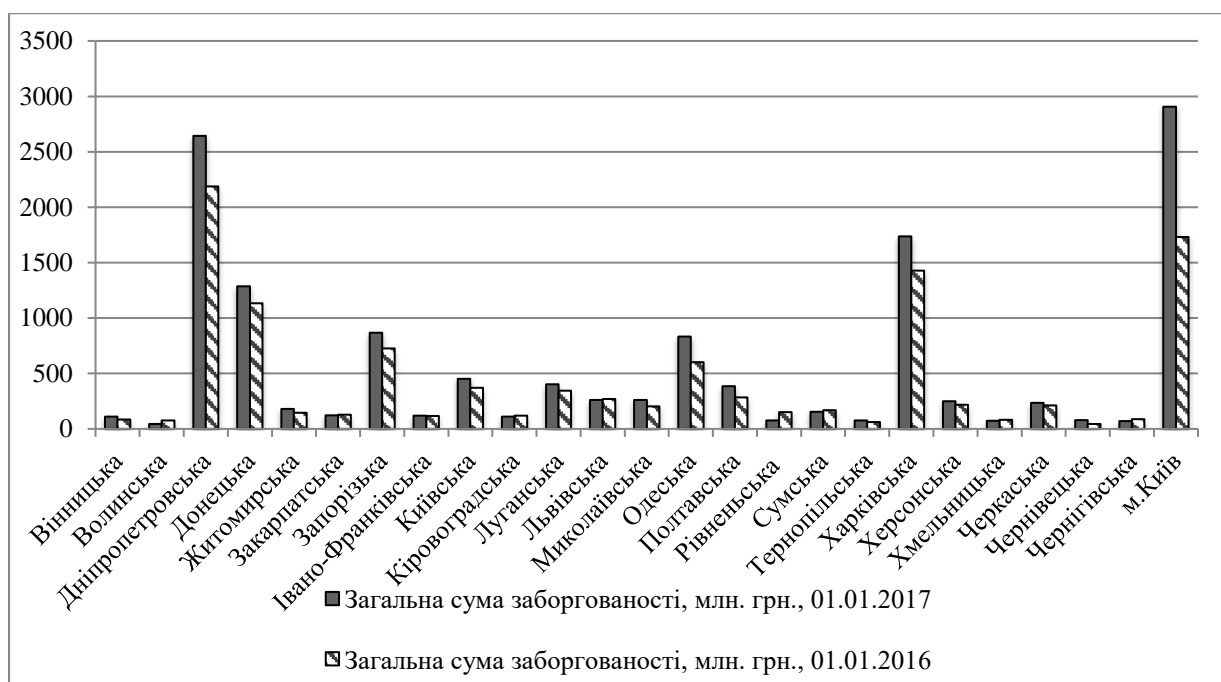


Рисунок 1. Динаміка суми заборгованості населення щодо житлово-комунальних послуг за областями України та м.Київ, млн. грн.

По всіх видах житлово-комунальних послуг у більшості регіонів спостерігається тенденція до зниження рівня відшкодування населенням вартості витрат підприємств на їх виробництво та реалізацію, при цьому рівень тарифів для промислових споживачів в декілька разів перевищує рівень тарифів для населення.

Причиною заборгованості споживачів за житлово-комунальні послуги є, з одного боку, досить високий рівень тарифів на послуги порівняно з доходами більшості населення, з другого боку недоліки механізму покарання за несплату послуг. Тому є реальна можливість користуватися житлово-

комунальними послугами, ухиляючись від оплати їх. Надходження з бюджету становлять значну частину доходів житлово-комунальних підприємств, в цій сфері чи не найбільше напрямків бюджетного цільового фінансування – дотації, субсидії, відшкодування пільг, субвенції, фінансування капітальних вкладень, ремонтів, підготовки до осінньо-зимового періоду тощо. Фінансування, пов'язане з регулюванням цін, надходить часто із запізненням і не в повному обсязі, інші види фінансування в останні роки значно скоротилися. Таким чином, ринок житлово-комунальних послуг змушений виконувати функції соціальних служб, коли передбачені законодавством додаткові виплати пільговим категоріям громадян підприємствам не відшкодовують.

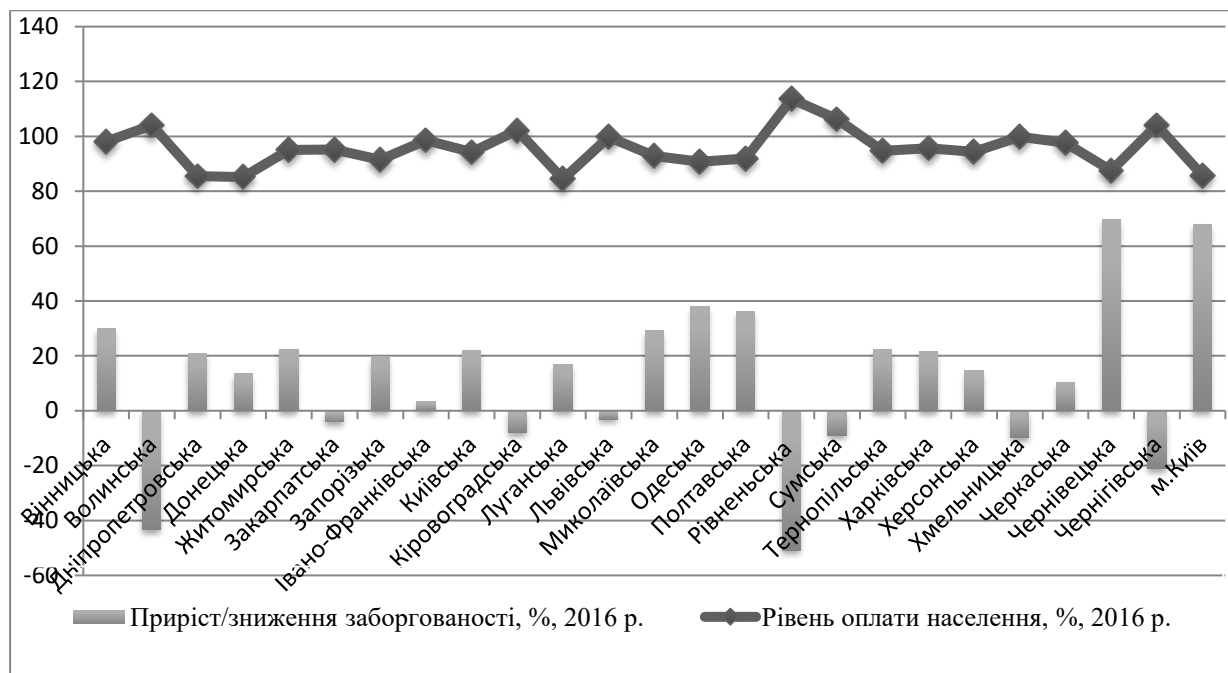


Рис. 2. Динаміка стану оплати населенням областей України житлово-комунальних послуг та приросту/зниження заборгованості за 2016 р., %

Створення умов для мотивації енергозбереження на сучасному етапі розвитку ринку є вкрай важливим напрямом удосконалення державного регулювання ринку житлово-комунальних послуг. Це зумовлено перш за все геополітичним становищем України та особливостями технологічного процесу надання житлово-комунальних послуг у системі централізованого опалення та гарячого водопостачання.

ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В СИСТЕМІ ВАРТІСНО-ОРІЄНТОВАНОГО УПРАВЛІННЯ КОРПОРАЦІЙ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПІДХОДИ ДО УДОСКОНАЛЕННЯ

На сьогодні існуюча в Україні система бухгалтерського обліку повною мірою не забезпечує генерування інформації про нематеріальні активи, яка б могла використовуватись для ефективного функціонування системи вартісно-орієнтованого управління підприємством. Основною причиною цього є те, що в основу національного законодавства з обліку нематеріальних активів закладені підходи, які використовуються для оцінки та облікового відображення активів матеріальної природи та не завжди враховують визначальні особливості нематеріальних активів як об'єкта управління в сучасних умовах розвитку економіки постіндустріального типу.

Чинна облікова система підприємства була розроблена на основі врахування особливостей функціонування підприємств індустріальної епохи, і виявилась повністю неадекватною особливостям функціонування підприємств в умовах постіндустріальної економіки, де одним із найбільш ключових ресурсів, що забезпечує стратегічне формування вартості підприємства, є його інтелектуальний капітал. Як наслідок, виходячи із основних принципів бухгалтерського обліку значна кількість здійснених вкладень в нематеріальні активи трактується як процес понесення витрат періоду, а не як здійснення інвестицій в активи, які будуть приносити економічні вигоди підприємству в майбутньому. Виходячи із вищенаведених аргументів ще у 1998 році К.-Е. Свейбі [1] наголосив на необхідності пошуку нової системи вимірювання та обліку нематеріальних активів, яка б відповідала новим економічним умовам. Така система ("Intangible Assets Monitor") повинна враховувати особливості нематеріальних активів як об'єкта обліку та забезпечувати формування набору індикаторів, які можуть використовуватись в системі вартісно-орієнтованого управління нематеріальними факторами підприємства. Аналізуючи особливості системи облікового регулювання нематеріальних активів в різних країнах світу, проф. Дж. Гатрі та К. Йонгваніч підтвердили дану тезу, зазначивши, що чинні облікові правила США та інших країн світу не дозволяють визнавати в бухгалтерському балансі значну кількість стратегічних нематеріальних ресурсів, які мають важливе значення в умовах формування економіки, що будується на знаннях [2, с. 1]. Внаслідок цього поступово серед вчених в сфері бухгалтерського обліку сформувалась думка про втрату фінансовою звітністю своєї релевантності для тих підприємств, в діяльності яких нематеріальні активи (інтелектуальний капітал) відіграють найважливішу роль (ІТ-сфера, хімічна промисловість, сфера послуг тощо).

Констатуючи існування даної проблеми дослідники, які займаються питаннями удосконалення обліково-аналітичного забезпечення системи вартісно-орієнтованого управління (С.Ф. Голов, М.В. Корягін, О.А. Лаговська, А.А. Пилипенко, А.І. Шигаєв), наголошують на необхідності розширення класичного набору завдань бухгалтерського обліку, пропонуючи включити до його складу завдання щодо формування та генерування інформації про вартість підприємства. Зокрема, проф. М.В. Корягін відмічає з цього приводу, що внаслідок появи нового завдання виникає необхідність внесення змін до методології бухгалтерського обліку шляхом удосконалення підходів до оцінки об'єктів та удосконалення системи бухгалтерської звітності [3, с. 70].

Таким чином, існуюча неадекватність облікової системи запитає суб'єктів вартісно-орієнтованого управління піддає значним сумнівам пріоритетність системи бухгалтерського обліку, як основного засобу інформаційної підтримки процесу прийняття рішень на підприємстві. Внаслідок чого в останні роки вченими пропонується значна кількість альтернативних систем, концепцій та методологій ("Система збалансованих показників" (BSC), "Стратегічний контролінг

вартості”, “Стратегічний управлінський облік”, “Система обліку доданої вартості” (EVA) та ін.), які намагаються довести пріоритетність їх застосування як інструменту підвищення ефективності функціонування системи вартісно-орієнтованого управління в умовах економічних змін.

Існування явища неадекватності облікової системи, з одного боку, призводить до майже повного ігнорування нематеріальних активів як об’єкта обліку підприємства, інформація щодо якого повинна відображатись в звітності підприємств. Про це свідчать дані про частку нематеріальних активів в загальній структурі активів вітчизняних підприємств фармацевтичної галузі, в якій в зарубіжних країнах даний показник є одним із найвищих. З іншого боку, існуюча неадекватність облікової системи є основною причиною відсутності глибоких напрацювань серед вітчизняних вчених в сфері управління нематеріальними активами підприємств як одним із факторів формування вартості на основі використання облікової інформації.

Виходячи із вищенаведеного, в умовах сьогодення для забезпечення відповідності облікової системи підприємства потребам суб’єктів вартісно-орієнтованого управління в частині інформації про нематеріальні активи, існуюча методика їх обліку має бути удосконалена на основі використання двох концептуальних підходів:

1-й – полягає в коригуванні системи обліку в частині нематеріальних активів на конкретному підприємстві шляхом «правильного» ведення обліку нематеріальних активів та оприлюднення додаткових звітів щодо нематеріальних активів;

2-й – передбачає реформування діючої системи обліку в Україні в частині нематеріальних активів за допомогою двох його видів: кардинального й адаптивного.

1. Sveiby K.E. *Measuring Intangibles and Intellectual Capital – An Emerging First Standard* / Sveiby K.E. // *Електронний ресурс*. – Режим доступу: <http://www.sveiby.com/articles/EmergingStandard.html>; 2. Guthrie, J. Yongvanich, K. (*“Intellectual capital reporting: comparison of various frameworks* / Guthrie J., Yongvanich K. // *Macquarie Graduate School of Management Working Papers in Management*. – 2004. – No 24. – P. 1-19; 3. Корягін М.В. *Бухгалтерський облік у системі управління вартістю підприємства: теоретико-методологічні концепції [Текст] : монографія / М.В. Корягін. – Львів: ЛКА, 2012. – 389 с.*

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВІТЧИЗНЯНИХ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Нагальна необхідність оперативної та адекватної адаптація відповідно до стійкої тенденції посилення міжнародної конкуренції у сфері сільськогосподарського виробництва, зростання динамічності агробізнесу, що проявляється у швидкоплинності стратегічних орієнтирів, зумовлюють об'єктивну необхідність кардинального перегляду основних підходів до обліково-аналітичного забезпечення діяльності вітчизняних сільськогосподарських підприємств, що є ключовою вимогою ефективного управління та формування оптимальної стратегії розвитку сільгоспідприємств України.

Розширення переліку користувачів облікової інформації, посилення їх зацікавленості в отриманні необхідних даних про діяльність підприємства, формування нових вимог і підходів до визначення критеріїв корисності облікової інформації, доцільність підвищення аналітичності облікових даних адекватно потребам успішного функціонування значно посилюють статус бухгалтерського обліку в якості основного джерела релевантної інформації, використовуваного для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Тенденції розвитку наукових досліджень у даній сфері, а також дослідження практики формування обліково-аналітичного забезпечення на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах дозволяє констатувати відсутність якісної, комплексної, сформованої на єдиних облікових принципах, адекватно трансформованої та чітко систематизованої інформаційної бази даних для прийняття управлінських рішень стратегічного характеру. Це призводить до того, що в багатьох підприємствах взагалі не генерується стратегічна облікова інформація, і лише в окремих випадках менеджмент забезпечується нерелевантною і нетранспарентною інформацією, використання якої в процесі прийняття управлінських рішень призводить до формування стратегій, які є неадекватними наявним у підприємства конкурентним перевагам та існуючим загрозам зовнішнього середовища.

Дослідження сучасних засад функціонування сільськогосподарських підприємств і побудова активних механізмів стратегічного управління ними потребує формування принципово нового інноваційного теоретичного і методологічного інструментарію їх інформаційного забезпечення. Зокрема, виникає нагальна необхідність розвитку адекватної та репрезентативної системи бухгалтерського обліку в тенденції формування та обґрунтування сутності та особливостей практичної реалізації методики стратегічного фінансового обліку, стратегічного управлінського обліку, а також удосконалення системи економічного аналізу з метою забезпечення його стратегічної та прогностичної орієнтації.

Враховуючи доцільність використання концептуального підходу до побудови системи облікових знань, для формування ефективної системи обліково-аналітичного забезпечення підприємства необхідною є побудова концепції обліку. При побудові концепції обліку слід враховувати такі базові теоретичні установки бухгалтерського обліку як функціональної науки: – бухгалтерський облік не існує сам для себе, він виконує сервісну функцію в системі управління, зокрема стратегічного, будучи при цьому однією із підсистем, яка відіграє важливу роль у формуванні вартості підприємства; – варіант облікової технології, що використовується на підприємстві, має бути повністю підпорядкований потребам системи управління, орієнтований на забезпечення досягнення стратегічних цілей; – набір методів обліку, що використовуються для трансформації ідентифікованих фактів господарського життя в облікову інформацію, має відповідати потребам суб'єктів, що приймають стратегічні управлінські рішення; – обліково-аналітична система має відповідати обраній на підприємстві стратегії.

Вважаємо, що домінантою оптимізації обліково-інформаційного забезпечення стратегічного управління аграрних підприємств України є врахування галузевих особливостей сільськогосподарського бізнесу, які опосередковано, а у багатьох випадках і безпосередньо впливають на специфіку обліково-економічних параметрів агробізнесу та ефективність обліково-інформаційного забезпечення діяльності підприємства: 1) результати сільськогосподарського виробництва значною мірою залежать від непрогнозованих та ризикованих природно-кліматичних умов, відповідно є нестабільними; ці чинники обґрунтовують доцільність прогнозування у прийнятті рішень; 2) виробничі процеси у сільському господарстві характеризуються значним рівнем ризикованості втрати врожаю; 3) сільськогосподарський бізнес поєднує вплив економічних і біологічних законів відтворення, результатом такого синтезу є тривалість виробничих циклів; 4) агробізнесу характерна сезонність, яка сприяє нерівномірності використання ресурсів, отриманню продукції лише у певні проміжки часу, неритмічності збуту і надходження виручки від реалізації; цей фактор акцентує доцільність стратегічного управління платоспроможністю аграрних підприємств; 5) певна частина виготовленої підприємством продукції у наступному виробничому циклі споживається у якості засобів виробництва (корми, насіння); цей аспект вказує на специфіку операційних циклів аграрного бізнесу і необхідність її урахування в інформаційному забезпеченні стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств; 6) сільськогосподарське виробництво вимагає моніторингу зовнішніх факторів впливу: політичних, економічних, соціальних, юридичних (особливо важливим є врахування національних особливостей, зокрема щодо асортименту продукції); 7) основним засобом виробництва у сільському господарстві є земля, від якості та родючості якої значним чином залежить результативність діяльності.

Врахування впливу особливостей сільського господарства на формування обліково-аналітичної системи дозволяє комплексно оцінювати економічні, корпоративні та соціальні результати, розробляти кількісні та якісні показники ефективності, які мають бути взаємопов'язані з показниками, використовуваними для стратегічного управління. Система обліково-аналітичного забезпечення має генерувати максимально релевантні дані, корисні для стратегічного управління, тобто це універсальний ресурс, здатний забезпечувати виробництво стратегічного управлінського рішення, що базується на інформаційній системі високої якості та достовірності.

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА МАРКЕТИНГ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

Необхідну об'єктивну інформацію для досягнення цілей управління надають дані бухгалтерського обліку і звітності. Одним із факторів, що гальмують розвиток промислових підприємств, є недостатнє інформаційне забезпечення. Воно охоплює сукупність первинних і зведених даних, організацію збереження накопиченої інформації, способи її подання та методи перетворень, правила організації баз даних, методики кодування та пошуку інформації. Формування теоретико-методологічної бази обліку витрат на маркетинг, а також систематизація та удосконалення документування цих витрат є нагальною потребою.

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення таких господарських операцій.

Доказовість витрат на підприємствах досягається суцільним і безперервним документуванням господарських операцій та процесів. Шляхом документування господарських операцій, пов'язаних з витрачанням ресурсів, здійснюється у бухгалтерському обліку первинне спостереження за здійсненими витратами. Типізація форм документів досягається завдяки однорідності економічної природи багатьох господарських явищ, що дає змогу оформити їх однаковими документами, як регламентовано у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1]. Фіксація економічної інформації в первинних носіях є юридичним доказом проведених витрат і вихідною передумовою для забезпечення їх обліку, контролю та аналізу.

Найважливішою складовою процесу обміну інформації між різними ланками управління підприємством, від якої напряду залежить ефективність прийнятих рішень, є збір, обробка, зберігання та передача первинних даних. Для того, щоб одержати облікову інформацію та сформувані різноманітні показники про результати фінансово-господарської діяльності, необхідні дані, зафіксовані на носіях первинної облікової інформації (документах), які в подальшому слід зареєструвати в облікових реєстрах відповідно до їх економічного змісту та вимог управління. При цьому, слушно зазначає Й. Бетге [2, с. 43], що документування є передумовою для досягнення визначеної системи цілей будь-якого підприємства.

У процесі дослідження встановлено, що в Україні немає затверджених на державному рівні типових форм первинних та зведених облікових документів, придатних для обліку витрат на маркетинг, тому на практиці використовують достатньо великий їх перелік, затверджений Міністерством статистики та Міністерством фінансів України для обліку інших об'єктів та господарських операцій. Відповідно до цього, постає потреба у розробці форм носіїв інформації для поточного обліку витрат на маркетинг.

Вибір носіїв облікової інформації здебільшого зводиться до використання нормативно закріплених за відповідним напрямком обліку первинних документів та реєстрів. Однак, за допомогою застосовуваних типових форм документів не завжди можливо виділити окремі об'єкти обліку, як наприклад витрати на маркетинг, що утрудняє подальший їх облік. Зауважимо, що розробка системи документування операцій з обліку витрат на маркетинг залишається доволі складним питанням.

Бухгалтерська документація з реєстрації фактів господарської діяльності підприємства при реалізації маркетингового заходу повинна відображати спрямованість витрат на досягнення параметрів, характеристик і результатів маркетингового заходу.

Плановим документом для накопичення і узагальнення інформації про витрати на маркетинг за статтями витрат у розрахунку на весь захід, на поточний рік та з розбивкою по кварталах є «Калькуляція кошторисної вартості маркетингового заходу».

Для узагальнення витрат на маркетинг промислових підприємств, а також задоволення інформаційних запитів з боку управлінського обліку доцільно використовувати такі форми облікових реєстрів: «Звіт про витрати на маркетинг за структурними підрозділами підприємства», «Відомість аналітичного обліку витрат на маркетинг», «Зведена відомість обліку витрат на маркетинг».

Фіксування фактичного значення величини витрат, передбачених кошторисом за кожен місяць та наростаючим підсумком з початку року здійснюється у «Картці обліку фактичних витрат на маркетинг».

У кінці звітного періоду доцільно формувати «Відомість відхилення планових (бюджетних) значень витрат на маркетинг від фактичних», в якій наводиться величина витрат, передбачена кошторисом, фактичне її значення за кожним видом витрат, величина відхилень, причини, їх значущість та заходи щодо кожного виду відхилень.

Аналізувати відхилення фактичних витрат від запланованих у розрізі статей витрат дозволить «Відомість контролю витрат на маркетинг за статтями», яку зручно використовувати для забезпечення системності та комплексності контролю виконання бюджету витрат на маркетинг.

Використання пропонованих облікових реєстрів для інформаційного забезпечення обліку витрат на маркетинг промислового підприємства сприятиме їх чіткій локалізації та організації аналізу та контролю за їх рівнем.

1. Закон України від 16.07.1999 р. N 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>; 2. Бетге Й. Балансоведение / Й. Бетге пер. с нем.; под ред. В. Д. Новодворского. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2000. – 454 с.

ІНФОРМАЦІЙНА СИСТЕМА СТРАТЕГІЧНОГО ОБЛІКУ: ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ

Окрім досліджень проблем суті, ролі та місця в системі управління виробництвом фінансового й управлінського обліку, в економічній літературі активно розвивається також ідея існування інших його видів, які у свою чергу формують (або ж – мали б формувати) свої особливі інформаційні системи. Мова насамперед йде про так звані “прогнозний”, “стратегічний”, “креативний” облік.

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. Якщо інформація про собівартість продукції власного виробництва, пропоновану ціну реалізації та очікувані результати формується в системі фінансового та управлінського обліку, то інформаційне забезпечення аналізу ринку та основних гравців на ньому має відбуватися безпосередньо в системі обліку стратегічного управлінського.

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.

Саме в цьому й полягає суть проблеми відмінностей і зв’язку стратегічного управлінського обліку та стратегічного менеджменту. У найбільш загальному вигляді стратегічний менеджмент є процесом, з допомогою якого менеджери оцінюють зовнішнє середовище, визначають довготермінові напрями розвитку господарюючого суб’єкта, його мету, розвивають стратегії досягнення мети з урахуванням усіх внутрішніх та зовнішніх чинників. Але в запропонованому порядку дії стратегічного менеджменту на підприємстві взагалі нема місця ані обліку управлінському, ані навіть бухгалтерському обліку. А звідки тоді береться необхідна інформація для визначення хоча б, наприклад, місії та мети корпорації, оцінювання стратегії, управління та планування тощо?

Зазначене, у свою чергу, породжує ще одну наукову проблему, пов'язану не стільки з місцем та роллю бухгалтерського обліку в управлінні фінансово-виробничою діяльністю господарюючих суб'єктів, скільки – з формуванням і використанням менеджерами облікової інформації. Те, що управлінці вважають наявністю потрібних їм інформаційних потоків як само собою зрозумілим, є глибоко нелогічним, оскільки з цього випливає принаймні два негативних наслідки: по-перше, знижується роль бухгалтерського обліку як архіважливої інформаційної системи і, по-друге, знижується якість прийнятих стратегічних управлінських рішень. Якщо перше у певній мірі ще можна проігнорувати, то з другим справи серйозніші. Справа у тому, що менеджери не до кінця знають можливості бухгалтерського обліку, а працівники облікових служб, у свою чергу, – конкретні інформаційні потреби управління.

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 і 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 відбутися 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.

ДІЄВІСТЬ ОБЛІКОВИХ ФУНКЦІЙ В СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ КРИЗОВИХ ЯВИЩ

Національна система бухгалтерського обліку формується у складних умовах, під впливом різних концепцій як вітчизняної так і світової бухгалтерської та економічної науки [2].

В умовах ринкової економіки прибуток визнаний основним оціночним показником діяльності підприємства. Але в умовах економічної кризи необхідно здійснити переоцінку ролі прибутку в системі оціночних критеріїв діяльності підприємства. Орієнтація на збільшення прибутку можлива тільки за умови використання факторів, достатніх для розширеного відтворення, оскільки в умовах кризи більшість підприємств вимушені звужувати виробництво.

Діяльність підприємств в кризових умовах протягом певного періоду не залежить від волі керівників підприємства, а потребує розробки прогнозованих бюджетів, які мають певні відмінності від традиційних планів. В даному випадку, на нашу думку, поряд із обліковою прогностичною функцією, значна роль відводиться невизначеності. Це означає, що в умовах кризи необхідно мати на увазі, що система обліку в більшій мірі має бути орієнтована на використання інформації про зовнішнє середовище, де прогнозування чого-небудь не є реальним та його вплив на економічну діяльність визначити неможливо. В даний час інформаційні системи в тому числі облікові на жаль майже не пристосовані до прогнозування кризових тенденцій, оскільки звикли до стабільних зовнішніх умов.

На наше переконання тільки поєднання та дієвість всіх облікових функцій (науково-пізнавальної, інформаційної, соціальної, контрольної, виховної, регулюючої, прогностичної, правової, комунікаційної) дає можливість менеджерам підприємства в умовах кризи спрогнозувати свою діяльність за умов досягнення таких цілей:

- Своєчасно відстежувати і запобігати ризиковим ситуаціям для підприємства;
- Формувати інформацію, що буде направлена на зниження негативних наслідків кризової ситуації [1].

Реалізація облікових функцій відбувається як багатоаспектний процес, що має місце на всіх стадіях руху капіталу та охоплює всі сторони суспільного економічного відтворення.

В сучасних умовах система менеджменту і методологія бухгалтерського обліку зорієнтовані на забезпечення збереження капіталу, отримання максимальних прибутків та відображення їх показників у стандартизованій фінансовій звітності.

Для ефективного управління діяльністю підприємства результат діяльності повинен бути прогнозованим, а системи управління підприємством мають бути здатними до повнішого використання функцій обліку, включаючи прогностичну. Бухгалтерська інформація трансформується в знання менеджера, а останній на цій основі приймає управлінське рішення. Забезпечити придатність економічної інформації для формування знань менеджера можливо лише використовуючи методи бухгалтерського обліку, що визначаються обліковою політикою підприємства.

Менеджер використовує дані планування, обліку, аналізу та нефінансову інформацію, оцінює ситуацію і результати діяльності учасників відтворення і приймає рішення щодо схвалення діяльності, коригування планів, регулювання процесів у часі й просторі, або припиняє діяльність. Тим самим він реально управляє процесами економічного відтворення, упереджує небезпеку, мінімізує загрози ризику. Чим якіснішою та релевантною буде використана бухгалтерська інформація, тим результативнішою буде діяльність менеджерів і підприємства в цілому [3].

У зв'язку з інтеграцією та постійним взаємозв'язком України з міжнародною спільнотою, необхідно постійно вдосконалювати якість та доступність облікової інформації як кожного окремого підприємства так і України в цілому, що безумовно приведе до наближення облікової

системи до міжнародного рівня. Але це неможливо забезпечити без моніторингу дотримання вимог законодавства про бухгалтерський облік і фінансову звітність та адаптованої до зовнішніх та внутрішніх чинників облікової системи кожного господарюючого суб'єкта. З метою забезпечення прогностичної функції обліку та контролю, особливо в умовах економічної кризи, підприємству доцільно сформувати стратегічну програму розвитку на ближчий період і на її основі визначити стратегічний напрям – підвищення якості, доступності та прогнозованості облікової інформації.

Стратегічний напрям дасть можливість сформувати інтегровану систему підприємства, що включатиме прогнозування, планування, облік, контроль та аналіз. Такий підхід унеможливило нерациональні інформаційні зв'язки, дублювання інформації, визначить права та відповідальність облікових працівників і керівників усіх рівнів управління, забезпечить своєчасність, достовірність та оперативність інформації управлінському персоналу, який матиме можливість здійснювати ефективне управління підприємством та дбати про його стратегічний розвиток.

1. Гуцаленко Л.В. Адаптивна система обліку і контролю результатів діяльності сільсько-господарських підприємств: моногр. / Гуцаленко Л.В.-К.: ННЦ ІАЕ, 2010.- 372 с.; 2. Кірейцев Г.Г. Глобалізація економіки і уніфікація методології бухгалтерського учета: науч. докл. / Г.Г. Кірейцев. – [изд. 2-е, перераб. и доп.]. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 76 с.; 3. Кірейцев Г. Г. Бухгалтерський облік та науковці, що генерують ідеї його розвитку / Г. Г. Кірейцев // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2008. – № 20. – С. 3–7.

ЗАРОДЖЕННЯ ОБЛІКОВОЇ КУЛЬТУРИ В КАРФАГЕНІ

В працях істориків і економістів, і в минулих і сучасних, практично відсутня інформація про історичний розвиток облікової культури західної частини Середземномор'я, особливо Карфагену. Карфаген (фінікійська держава із столицею в однойменному місті, яка існувала у давнину, на півночі Африки, на території сучасного Тунісу) був першою цивілізацією на цих територіях. Заснований фінікійцями з міста Тір, які мали досить розвинену облікову культуру, він міг би розповісти нам багато цікавого. Однак історія облікової культури цього періоду мовчить. Досліджуючи облікову культуру країн Середземномор'я Леванту, Єгипту, Древнього Риму і Греції, періоду середньовіччя, особливо міст-держав Італії автори стверджують, що ця частина Середземномор'я майже не відображена в обліково-історичних матеріалах. У пропонованих тезах автори прагнуть доповнити практично відсутню інформацію по цій частині Середземномор'я.

Карфаген фінікійці заснували в 823 р. до н.е. В усіх фінікійських містах разом з морською торгівлею і морськими зв'язками також велась і сухопутна торгівля з Аравією, Персією, Вірменією та ін. Було досить розвинене виробництво. Фінікійці удосконалили технологію отримання скла, першими розробили технологію одержання з молюсків пурпуру. Фінікійські мануфактури виробляли вироби з металу, слонової кістки, скла, чорного дерева, червоного (пурпурного) шовку, шерсті і т.п. Розвиток торгівлі, освоєння берегів Середземного моря, дослідження Африки на предмет дешевої сировини, розвиток ремесел, мануфактур вимагав і належного обліку майна, сировини та матеріалів, витрат виробництва.

На основі недавно знайдених клинописних табличок, в фінікійському, тепер лівійському місті Сидон, можна зробити висновок, що спочатку облік у фінікійських містах-державах вівся на основі шумеро-вавілонської культури. Тісні торгові контакти з Єгиптом дозволили фінікійцям використовувати папірус. Виникла потреба вести рахунки, облік. Клинопис тут не підходив, потрібно було щось інше. І фінікійці створюють алфавітне письмо, яке стало основою грецького алфавіту та латиниці.

Безперечно, згодом Стародавня Греція, елліністичні держави утворені після завоювань О.Македонського мали вплив на організацію обліку в фінікійських містах.

На північно-африканському узбережжі Середземного моря, в Карфагені, облік з винайденням фінікійцями лінійного письма, вівся спеціально призначеними для цього особами. Вища цивільна влада в Карфагені, була сконцентрована в двох осіб (буфетів), які особливо контролювали всі фінансово-економічні, господарські та торгові відносини. Їм була підпорядкована ціла армія суддів, скарбників (мхашбів), «наглядачів за ринками» (махазів), і писарів (соферів). За цю роботу власті Карфагену не платили, тому її обіймали люди з великими статками. Це була вже своя система обліку.

Утримання війська в боротьбі з Римом вимагали жорсткого обліку і контролю за військовими витратами. Міста-колонії, з якими Карфаген уклав альянс, здійснюють контроль над Гібралтаром як військовий, так і митний, ведеться ринкова торгівля.

Відомий Карфагенський полководець Ганібал був також видатним політиком і економістом. Після повернення з Італії і поразки, одержаної від Риму, Ганібал всю свою енергію направив на перебудову політичного і економічного життя Карфагену. У 196 р. до н.е. його обирають суфетом, через народні збори, він проводить ряд політичних і економічних законів. Забезпечивши собі політичний вплив, Ганібал береться за перебудову і впорядкування фінансової системи, посилює контроль і облік за надходженнями і витратами державних коштів, викриває методи, за допомогою яких здійснювались зловживання. Фактично він перший, історично відомий, борець з корупційними схемами.

Всі ці заходи і нововведення Ганібала, дозволили Карфагену сплачувати контрибуції, не позичаючи грошей у приватних осіб і не піднімаючи податки.

Друге століття до нашої ери хоч і стало добою політичного занепаду Карфагену, але це було століття тривалого миру. Відроджувалась торгівля, зокрема транзитна, на високий рівень піднялось сільське господарство. Саме на цей час припадає діяльність Магона, карфагенського вченого з питань сільського господарства. Його праця, переведена на латину дійшла до наших днів. Карфаген стає потужним експортом зерна і олії. Місто повернуло собі славу економічного центру усього Західного Середземномор'я. Облік в Карфагені, як і в еліністичних державах залишив за собою грецький слід. Було багато податків, особливо від жнив і збору урожаю. Особлива увага приділялась складському господарству та складському обліку зерна. На зразок грецьких трапез в Карфагені існували банківські установи, які підпорядковувались керівництву міста.

З середини III століття до н.е. в країнах Середземномор'я з'являються римські купці. Крім торгово-економічної функції вони ведуть і розвідувальну роботу, особливо стосовно Карфагену і Греції. Тогочасний Рим не міг змиритися з успіхами цих держав, і в 146 р. до н.е. підкорив їх. Карфаген було спалено і знищено. Згодом на цьому місці з ініціативи Юлія Цезаря було засновано колонію Юлію Карфагенську. Поступово новий Карфаген стає адміністративно-економічним центром африканських колоній Риму. Тут інтенсивно розвивається сільське господарство, торгівля. Північна Африка стає основним постачальником хліба для імперії. В Карфагені базується спеціальний «хлібний флот» імперії. Завдяки податкам і митам з Африки Карфаген з півмільонним населенням стає другим після Александрії містом на всьому північноафриканському узбережжі.

В римську епоху перед Карфагеном відкривається нова сторінка облікової культури. Облік, як і в Древнім Римі, вівся на бронзових, дерев'яних навощених дощечках, згодом на папірусі, що дало змогу використовувати в облікових процесах книги. В Карфагені, як і в інших провінціях, велась книга-браворіум (Brevarium) в якій відображались кошторисні витрати і їх виконання. Рахунки та облік здійснювались римськими цифрами.

Згодом Карфаген був приєднаний Візантією, яка утворила Карфагенський або Африканський екзархат, де влада була сконцентрована в намісника (екзарха). В 688 році араби повністю завоювали і знищили Карфаген. Починається арабська сторінка західних земель північноафриканського узбережжя Середземного моря.

Опираючись на певний історичний і археологічний матеріал, автори намагались виявити вклад і роль країн Карфагену в Європейську і світову облікову культуру. З усього викладеного матеріалу зрозуміло, що Середземномор'я було фундаментом утворення облікових культур трьох континентів: Європи, Азії і Африки. Кожна з них давала щось своє і в той же час збагачувалась за рахунок інших.

1. Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я. *Історичні нариси обліково-правової культури: Європа і Україна (від зародження до наших днів): монографія / Й.Я.Даньків, М.Я.Остап'юк.- Ужгород: Вид-во УжНУ «Говерла», 2015. – 160 с.*; 2. Малькова Т. Н. *Древняя бухгалтерия: какой она была ?* — М.: Финансы и статистика, 1995. —304 с. 7. *Нестеров В.Т. Упрощенное книговодство и податки / В.Т.Нестеров. – Львів. – 1935. – 128 с.*; 3.Остап'юк М.Я. *Історія бухгалтерського обліку : навч. посіб. – 2-ге вид., випр. і доп./ М.Я.Остап'юк, М.Р.Лучко, Й.Я.Даньків. – К.: Знання, 2009.- 279 с.*; 4. Соколов Я.В. *Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: 72 еб. пособие для вузов / Я.В.Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ. 1996. – 638 с.*; 5.Яремко І.Й. *Історія обліку, аналізу та аудиту: навч. посіб. / І.Й. Яремко, О.С. Лемішовська. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2015. – 220 с.*

КОНТРОЛІНГ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ТОРГОВЕЛЬНИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ

На сьогоднішній день від системи управління залежать результати роботи будь-якого підприємства, а зокрема і торговельного. Саме система управління забезпечує економічну самостійність торговельного підприємства, його конкурентоспроможність та стійкість фінансового стану на ринку.

Однак в умовах динамічних змін ринкового середовища існує необхідність впровадження контролінгу в систему управління на сучасних торговельних підприємствах.

На основі аналізу праць вітчизняних і зарубіжних вчених, визначено, що у сучасній економічній літературі не існує однозначного тлумачення поняття «контролінг». Різні автори мають різне бачення та наводять власні трактування даного поняття.

Так, наприклад, А. Дайте визначає контролінг як концепцію управління підприємством, орієнтовану на систему обліку та інформаційну систему підприємства. Р.Манн і Е. Майер називають контролінг системою управління прибутком підприємства [3].

Деякі науковці вважають, що контролінг – це новий напрям в економічній науці, пов'язаний з формуванням інформаційних ресурсів для стратегічного управління розвитком підприємства, тобто це окрема інформаційна підсистема підприємства для стратегічного управління на основі синтезу знань з менеджменту, маркетингу, фінансового й управлінського обліку, статистики, аналізу, контролю та прогнозування.

Науковець І. Криворотько поняття контролінгу трактує наступним чином: «Контролінг – це комплексна система управління підприємством, що містить в собі управлінський облік, облік і аналіз витрат з метою контролю за всіма статтями витрат, усіма підрозділами і складовими виробленої продукції або наданих послуг, а також їх планування» [4].

А. Ткаченко, вважає, що контролінг – це нове явище в теорії та практиці сучасного управління, яке виникло на межі економічного аналізу, планування, управлінського обліку та менеджменту [6].

На думку Ю. Анискіна контролінг – це концепція, спрямована на управління майбутнім відповідно до поставлених позначок і завдань для досягнення довгострокового й ефективного функціонування підприємства [1].

М. Базась вважає контролінг концепцією сучасного управління підприємством, що інтегрує, координує й сприяє діяльності відділів підприємства спрямованої на ефективне, довгострокове функціонування підприємства й досягнення поставлених цілей [2].

Виходячи із вище проаналізованих тлумачень поняття можна підсумувати, що контролінг є підсистемою управління торговельними підприємствами з метою отримання даних їх обробки та трансформації в інформацію для прийняття управлінських рішень.

Важливою відмінністю контролінгу від інших підсистем управління є спрямованість на майбутнє, оскільки його становлення обумовлено необхідністю стратегічного планування і управління торговельним підприємством, без чого неможливо забезпечити тривале існування в ринковому середовищі.

Таким чином, контролінг в системі управління торговельними підприємствами необхідно здійснювати на всіх етапах організації і функціонування торговельної діяльності. Адже він забезпечить підтримку внутрішнього балансу економіки торговельного підприємства та ефективного його розвитку шляхом формування об'єктивної інформації про витрати й доходи, що

дасть змогу приймати оптимальні управлінські рішення, та дозволить організувати управління на якісно вищому рівні завдяки інтеграції і координації діяльності різних служб та підрозділів торговельних підприємств.

1. Анискин Ю.П., Павлова А.М. *Планирование и контроллинг: Учебник по спец. «Менеджмент организации»*. М.: Омега-Л, 2003. – 278 с.; 2. Базась М.Ф. *Теоретико – методологічні засади внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та контролінгу [Текст]* / – М.Ф. Базась. – К.: МАУП, 2007. – 236 с.; 3. Загороднюк О. В. *Сутність і значення контролінгу в системі управління підприємством* / О. В. Загороднюк // *Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва. Сер. : Економічні науки.* – 2013. – № 6. – С. 121-127.; 4. Криворотько І. О. *Контролінг у системі управління підприємством і прийняття* / О.І. Криворотько // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vestnik.mstu.edu.ru/mukho.pdf>; 5. Манн Р., Майер Э. *Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. Жукова Ю. Г.* / Под ред. и с предисл. д-ра экон. наук Ивашкевича В. Б. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 304 с. 6. Ткаченко А.М. *Організація контролінгу та внутрішнього аудиту в системі управління промисловим підприємством: Автореф. дис. д. екон. наук.: 08. 06. 01* / Інститут економіки промисловості НАН України. – Донецьк, 2005. – 29 с.

РОЗВИТОК АУДИТУ ЕНЕРГОЗБЕРЕЖЕННЯ В УКРАЇНІ

Незважаючи на енергоощадне споживання паливно-енергетичних ресурсів (ПЕР), їх технологічне вдосконалення, а саме впровадження еколого- і енергозберігаючих тенденцій Україна істотно відстає від темпів енергетичного розвитку країн світу. Енергетична ситуація в країні дає підстави прогнозувати як мінімум збереження чи, швидше за все, підвищення рівня імпорту енергоресурсів з європейських енергетичних ринків. У той самий час в країні є всі можливості до участі у розвитку інтеграційних процесів та об'єднанні енергетичних (електроенергетичних, трубопровідних) систем та інфраструктури транспорту енергоносіїв під час створення єдиного Європейського енергетичного простору.

Інтеграція економіки України у світовий економічний простір на умовах партнерства вимагає дотримання ст. 8 Директиви 2012/27/ЕС «Енергетичні аудити та системи енергетичного менеджменту», де згідно зі ст. 2 згаданої Директиви «енергетичний аудит» визначає систематичну процедуру, що проводиться з метою отримання належних знань про поточну ситуацію з енергоспоживанням у будівлі чи групі будівель, на промисловому або комерційному об'єкті чи установці або у приватній чи державній службі шляхом визначення та кількісного опису економічно ефективних можливостей енергозбереження, а також подання звіту про висновки» [1]. У зв'язку з цим Верховна рада України прийняла ряд нормативно-правових актів, що стосуються енергоефективності та енергозбереження в Україні та розробила проект закону України «Про енергетичний аудит», у якому зазначено, що «енергетичний аудит (енергоаудит) – визначення ефективності використання ПЕР та розроблення рекомендацій щодо її поліпшення» [2].

Активізація енергоаудиторської діяльності, як і взагалі аудиторської діяльності в Україні розпочалася з середини 90-х років ХХ ст. За останні двадцять років більшість енергоаудиторських компаній представлена на ринку надання енергоощадних послуг в Україні, серед яких Компанія Bestenergy, ТОВ «Енергетична компанія Adamson», ПрАТ «УкрЕСКО» та ін., створено Асоціацію енергоаудиторів та Спілку енергетичного сервісу України. Діяльність зазначених компаній з енергоаудиту полягає в обстеженні об'єкта енергоспоживання, пошуку раціонального використання ПЕР, визначенні параметрів підвищення енергоефективності та складання бізнес-проектів. Отже, мета енергоаудиту – дати оцінку ефективності використання ПЕР та розробити заходи ефективного зниження витрат підприємства. Вважаємо, що енергоаудит дозволяє контролювати енергоспоживання, реалізовувати заходи мінімізації і економії енергетичних витрат. Енергоаудит на підприємстві проводиться з метою визначення структури та ефективності енергетичних витрат, з'ясування причин втрат і підготовки рекомендацій з усунення виявлених недоліків. У процесі проведення енергоаудиту обстежують енергоємні об'єкти підприємства; стан його енергосистем і систем їх обліку; аналізують енергоефективність технологічного циклу; складають енергобаланси, моделюють систему нормативів енергоспоживання.

Основними завданнями енергоаудиту є розроблення безвитратних енерго- і ресурсощадних заходів для підприємств, будівель та споруд. Енергоаудит (енергетичне обстеження) передбачає оцінку діяльності підприємства щодо витрат палива, альтернативних джерел енергії та ін. Більше того на підприємстві запроваджуються системи енергоменеджменту, що значною мірою ґрунтуються на виявленні та реалізації безвитратних та маловитратних технологій з невеликим періодом окупності.

Зазначимо, що об'єктами енергоаудиту є: окремі галузі економіки України, підприємства, їх структурні підрозділи, господарські об'єкти, організації, установи, житлові об'єкти та інші споживачі енергоресурсів.

Серед напрямів енергоаудиторської діяльності виділимо наступне:

1. Експрес-діагностика і поглиблене обстеження підприємств різних галузей економіки України, передбачає: визначення потенціалу енергозбереження, основних заходів їх ефективного впровадження; розробку балансів (палива, альтернативних джерел енергії та ін.); розробку повного переліку заходів і технічних рішень щодо раціонального енергоспоживання і енергозбереження;

2. Розроблення програм енергозбереження з урахуванням програми розвитку і результатів поглибленого обстеження споживача ПЕР;
3. Оцінка ефективності впровадження нових технологій;
4. Консалтинг і запровадження енергозберігаючих проектів.

Під час проведення обстежень за вказаними напрямками та надання інших інжинірингових послуг суб'єкту бізнес-середовища, їх якість, термін виконання і вартість будуть значно різнитися. В Україні існує проблема у формуванні та визначення ціни наданих послуг енергоаудиту. Єдиної системи розрахунку вартості енергопослуг у більшості фірм не існує, а отже енергоаудитори використовують власну систему формування ціни. Ми вважаємо, що у вартість енергоаудиту мають бути включені такі види робіт: діагностика рівня використання та виявлення можливих резервів економії ПЕР; експертиза проектів систем виробництва; оцінка існуючих заходів на об'єкті раціонального та енергоефективного використання ПЕР; підготовка відповідних рекомендацій. Критерієм якості при проведенні енергоаудиту має бути перш за все, дотримання енергоаудиторами відповідних законодавчо-нормативних актів, в т.ч. технічних та технологічних стандартів, що у свою чергу пов'язано зі збільшенням трудових витрат, що обумовлені одержанням додаткової інформації, документуванням процесу перевірки та проведенням розрахунків. Такі витрати майже не відшкодовуються замовником, оскільки пропозиції енергоаудиторів мають рекомендаційний характер, а реалізація заходів залежить від фахівців й дозволу керівництва підприємства замовника. Для розв'язання наведених проблем енергоаудиторські фірми мають враховувати рівень професійної компетентності працівників у відповідності до кваліфікаційних вимог посад, передбачених їх структурою управління.

Виходячи з наведеного, зазначимо, що для розвитку енергоаудиту в країні необхідне удосконалення нормативно-правової бази цієї сфери, покращення організації і якості, наданих послуг.

1. Директива 2012/27 Європейського Парламенту та Ради від 25.10.2012. URL: ua.heating.danfoss.com/PCMFFiles/65/other_files/DirectiveEU_27-2012-UKR.pdf(дата звернення 17.01.2017);
2. Проект закону України «Про енергетичний аудит». URL:(дата звернення: 17.01.2017).

АНАЛІЗ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ ТА ЙОГО СКЛАДОВИХ ЗА ПОКАЗНИКАМИ МОДИФІКОВАНОГО БАЛАНСУ

Незважаючи на використання різних підходів та методів оцінки інтелектуального капіталу (ІК) в цілому та його окремих складових [1-4], отримані результати оцінки можуть бути використані для узагальнення інформації та складання модифікованого балансу підприємства [4]. Фінансова частина модифікованого балансу формується відповідно до положень стандартів бухгалтерського обліку (форма №1 за НП(с)БО) та містить інформацію про нематеріальні активи як складову ІК підприємства [3]. Нефінансова частина модифікованого балансу надає інформацію про інтелектуальні ресурси та джерела формування їх невідчутної вартості.

Аналіз ІК базується на визначенні співвідношень (пропорцій) між показниками балансу. Результати розрахунків та можливість порівняння отриманих значень коефіцієнтів, наприклад, зі середньогалузевими, аналогічними за попередні періоди або підприємств-конкурентів підвищує цінність отриманих результатів в управлінні інтелектуальними ресурсами (активами). Пояснення до розрахунків та тлумачення цих коефіцієнтів наведені в табл.1.

Таблиця 1

Розрахунок коефіцієнтів для аналізу інтелектуальних ресурсів (активів) та джерел формування їх вартості за показниками модифікованого балансу

Коефіцієнт	Зміст чисельника	Зміст знаменника	Призначення
<i>Коефіцієнти капіталізації:</i>			
Відносний коефіцієнт капіталізації	Поточні інтелектуальні ресурси, що можуть бути визнаними та вже визнані такими відповідно до стандартів обліку та звітності	Поточні інтелектуальні ресурси, що не можуть бути визнані активами за стандартами обліку та звітності	Визначає потенційні та фактичні можливості підприємства капіталізувати інтелектуальні активи.
Коефіцієнт фактичної капіталізації	Інтелектуальні ресурси, що визнані активами за період	Поточні інтелектуальні ресурси, що можуть бути визнані активами	Оцінює фактичні здібності підприємства капіталізувати інтелектуальні активи.
Загальний коефіцієнт капіталізації	Інтелектуальні ресурси, що визнані активами за період.	Поточні інтелектуальні ресурси та поточні інтелектуальні активи	Визначає загальний рівень капіталізації інтелектуальних активів підприємства.
<i>Коефіцієнти структури:</i>			
Коефіцієнт процесного капіталу	Середньорічна оцінка процесного капіталу	Середньорічна оцінка інтелектуальних ресурсів	Визначає відсоток інформаційних систем та технологій в загальній оцінці всіх інтелектуальних ресурсів та активів підприємства.
Коефіцієнт інноваційного капіталу	Середньорічна оцінка інноваційного капіталу	Середньорічна оцінка інтелектуальних ресурсів	Визначає відсоток інноваційної продукції в загальній оцінці всіх інтелектуальних ресурсів та активів підприємства.

Коефіцієнт	Зміст чисельника	Зміст знаменника	Призначення
Коефіцієнт людського капіталу	Средньорічна оцінка людського капіталу	Средньорічна оцінка інтелектуальних ресурсів	Визначає відсоток людських ресурсів в загальній оцінці всіх інтелектуальних ресурсів та активів підприємства.
Коефіцієнт клієнтського капіталу	Средньорічна оцінка клієнтського капіталу	Средньорічна оцінка інтелектуальних ресурсів	Визначає відсоток інформаційних ресурсів та визнаного як актив гудвілу в загальній оцінці всіх інтелектуальних ресурсів та активів підприємства.
Співвідношення структурних складових ІК, що зформовані за рахунок внутрішніх та зовнішніх джерел	Средньорічна оцінка капіталів, які створюються за рахунок внутрішніх власних джерел	Средньорічна оцінка капіталів, які створені за рахунок залучених або зовнішніх джерел	Визначає співвідношення між частинами інтелектуального капіталу, що прирівнюється до власного та до залученого капіталу.

(*) розроблено автором.

Розглянута вище процедура аналізу ІК дозволяє одночасно реалізувати “скандинавський підхід” з повним відображення невідчутної вартості за якісними показниками у фінансовій звітності та “американський підхід”, який передбачає вартісну оцінку невідчутної вартості з відображенням в балансі (за правилами подвійного запису).

1. Брукінг Э. *Интеллектуальный капитал: ключ успеха в новом тысячелетии.* / Э. Брукинг; пер. с англ. под ред. Л. Н. Ковалик – СПб, Питер, 2001 – 288 с.; 2. Голяш І., Будник Л. *Аналіз інтелектуального капіталу підприємства* / І.Голяш, Л.Будник // *Економічний аналіз.* – 2010. – Випуск 7. – с.254-256; 3. П(с)БО 8 “Нематеріальні активи”, наказ Мінфіна України від 18.10.99р., № 242; 4. Платонов В.В. *Интеллектуальный капитал : оценка и управление : учеб. пособие* / В.В. Платонов. – СПб. : Изд-во СПбГУЭФ, 2012. – 116 с. – Режим доступа : http://innovations2005.narod.ru/texts/Intellektualnij_kapital.pdf.

СПОСОБИ ФІНАНСОВИХ ЗЛОВЖИВАНЬ ЕЛЕКТРОННИХ РОЗРАХУНКІВ

За даними НБУ у 2014 році грошовий агрегат M0 склав 26,2 %, а у 2015 р. – 29,6%. Відповідно, грошовий агрегат M1 у 2014 році склав 42,2 % (M1-M0=16,1 %), у 2015 р. – 45,5 % (M1-M0=15,9 %) [1]. Це засвідчує, що в Україні наявна велика частка фінансових злочинів, оскільки у розвинених країнах Європи та Північної Америки грошовий агрегат M0 не перевищує 5 %. Дії уряду та НБУ у кризовий період стосовно зменшення готівки в обігу та її переведення у безготівкові розрахунки не дає великої віддачі, оскільки у свою чергу зростає кількість злочинів, пов'язаних з електронними розрахунками, що набуває наразі масового характеру, чим і викликана актуальність обраної теми.

Переважає більшість схем, пов'язаних із «відмиванням» коштів за допомогою електронних платежів складається з трьох етапів. Так, на першому етапі шахраї зазвичай змінюють форму грошових коштів з метою приховування нелегального походження. Найчастіше для цього використовують підприємства, де наявні великі суми готівки (ресторани, ломбарди, торгівельні павільйони тощо), за допомогою яких можна, наприклад, змінити номінали купюр.

На другому етапі найчастіше проводяться складні фінансові операції. Наприклад, для відмивання великих грошових сум створюються фіктивні компанії в країнах, які відрізняються жорсткими законами щодо банківської таємниці або слабкими механізмами забезпечення дотримання законодавчих положень, які стосуються відмивання коштів. Потім ці кошти переводяться на фіктивні компанії в інші компанії до тих пір, поки не отримають видимість законних обороток. Іншим прикладом може слугувати зворотна позика, коли злочинець вкладає кошти в офшорну компанію, яка знаходиться під його таємним контролем, а потім позичає сам собі суму вкладених ним коштів. Цей технічний прийом спрацьовує, оскільки в деяких країнах досить важко визначити, хто контролює рахунки.

На останньому етапі кошти трансформують у засоби які мають зовнішню легальність (гроші зазвичай вкладаються у бізнес, нерухомість, купівлю коштовностей тощо) [2].

У зв'язку із складністю фінансових шахрайств за допомогою електронних платежів є доцільним групування усіх фінансових зловживань в електронній сфері за способами розрахунків на дві великі групи, а саме: фінансові зловживання у системах інтернет-банкінгу та фінансові зловживання, пов'язані з електронним грошима та електронними гаманцями; фінансові зловживання із використанням.

Зокрема, до фінансових зловживань у системах інтернет-банкінгу, які є найпоширенішими із усіх фінансових махінацій у платіжній сфері України, входять наступні:

- інсайд – протизаконні діяння, що полягають у змові співробітників компанії, які мають доступ до системи дистанційного банківського обслуговування. При цьому вони здійснюють операції з використанням легальних ключів доступу та ідентифікації даних у мережі. Також співробітники можуть і не мати ключів доступу для ідентифікації, однак можуть їх отримати у зв'язку з недотриманням прав доступу та ігнорування правил обмеження паролів для електронних систем компанії;
- зовнішні шахрайства – протизаконні діяння, що полягають у використанні спеціалізованих шкідливих програм (зазвичай троянів), які за допомогою СМС, електронного носія з попереднім збереженням сертифікатом чи електронної пошти (залежно від того, яким чином буде здійснюватися електронний платіж) утворюють різні «пастки». Такими «пастками» можуть бути: розсилка клієнтам електронного листа із програмою-трояном, при відкритті якої може зчитуватися пін-код та логін рахунку

клієнта; створення бот-мережі та заміна нею оригіналу-мережі, куди клієнт власноруч вводить свої дані; використання тематичних сайтів, коли в оригінальний сайт (платіжну систему) вводиться шкідливий код, а при входженні на сайт клієнтів зчитується вся їх інформація і подається на віддалений сервер шахраїв тощо.

Усі схеми шахрайств можна поділити умовно на дві великі підгрупи: фінансові шахрайства за допомогою технічних засобів та фінансові шахрайства, які ґрунтуються на соціальній інженерії.

До першої підгрупи шахрайств відноситься застосування зловияких комп'ютерних програм, про які йшлося вище та фішинг. Фішинг – викрадання персональних даних за допомогою фішингових сайтів. За цією схемою клієнт переходить за посиланням на підробний сайт платіжного сервісу, де йому пропонується внести свої дані. Вказавши на такому сайті свої дані (логін, пароль та іншу конфіденційну інформацію)користувач фактично надає шахраю доступ до своїх коштів. Для цього спочатку на пошту чи телефон приходить електронний лист із посиланням. Такі листи ретельно маскують під офіційні листи того платіжного сервісу, яким користується отримувач.

Методи соціальної інженерії розраховані на довіру користувачів електронних грошей. Прикладом такого підходу може слугувати шахрай, який зв'язується із власником електронного гаманця в ролі співробітника якоїсь організації, наприклад, технічного спеціаліста мобільного зв'язку. Під різними доводами (перевірка коректності роботи сервісу, підтвердження особи власника для проведення трансакції тощо) він може спровокувати користувача на компрометацію паролів – у телефонній розмові, по СМС чи e-mail. Іншим прикладом може бути комп'ютерний шантаж, махінацій найчастіше трапляється у результаті відвідування сайту, який заражений зловияким програмним забезпеченням.

Таким чином, в Україні слід посилювати норми законодавства щодо фінансової дисципліни у безготівкових розрахунках, контроль за ним та покарання за шахрайства за допомогою електронних платежів. Крім того, слід й банкам та іншим платіжним системам більш жорстко ставитися до безпеки електронних платежів, зокрема, інформувати клієнтів про найпоширеніші фінансові шахрайства, посилювати внутрішній контроль за відслідковуванням нетипових фінансових потоків тощо.

1. <https://www.bank.gov.ua/> Офіційний сайт Національного банку України; 2. Мошенничество в платежной сфере: Бизнес-энциклопедия / Л. Лямин, Н. Пятиизбнцев, А. Пухов и др. – М.: Интеллектуальная литература, 2016. – 345 с.

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ОТРИМАНИХ КРЕДИТІВ НА ОСНОВІ ЗАКОНОДАВЧО-НОРМАТИВНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

На сьогодні існує чимало не вирішених проблем в обліку та нормативному регулюванні отримання та погашення довгострокових та поточних кредитів банків на підприємстві.

Важливим питанням, яке потребує пильної уваги підприємств є класифікація кредитів банків для потреб бухгалтерського обліку та управління. У національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку кредити банків поділяються на дві групи: довгострокові та поточні [1]. Така класифікація є досить умовною та недеталізованою, що говорить про недосконалість всього механізму обліку кредитних операцій, адже підприємства не мають можливості реально оцінити показники його ліквідності.

У практиці банківської діяльності передбачена класифікація кредитів за термінами надання на короткострокові (до одного року), середньострокові (від одного до трьох років), довгострокові (більше трьох років). Такий розподіл хоч і не є повним, проте показує більш реальний стан ліквідності.

Тому для цілей бухгалтерського обліку, більш глибокого і точнішого групування кредитів банків пропонується в Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку №291 [2] ввести новий рахунок 56 «Середньострокові кредити банків» з відповідними субрахунками:

- 561 «Середньострокові кредити банків у національній валюті»;
- 562 «Середньострокові кредити банків в іноземній валюті»;
- 563 «Відстрочені середньострокові кредити банків у національній валюті»;
- 564 «Відстрочені середньострокові кредити банків в іноземній валюті».

Така класифікація кредитів банків є більш точною для підприємства та більш детально може висвітлювати інформацію у звітності для зацікавлених сторін щодо складу та цілей користування позиками підприємства. До того ж вона є зіставною з класифікацією кредитів, якою користуються банки при обліку наданих кредитів і дозволяє більш чітко та точно оцінити ефективність даного фінансового інструменту.

Питання сплати пені є також неоднозначним та недостає виствітлюється в законодавстві. Пенею називається неустойка, яка обчислюється у відсотках від суми несвоєчасно виконаного грошового зобов'язання і береться за кожен день прострочення виконання платежу. Таке визначення пені наведено в ч. 3 ст. 549 Цивільного кодексу України (ЦКУ) [3] Із нього випливає, що пеню можна стягнути за невиконання (прострочення виконання) саме грошового зобов'язання. Оскільки ст. 547 ЦКУ передбачає обов'язкову письмову форму вчинення правочину із забезпечення виконання зобов'язання, стягнути пеню можна лише в тому випадку, якщо це прямо передбачено умовами письмового договору або окремою письмовою угодою між сторонами договору. Недостає послатися на усну домовленість .

Оскільки в законодавстві не фіксується конкретні умови нарахування пені, то банк самостійно або за домовленістю з клієнтом встановлює суми, що будуть сплачені за прострочене користування кредиту. Хоча для забезпечення прозорості та уникнення злочинних дій як з боку клієнтів, так і з боку банку варто зафіксувати ставки нарахування пені в залежності від суми кредиту та строків прострочення позики.

Наступною проблемою, що потребує вирішення є облік зобов'язань перед банком щодо розрахунково-касового обслуговування. Воно є поточними зобов'язанням підприємств. Витрати, які підприємство здійснює на розрахунково-касове обслуговування відносять на рахунок 92 «Адміністративні витрати» з подальшим списанням їх на фінансові результати операційної діяльності. Однак є більш доцільним такі витрати відносити до фінансових, якщо вони пов'язані із

залученням кредиту, який є одним із фінансових інструментів підприємства. Враховуючи зміст П(С)БО 16 «Витрати», відповідно до якого до фінансових витрат, крім витрат на проценти, належать й «інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу» [4].

Аналогічно до П(С)БО 16 «Витрати», в Інструкції № 291 «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств» зазначено, що на рахунку 95 «Фінансові витрати» ведуть облік витрат процентів та інших витрат підприємства, пов'язаних із залученням позикового капіталу [2].

Отже, доцільним є відображення витрат, пов'язаних з розрахунково-касовим обслуговуванням рахунків банку, на який саме надається кредит, у складі фінансових витрат на субрахунку 952 «Інші фінансові витрати», а не на рахунку 92 «Адміністративні витрати».

Запропоновані зміни для обліку кредитів банків є досить умовним і потребують адаптації відповідно до законодавства у сфері банківської діяльності, а також специфіки роботи окремих банків.

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» № 20 від 31.01.2000 р. зі змінами та доповненнями – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.; 2. Інструкція про Застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку від 30.11.1999 р. №291 зі змінами та доповненнями – [Електронний ресурс] – Режим доступу <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.; 3. Цивільний Кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>; 4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» № 318 від 31.12.1999 р. зі змінами та доповненнями – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

ПРАКТИКА ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОМУНАЛЬНОГО ЕНЕРГОМЕНЕДЖМЕНТУ

Сучасні умови утримання комунального майна вимагають доцільного використання енергоресурсів. Обліково-аналітичного забезпечення витрати енергоресурсів по всіх видах енергоносіїв є важливою передумовою економного використання фінансових ресурсів громади міста [1]. Ефективний енергоменеджмент можливий на основі сучасного обліково-аналітичного забезпечення. Професійне управління енергоспоживанням вимагає впровадження сучасних інформаційних та комп'ютерних систем, технологій формування та управління базами даних [2].

Органи місцевого самоврядування намагаються впроваджувати облік та аналіз енергоносіїв щодо комунального майна, який зараз працює у 10-15 містах України. Кількість таких міст коливається і залежить в основному від наявності коштів органів місцевого самоврядування. У таких містах спостерігається підвищення якості енергоспоживання комунальних бюджетних підприємств, покращення якості та результативності обліку та аналізу споживання енергоресурсів комунального майна за допомогою останньої версії комп'ютерної програми «ЕнергоПлан», розробленої програмістами міста Львова (версія працює на основі застосування системи управління базами даних Postgre). Енергоменеджер міста проводить якісний моніторинг використання різних видів енергоресурсів, а також дотримання нормативів їх використання. За умови недотримання нормативів проводиться детальний енергоаудит, розробка доцільних заходів, залучення енергосервісних компаній. Важливий якісний облік використаної енергії за результатами показів лічильників, приладів обліку у комунальних об'єктах. Така система дозволяє аналізувати доцільну інформацію, моделювати можливі ситуації енергоефективності та приймати якісні обґрунтовані стратегічні рішення із розвитку муніципальних підприємств.

Наразі ще важко повністю викоринити затратний підхід до енергоспоживання у міському самоврядуванні. Багато міст України хочуть запроваджувати сучасні енергоефективні технології та мають нестачу фінансових ресурсів для їх впровадження. Одним із правильних шляхів є застосування світової практики фінансових механізмів у сфері енергоменеджменту- фінансування третьої сторони.

1.Титаренко І.В. Удосконалення фінансової підсистеми в загальній системі управління підприємством. // Тези доп. наук.-практ. кофер. «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства».- м. Львів, 24-25 жовтня 2014р.-Львів:Вид-во Львівської політехніки. – с. 195-196; 2. Копець Г.Р. Інноваційний розвиток у сфері управління енергоефективністю у містах України / Г.Р. Копець// Вісник Національного університету «Львівська політехніка» «Проблеми економіки та управління», №754.-2013.- Львів:Вид-во Львівської політехніки. – с. 172-178.

ОБЛКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗБАЛАНСОВАНОСТІ ГРОШОВИХ ПОТОКІВ

Актуальність. Збалансованість грошових потоків виступає одним з ключових елементів системи умов ефективного управління підприємством. Проблема забезпечення збалансованості грошових потоків багатогранна, багатопланова і містить такі аспекти, як підтримка оптимального балансу грошових потоків між видами діяльності, функціональними підсистемами, елементами організаційної структури підприємства, стадіями життєвого циклу продукту і т.д. Забезпечення збалансованості грошових потоків неможливо без відповідної інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень.

Дослідженням окремих аспектів збалансованості грошових потоків присвячені роботи таких вчених-економістів: І.А. Бланка, Ю. Бріггема, Д.К. Ван Хорна, М.Д. Білика, О. О.Терещенко, А. М. Поддєрьогіна, Л.О. Коваленко, Л.М. Ремньової, А.Г. Завгороднього, О.Є. Кузьміна та ін.. Незважаючи на інтерес до проблеми існує ряд недосліджених питань щодо забезпечення ефективного обліково-аналітичного забезпечення управління грошовими потоками. Метою дослідження є розробка рекомендацій по організації обліково-аналітичного забезпечення збалансованості грошових потоків.

Важливим елементом механізму розробки комплексу заходів щодо збалансування грошових потоків виступає система внутрішньої управлінської звітності про грошові потоки. З метою формування внутрішньої управлінської звітності про грошові потоки, пропонуємо підхід до проектування фінансової структури підприємства за центрами фінансової відповідальності в залежності від набору та обсягу управлінських функцій щодо вхідних та вихідних потоків грошових коштів за видами (операційна, інвестиційна, фінансова) і напрямками (поточний, капітальний) діяльності. Тобто, у фінансовій структурі підприємства пропонуємо виділяти центри: а) операційних грошових вхідних та вихідних потоків; б) інвестиційних грошових потоків; в) фінансових операцій; г) контролю і управління грошовими потоками.

Окрім цього, для удосконалення аналітичного забезпечення збалансованості грошових потоків варто дотримуватися наступної послідовності етапів проведення аналітичних процедур перед прийняттям певного варіанту інвестиційного проекту: 1) проведення структурно – динамічного аналізу грошових потоків, 2) проведення аналізу інтенсивності грошових потоків; 3) проведення аналізу варіативності, кореляційності і сезонності грошових потоків [1. ст.82]. Необхідною умовою проведення аналізу збалансованості грошових потоків є оперативне забезпечення можливості порівняльного аналізу планово-бюджетних та фактичних показників грошових потоків за напрямками діяльності, проектам і їх етапів, видів робіт, каналами вхідних та вихідних потоків та центрами відповідальності.

І.Семенова С. М. Управління грошовими потоками на підприємствах водного транспорту: обліково-аналітичний аспект [монографія] / С. М. Семенова, О.М. Шпирко. – Київ: Центр учбової літератури, 2016. – 252 с.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК – СКЛАДОВА ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ

В сучасних умовах господарювання перед керівництвом вітчизняних підприємств постають нові завдання, зумовлені впливом різних факторів, зокрема підвищення конкуренції, незадовільний фінансово-економічний стан тощо, які обумовлюють необхідність пошуку внутрішніх резервів з метою підвищення ефективності діяльності підприємства, а також перевірки та оцінки стану функціонування досліджуваного підприємства й відповідності його діяльності нормативно-правовим актам. Дієвим інструментом у вирішенні цього питання є аудит підприємства, що актуалізує завдання дослідження інформаційного забезпечення його проведення.

Згідно Закону України «Про аудиторську діяльність»[1] аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

Основними етапами проведення аудиту на підприємстві є:

- 1) прийняття керівництвом підприємства рішення про необхідність проведення аудиту;
- 2) укладання договору про проведення аудиторської перевірки;
- 3) планування аудиту (складання плану, програми аудиту);
- 4) проведення аудиторських процедур (вивчення статутних та інших документів, перевірка активів підприємства, перевірка рахунків бухгалтерського обліку та фінансової звітності)
- 5) підготовка аудиторського висновку (звіту).

Процес проведення аудиту підприємства передбачає використання певної інформації, яка дає можливість аудитору прийняти вірні рішення щодо підвищення діяльності підприємства. В роботі [3] було запропоновано класифікацію інформаційної бази аудиту. За основу вибору цієї класифікації було взято вимоги, які ставлять до аудиторських висновків. Такими вимогами є достатність, доречність та достовірність. Так, під доречністю розуміється, що інформація, якою користується аудитор для формування аудиторських висновків, безпосередньо стосується певного об'єкта аудиту, а також підтверджує відповідні статті фінансової (бухгалтерської) звітності та стосується того періоду, який перевіряється. Достатність означає кількісну межу інформаційного забезпечення, якої вистачить, щоб оцінити об'єкт аудиту за встановленими критеріями і сформулювати кваліфікаційні докази. Щодо достовірності інформаційного забезпечення аудиту, то це правильна, правдива, законна інформація, тобто та, якій можна довіряти і на яку можна покластися, формуючи аудиторський висновок [3].

Узагальнення існуючих підходів до вивчення інформаційної бази проведення аудиту [2, 3] дозволило визначити, що за джерелами отримання такої інформації її можна поділити на: зовнішню та внутрішню. До зовнішньої інформації відноситься: інформація банківських установ, страхових компаній, аудиторських і юридичних фірм, інформаційні системи на базі інформаційних технологій. До внутрішньої інформації відносяться: статутні документи, накази, інструкції, положення, що регламентують правила та процедури прийняття управлінських рішень, здійснення господарських операцій на досліджуваному підприємстві тощо.

Безумовно будь яка інформація, яка необхідна для проведення аудиту, має значний вплив на його результати. Проте, на нашу думку, основою інформаційного забезпечення аудиту є інформація, яка характеризує фінансово-господарську діяльність перевіряемого підприємства, тобто первинна інформація про внутрішньогосподарські процеси та явища цього підприємства, яка отримується із даних бухгалтерського обліку.

Отже, проведені дослідження дозволили визначити, що аудит є сучасним інструментом перевірки фінансово-економічного стану досліджуваного підприємства та розробки рекомендацій щодо усунення виявлених відхилень, основою проведення якого є дані бухгалтерського обліку.

1. Закон України «Про аудиторську діяльність». Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>; 2. Полякова Л.М., Демків Н.І. Інформаційне забезпечення проведення аудиту. [Електронний ресурс]. – Режим доступу. http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/33945/1/80_437-441.pdf; 3. Мілявський М.Ю. Інформаційне забезпечення процесу внутрішнього аудиту у корпоративному управлінні підприємств. [Електронний ресурс]. – Режим доступу. <http://jrn1.nau.edu.ua/index.php/PPEI/article/view/3101/3055>

ПРОБЛЕМИ АДАПТУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ УКРАЇНИ ДО ЗАКОНОДАВСТВА ЄС В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Важливим напрямом адаптування бухгалтерського обліку є гармонізування фінансової звітності у відповідності до європейських та міжнародних стандартів. Невідповідність вітчизняного обліку світовим стандартам перешкоджає як виходу українських підприємств на міжнародний ринок, так і інтеграції економіки України в ЄС та світову економіку, тому виникла потреба його зміни шляхом розроблення методології, найбільш уніфікованої до європейських норм і стандартів законодавства [2].

Невідповідність бухгалтерського обліку України європейським стандартам полягає в застосуванні застарілого методу подвійного запису, виключно грошового вимірника та пасивному застосуванню принципів «професійного судження» [3]. Також в Україні облікова політика спрямована для задоволення потреб уряду, в першу чергу це стосується податкових надходжень, тому не забезпечує відповідною інформацією її основних споживачів – акціонерів і інвесторів. В Україні також діє застаріла законодавча база, що встановлює принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, а саме норматив П(с)БО, який передбачає використання єдиного плану рахунків та жорстке регламентування дій бухгалтера.

Для адаптування вітчизняного обліку до європейських (міжнародних) стандартів, необхідно, щоб система обліку була побудована спираючись на міжнародні стандарти, такі як: Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) та Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО). Як відомо МСФЗ та МСБО в Україні носять швидше рекомендаційний характер, оскільки вони не мають верховенства над законодавчими актами, через це їх застосування в країні не є глобальним [1].

Отже, реформування обліку в Україні перш за все повинно базуватися на створенні та затвердженні нових законодавчих нормативів, які опираються на європейські (міжнародні) стандарти, в гармонійному поєднанні з професійним розвитком бухгалтерів та удосконаленням рівня їх професійної освіти.

1. Досвід країн ЄС у формуванні облікової політики підприємств з врахуванням вимог європейського законодавства. С. Р. Яцишин. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4137>; 2. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інтеграції. Ю.О. Ткачова. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/400/1/39.pdf>; 3. Перспективи гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні – Резнікова В.В., Орлова О.С. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://applaw.knu.ua/index.php/arkhiv-nomeriv/1-11-2015/item/435>.

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ РЕАЛІЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Основні засоби є одним із найважливіших об'єктів бухгалтерського обліку, тому що вони виступають матеріально-технічною умовою будь-якого виробництва. Від правильності ведення бухгалтерського обліку основних засобів, залежить інформаційне забезпечення стану, руху та наявності такого об'єкту.

Проблемним питанням визнання, оцінки, обліку, амортизації та документального оформлення операцій, пов'язаних з рухом основних засобів, присвячено багато робіт як вітчизняних, так зарубіжних науковців. Серед них можна виділити роботи таких вчених як: Я.Крупка, І.Чалий, І.Павлюк, Н.Чумаченко, Л.Городянська, А.Бондарь та багато інших. Всі вони внесли значний внесок в розвиток бухгалтерського обліку в цілому і в облік основних засобів у тому числі. Але, незважаючи на це, до сих пір існує безліч нерозкритих проблемних питань стосовно обліку основних засобів, що робить цю тему актуальною.

Основні засоби, якщо розглядати їх життєвий цикл, проходять три основні стадії: формування, використання та вибуття. Завершальною стадією виступає стадія вибуття. Об'єкти основних засобів вибувають із активів в результаті повного зношення, продажу, безоплатної передачі, внесення до статутного капіталу інших підприємств або ліквідації. Метою дослідження виступають проблемні питання відображення на рахунках бухгалтерського обліку процесу реалізації основних засобів.

З прийняттям стандарту 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» у спеціальній літературі з бухгалтерського обліку [1, с. 62; 2, с. 68] та інших джерел реалізацію основних засобів, за умови їх переведення до складу утримуваних для продажу, на рахунках бухгалтерського обліку відображають наступним чином (табл.1)

Таблиця 1

Бухгалтерський облік реалізації основних засобів

Зміст операції	1 варіант	2 варіант	Наш варіант	
			з переведенням	без переведення
Відвантаження покупцю об'єкта	Д377 К712	Д680 К712	Д 377 К712	Д 377 К746
Списано знос	Д131 К10	Д131 К10	Д131 К10	Д131 К10
Переведення до оборотних активів	Д286 К10	Д286 К10	Д286 К10	
Списання собівартості (зал.варт.)	Д943 К286	Д943 К286	Д943 К286	Д976 К10
Отримано від покупця кошти	Д 311 К377	Д 311 К680	Д311 К377	Д311 К377

Обов'язковими умовами для переведення необоротного активу в групу об'єктів, утримуваних для продажу, згідно з П(С)БО 27 виступають:

- отримання економічних вигод від їх продажу, а не від їх використання за призначенням;
- готовність до продажу у їх теперішньому стані;
- їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;
- умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;
- здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості[3].

Тому просте рішення керівництва продати об'єкт основних засобів (варіант 1), на нашу думку, не може виступати підставою для переведення його до складу оборотних. А якщо умови для продажу виникли раптово, і підприємство не планувало продавати об'єкт [1, с. 60], то таку операцію взагалі не слід розглядати як операцію з переведення необоротного активу до складу утримуваних для продажу. Її слід розглядати як реалізацію основних засобів.

Стосовно другого варіанту, слід зазначити одразу, що нам незрозуміло економічний зміст першого бухгалтерського запису. Тому що відповідно до інструкції до плану рахунків на рахунку 680 ведеться облік визнаних зобов'язань, прямо пов'язаних з необоротними активами, утримуваними для продажу. Цей субрахунок, як і всі інші субрахунки до рахунка 68, виступає пасивним. А виходячи зі змісту операції, у підприємства виникає дебіторська заборгованість, а ніяк не зобов'язання. Більш того такий запис викривляє визначення доходів для цілей бухгалтерського обліку.

Використання рахунка 680 для відображення отриманих авансів від покупців за необоротні активи, на наш погляд, також є неправильним. Планом рахунків для отриманих авансів від покупців передбачено використання рахунка 681 «Аванси отримані».

До зобов'язань, пов'язаних з необоротними активами, утримуваними для продажу, слід відносити зовсім інші зобов'язання. Т. Мурашко у своїй статті навів багато прикладів таких операцій. Якщо розглядати прикладом необоротного активу, утримуваного для продажу, цілий пансіонат відпочинку, який належить підприємству і який він бажає продати, то до складу активів, утримуваних для продажу, належать як основні, так і оборотні засоби, а зобов'язання, які існують у зв'язку з функціонуванням пансіонату, виступають у вигляді зобов'язань, пов'язаних з необоротними активами, утримуваними для продажу. Ними є різні кредиторська заборгованість: постачальникам, з заробітної плати, нарахувань на зарплату, та інше. Ці дві групи (активи і зобов'язання) окремо наводяться у звіті про фінансовий стан[4].

Але слід не забувати, що відповідно до ПСБО 7 «Основні засоби» об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом [5]. Внаслідок реалізації об'єкт основних засобів перестає приносити економічні вигоди в майбутньому, тому перестає відповідати визначенню активу[6].

Також фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів [5].

Тому ми вважаємо можливим відображати реалізацію необоротних активів на наступних рахунках бухгалтерського обліку, а саме для відображення доходів від реалізації продовжувати використовувати рахунок 746 «Інші доходи», а для списання залишкової вартості та витрат, пов'язаних з реалізацією основних засобів – рахунок 976 «Списання необоротних активів» (табл.1).

Таким чином, з вище наведеного можна зробити наступні висновки:

- не кожному реалізацію необоротних активів слід розглядати як реалізацію необоротних активів, утримуваних для продажу, а лише ті, які відповідають вимогам стандарту 27;
- використання рахунка 680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваних для продажу» в трактуванні інструкції по використанню рахунків не відноситься до авансів, отриманих від покупців, або розрахунків з покупцями за окремі основні засоби; на цей рахунок списуються різні кредиторська заборгованість, яка виникла раніше по тим об'єктам, які зараз утримуються для продажу;
- правильне відображення операцій з реалізації необоротних активів на рахунках бухгалтерського обліку дозволить надати достовірну, виходячи з економічного змісту операції, інформацію про інвестиційну та операційну діяльність підприємства, пов'язану з необоротними активами.

1. *Учет выбытия основных средств // Налоги и бухгалтерский учет. Спецвыпуск. «Справочник типовых операций (Часть 1)».* – 2014. – № 59. – С.60-67; 2. *Якимашенко В. Продаж*

основних засобів: головні правила обліку //Практичне керівництво «Основні засоби: головні правила обліку».Бібліотека Баланс. – 2016. – № 9. – С.65-70; 3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" затверджено наказом Міністерства фінансів України № 617 від 7 листопада 2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologen-nya-standart-buhgaltersykogo-1021493.html>; 4. Мурашко Т. Необоротні активи, призначені для продажу, та припинена діяльність // Вісник. – 2016. – № 12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://visnik.com.ua/ua/pubs/id/9536>; 5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologhennya-standart-buhgaltersykogo-1021472.html>; 6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-Buhgalterskogo/nacionalyne-pologhennya-standartu-1021081.html>

ФОРМУВАННЯ ЕМОЦІЙНОЇ КОМПЕТЕНТНОСТІ БУХГАЛТЕРІВ

Професія бухгалтера є однією з тих, яка зазнала значного впливу глобалізації. З перших років незалежності України та розвитку ринкової економіки вона отримала новий зміст та широкий попит.

В досягненні успіху бухгалтеру необхідні ділові та професійні якості, різні методи і прийоми управлінської діяльності. Але, з іншого боку, бухгалтерський облік є конкретної функціонально-прикладною економічною наукою. В таких науках людський фактор, зумовлений емоційною компетентністю, грає виключно важливу роль [1].

Енциклопедичне визначення емоційної компетентності (EQ) можна сформулювати як поінформованість в емоційній сфері особистості. Тобто, рівень емоційної компетентності може свідчити про цілісність емоційного та професійного життя працівника [2].

Емоційна компетентність може бути реалізована фахівцем в тому випадку, якщо він має можливість і здатність рефлексивно використовувати свій інноваційний потенціал, варіативно змінювати або адаптувати сформовані раніше вміння і навички під новий зміст чи способи професійної діяльності. Наприклад, випускник вищого навчального закладу, отримавши кваліфікацію бухгалтер, володіє навичками складання бухгалтерських записів, може легко адаптуватися до нової, автоматизованої форми ведення бухгалтерського обліку, яка з'явилася у зв'язку із розвитком науки і техніки. Тобто сформовані раніше вміння складання бухгалтерських проводок можуть бути адаптовані під нові способи професійної діяльності.

Те саме відноситься до змісту професійної діяльності. Компетентність фахівців з обліку і оподаткування може бути реалізована, наприклад, під час переходу підприємств від одного плану рахунків до іншого, або при зміні спеціалістом однієї області діяльності (ведення бухгалтерського обліку в комерційних підприємствах) на іншу (ведення обліку в бюджетних установах) [3].

Емоційна компетентність є придбаною здатністю, в основі якої лежить емоційний інтелект. Саме вона приводить працівників до досягнення видатних результатів у роботі.

Емоційний інтелект визначає, наскільки бухгалтери здатні засвоїти практичні навички, які базуються на п'яти складових: самоусвідомленні, мотивації, саморегуляції, емпатії та мистецтві підтримувати відносини. Емоційна компетентність працівників показує, наскільки повно вони перетворили цей потенціал у здібності, що необхідні на робочому місці.

Наприклад, вміння бухгалтера торговельного підприємства або бухгалтера-операціоніста банку добре обслуговувати клієнтів є емоційною компетенцією, яка засновується на емпатії. Або працівникам, які краще здатні керувати своїми емоціями, легше розвивати такі компетенції як ініціативність і здатність працювати в стресовій ситуації, що є постійним явищем в роботі бухгалтерів, незалежно від займаної ними ніші в обліковому підрозділі. Саме аналіз емоційної компетентності працівників бухгалтерської служби є необхідним для здійснення прогнозу успішності в роботі не тільки окремо взятого підрозділу, але і всього суб'єкта господарювання.

Розвинені навички емоційної компетентності дозволяють головному бухгалтеру розглядати свої емоції і емоції своїх підлеглих як управлінський ресурс, і, завдяки цьому, підвищувати ефективність своєї діяльності [4].

Основними складовими емоційної компетентності є наступні елементи: самосвідомість (self-awareness); самоконтроль (self-management); емпатія (empathy); навички відносин (relationships skills).

Дослідження показують, що 2/3 основних компетенцій, необхідних сьогодні ефективному бухгалтеру, відносяться до категорії емоційної компетентності. Значні результати в роботі

облікових підрозділів досягаються за допомогою емоцій. Головні бухгалтери і фінансові директори, як лідери своїх підрозділів, повинні постійно спрямовувати емоції своїх підлеглих. Якщо вони управляють своїми емоціями позитивно, то їх підлегли починають працювати із захопленням, проявляти свої найкращі здібності [4].

Щоб змусити емоційний фактор працювати, сучасні бухгалтери повинні володіти високою емоційною компетентністю, що визначає їх вміння керувати як своїми емоціями, так і емоціями інших людей і направляти їх в необхідне для правильного і успішного ведення бухгалтерського обліку, русло.

1. Етика емоціонального інтелекта бухгалтера / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://studme.org/59923/etika_i_estetika/buhgalter_psihologiya; 2. Лазуренко О. О. Емоційна компетентність як показник рівня сформованості професійної компетентності фахівця / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nauka.zinet.info/23/lazurenko.php>; 3. Компетенции бухгалтера как результат профессионального развития личности [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://superinf.ru/view_helpstud.php?id=2172; 4. Сысоева А. Эмоциональная компетентность как фактор успеха / А. Сысоева, А. Заднепровская / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zhyvoedelo.com/press/articles/detail.php?ID=875>

ОСОБЛИВОСТІ ВИКОРИСТАННЯ МЕТОДІВ ТА УХВАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ ПІД ЧАС РЕАЛІЗАЦІЇ ФАНДРАЙЗИНГОВИХ ПРОЕКТІВ

З кожним роком українське суспільство стає все більш відкритим для активного розвитку міжнародних зв'язків, долучення нових ідей і застосування позитивного досвіду інших країн, що й надало можливість розвивати фандрайзинг як нове, важливе й надзвичайно своєчасне явище, яке не було раніше притаманним для соціально-економічної реальності нашої країни. Проте, зважаючи на світовий досвід, цей вид діяльності має в Україні чималі перспективи, адже значна кількість невирішених соціальних проблем вимагає нових підходів до пошуку необхідних ресурсів для реалізації фандрайзингових проектів, спрямованих на гармонізацію суспільних відносин і покращення якості функціонування організацій неприбуткової сфери.

Успішність реалізації фандрайзингових проектів визначається багато в чому дієвістю обраних методів. Загалом на підставі вивчення теорії і практики такі методи можна класифікувати на економічні, технологічні, соціально-психологічні та адміністративні [1]. Так, обрання правильного методу є важливим кроком на шляху звернення до донорів й отримання від них позитивної відповіді. Відтак, з цією метою фандрайзери можуть використовувати різноманітні методи при роботі з різними групами донорів: написання заявок, рекламу, заходи, поштову розсилку, телефонні дзвінки, зустріч віч-на-віч тощо [2]. Характеристика вищевказаних методів представлена на рисунку.

Реклама	<ul style="list-style-type: none">• Найменш ефективний метод через відсутність персонального контакту. Заклик зроблений до «всіх». Перевагою може бути те, що є можливість звернутись до великої кількості людей та широкого загалу
Заходи	<ul style="list-style-type: none">• Є можливість побачитись з потенціальним донором та поговорити, але зазвичай на заходах збирається забагато людей для того, щоб провести достатньо часу наодинці. Контакт дуже короткий
Поштові розсилки	<ul style="list-style-type: none">• Персональний контакт відбувається від людини до людини у листі, що унеможливорює встановлення контакту віч-на-віч. З другого боку, можна написати листа набагато більшій кількості людей, ніж кількість, з якою можна поговорити
Телефонні дзвінки	<ul style="list-style-type: none">• Цей метод дуже близький до персонального контакту, адже можна говорити з індивідуальними донорами. Знову ж таки, можливість поговорити з більшою кількістю людей по телефону, ніж зустрітись
Зустріч віч-на-віч	<ul style="list-style-type: none">• Найефективніший метод з усіх, який пропонує всі переваги персонального спілкування, однак потребує багато знань, досвіду та вимагає найбільше часу серед усіх, наведених вище

Рис. 1. Характеристика основних методів фандрайзингу. Джерело: сформовано авторами на основі [3]

Як бачимо, кожен із зазначених методів є ефективним та здатен забезпечити успіх при реалізації фандрайзингових проектів, однак зустріч з донором віч-на-віч, незважаючи на те, що потребує значних затрат часу та комунікаційних навичок, залишається найбільш результативною.

В процесі вибору альтернативи формуються управлінські рішення, які стають відображенням результатів фандрайзингової діяльності. Тобто управлінські рішення є наслідком обдумувань дій і намірів, висновків, міркувань, обговорень, спрямованих на реалізацію цілей фандрайзингу.

Для прийняття оптимальних управлінських рішень необхідно враховувати фактори, що впливають на цей процес:

- особисті якості фандрайзера (досвід, характер тощо);
- поведінка фандрайзера (психологія, звичка тощо);
- визначеність (фандрайзер знає про очікувані результати прийняття управлінських рішень);
- ризик (фандрайзеру відома лише ймовірність результатів);
- невизначеність (фандрайзер не може оцінити ймовірність очікуваних результатів);
- наявність ефективних комунікацій;
- взаємозалежність рішень [1].

Варто зазначити, що при оптимізації управлінських рішень в фандрайзингу доцільним є застосування наукового методу, який передбачає на першому етапі збір інформації про потенційних донорів, на другому відбувається її аналіз, а на третьому здійснюється у вигляді гіпотези вибір донора та встановлення оптимальної величини надходження коштів. Після четвертого етапу, що передбачає перевірку гіпотези, можливі два варіанти розвитку подій: реалізація рішення, якщо гіпотеза правильна (п'ятий етап) або повернення з допомогою зворотнього зв'язку на один із попередніх етапів, якщо гіпотеза невірна.

Ефективним способом оптимізації управлінських рішень в фандрайзингу є розробка моделей, що дають змогу приймати рішення із врахуванням факторів та альтернатив, що виникають впродовж реалізації фандрайзингових проектів. Таким чином, найбільш розповсюдженими способами моделювання в фандрайзингу є лінійне програмування, що забезпечує оптимальний спосіб розподілу ресурсів для реалізації конкретного проекту та прогнозування, що дає змогу передбачати майбутні управлінські ситуації та їх ймовірний вплив на фандрайзинговий проект.

Отже, ефективні управлінські рішення характеризують успішність та результативність фандрайзингових проектів. Саме тому, кожне рішення повинне бути прийнятим із урахуванням ситуації, що складається, та спрямованим, перш за все, на забезпечення ефективності.

1. Кузьмін О.Є. Теоретичні та прикладні засади менеджменту: [навч. посібн.] / О.Є. Кузьмін, О.Г. Мельник. – 4-те вид., стереотипне з 3-го. – Львів: Національний університет «Львівська політехніка» (Інформаційно-видавничий центр «ІНТЕЛЕКТ+» Інституту післядипломної освіти), «Інтелект-Захід», 2009. – 384 с.; 2. Шнирков О.І. Фандрайзинг: основні особливості та форми: [метод. посібн.] / О.І. Шнирков, І.О. Мінгазутдінов. – 1-ше вид. – К.: Ін-т міжнар. відн. КНУім. Т. Шевченка, 2000. – 50 с.; 3. Ledvinova Jana. Money, money everywhere – Grassroots Fundraising, Johns Hopkins Institute for Policy Studies, Baltimore, USA, 1997.

СОБІВАРТІСТЬ ПОТРЕБУЄ ДЕРЖАВНОЇ РЕАБІЛІТАЦІЇ

Дослідження показали, що кризові тенденції в реальному секторі національної економіки з року в рік поглиблюються. Падіння промислового виробництва у 2015 р. порівняно з 2014 р. становило 13 %, причому скорочення його обсягів відбулося в усіх галузях промисловості. Стійка тенденція до скорочення обсягів промислового виробництва свідчить про наявність у реальному секторі системних проблем, тривале ігнорування яких зумовило низьку спроможність підприємств адаптуватися до змін економічного і неекономічного характеру [1, с. 435].

Важливими причинами вказаних негативних явищ є загострення інвестиційної кризи, вичерпаність джерел залучення інвестицій. Зниження рентабельності виробництва позбавили промисловість основного джерела інвестицій – власних коштів підприємств. Песимістичні настрої іноземних інвесторів вплинули на скорочення обсягів прямих іноземних інвестицій, які у 2015 р. зменшились на 8,2 % порівняно з попереднім роком. Триває падіння банківського кредитування промисловості, яке після скорочення у 2014 р. на 25,7 % у 2015 р. ще зменшилось на 19,9 % [1, с. 346].

Досвід інноваційного розвитку показав, що позитивним є стимулювання приватних корпорацій до збільшення обсягів фінансування інновацій. У 30 країнах – лідерах 72,5 % інновацій профінансовано корпоративним сектором [1, с. 260]. Враховуючи передовий досвід, важливо покладатись на власні інвестиційні джерела підприємств і корпорацій, стимулюючи їх ефективну виробничу діяльність.

Важливими показниками, що характеризують рівень ефективності виробничої діяльності підприємств є рівень собівартості продукції, а також похідні від неї – прибуток, рентабельність, матеріаломісткість, фондомісткість і інші. Зміст цих показників вказує, що на кожний з них має вплив рівень собівартості продукції. Однак, цьому інтегрованому показнику в даний час не приділяється належної державної уваги.

Собівартість – це сукупність витрат, виражених в грошовій формі, які направляються на виробництво і збут продукції. Її величина характеризує ефективність усього процесу виробництва на підприємстві, оскільки в ній відображається рівень організації виробничого процесу, технічний стан, продуктивність праці та інші показники. Чим краще працює підприємство, ефективніше використовує виробничі ресурси, тим нижча собівартість продукції, а також більший прибуток.

Дослідження показали, що на рівень ефективності роботи вітчизняної економіки впливає послаблення уваги до показників собівартості продукції. Вітчизняна промисловість за 2014 і 2015 роки отримала збитків відповідно на 166,4 і 179,1 млрд. грн. [2, с. 476]. В наслідок чого до бюджету не поступили значні суми податків. В умовах, що склалися, підприємці у тіньовий спосіб регулюють величину прибутку через рівень собівартості продукції, послуг, нехтуючи інтересами суспільства. Немаловажною причиною цього явища є послаблення уваги до рівня формування затрат і доходів. Починаючи з 2012 року, органи статистики вже не надають інформації про структуру операційних витрат підприємств і можливості їх аналізу обмежуються.

Собівартість повинна включати витрати необхідної праці, тобто витрати, що забезпечують процес простого відтворення всіх факторів виробництва (предметів і засобів праці, робочої сили і природних ресурсів), і не включати витрат, що повинні відшкодуватись за рахунок, створеної додатковою працею, вартості.

Підвищити прибутковість, відповідно і рентабельність виробництва можна, в більшій мірі, за рахунок зниження собівартості продукції. Крім цього, рівень собівартості продукції впливає на рівень цін, що в кінцевому рахунку збільшує купівельну спроможність, підвищує добробут населення через зростання реальних доходів і збільшує інноваційно-інвестиційні можливості економіки. Зниження собівартості продукції сприяє впровадженню нових технологій, ефективному використанню виробничих ресурсів, що в кінці приводить до росту доданої вартості, мікро і макро економічних показників.

Показники собівартості продукції були нормативними до середини 70-х років минулого століття, тоді поступово знижувались оптові і роздрібні ціни. Створювався додатковий ресурс для розвитку виробництва і підвищення добробуту населення. Сьогодні можна спостерігати розбіжність інтересів держави, які відстоює фіскальна служба і суб'єктів господарської діяльності. Перші контролюють формування доходу і витрат у завуальованій формі, нарахування і сплату різних податків у «необхідних» розмірах. Друга сторона-зацікавлена у зменшенні бази оподаткування. Розбіжність інтересів привело до спотворення системи бухгалтерського обліку – виникнення податкового, фінансового і управлінського обліку. Невідповідність показників цих систем приводить до суб'єктивізму і корупційності при трактуванні положень законодавчих документів. За окремими підрахунками рівень тіньової економіки у 2015 р. становив 40 % від ВВП [1, с.269].

В умовах ринкової економіки конкурентоспроможність продукції залежить від величини її вартості, складовою якої є рівень собівартості продукції. В сьогоденнішніх стагнаційних умовах, в яких перебуває вітчизняна економіка, роль і значення собівартості продукції зростає. З економічних і соціальних позицій значення зниження собівартості продукції для підприємства полягає в наступному:

- збільшенні прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства, а отже, у появі можливості проведення модернізації і реконструкції підприємства;
- появі більшої можливості для матеріального стимулювання працівників і рішення багатьох соціальних проблем колективу підприємства;
- можливості зниження продажної ціни на продукцію, що дозволяє значною мірою підвищити конкурентоспроможність продукції і збільшити обсяг продажів;
- передумовою для виплати дивідендів в акціонерних товариствах.

Із сказаного випливає важливий висновок, що проблема зниження собівартості продукції має економічне і соціальне значення тому завжди повинна бути у центрі уваги власників підприємств і представників державних органів.

1. Аналітична доповідь до щорічного послання Президента України до Верховної ради України «Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2016 році» / Національний інститут стратегічних досліджень. – Київ, – 2016. – 688 с.; 2. Статистичний щорічник України за 2015 рік / Державна служба статистики України. – Київ, 2016. – 575 с.

ПРОБЛЕМИ І ПЕРСПЕКТИВИ ВИКОРИСТАННЯ ЕНЕРГОАУДИТУ В КРИЗОВИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

В кризових умовах господарювання, в яких перебуває економіка нашої країни, надзвичайно актуальним є питання що стосується облікування енергетичних витрат, їх економія (заощадження).

Економіка України є однією із найбільш енергозатратних в Європі, світі вцілому. Однією з основних причин цього є довгий період бездіяльності щодо пошуку шляхів економії енергетичних ресурсів. Адже, коли над проблемами енергозбереження вже працювали європейські та інші країни світу (починаючи з 1970-х рр., а саме, після першої значної світової енергетичної кризи), українська економіка «дотувалася» надзвичайно дешевими енергетичними ресурсами союзу.

При чому, як виявилось пізніше, непомірна «плата» за це «дотування» настала вже у наступному столітті. Дешеві енергетичні ресурси абсолютно не мотивували до економії, енергоощадності.

Лишень кілька років тому почали задумуватися та здійснювати певні кроки щодо зменшення витрат енергоресурсів, підвищення рівня енергетичної безпеки. Зокрема розроблена енергетична стратегія України до 2030 р. де одним з основних напрямків виступає «введення обов'язкового енергетичного менеджменту й енергетичного аудиту на підприємствах і установах усіх форм власності» [1].

В проєкті Енергетичної стратегії України на період до 2035 року ще точніше сформовано завдання щодо здійснення енергетичного аудиту, за діяння до цього процесу не лишень споживачів, але й постачальників енергетичних ресурсів: «впровадження системи енергоменеджменту, проведення енергетичного аудиту, розроблення законодавства з надання енергетичних послуг (реалізації проєктів енергоефективності споживачами за сприяння постачальників» [2]. В проєкті також передбачено встановлення на законодавчому рівні чітких вимог щодо здійснення процесу енергетичного аудиту [2].

Згідно із «Дорожньою картою» реалізування Енергетичної стратегії України на період до 2035 року дані заходи плануються вже на першому етапі (до 2020 р.) з подальшим удосконаленням і розвитком на другому (до 2025 р.) [2].

Дані заходи сприятимуть підвищенню рівня ефективності використання плавно-енергетичних ресурсів в країні, підвищити рівень конкурентоспроможності національного виробництва тощо.

Однак, кожному підприємству потрібно починати саме з себе, не очікуючи якоїсь панацеї. Енергетичні ресурси динамічно зростають в ціні, обмежується їх постачання (газ, нафта, вугілля). Виявлення надлишкових енергетичних витрат за допомогою енергоаудиту сприятиме зниженню загальних витрат підприємства, підвищить рівень його конкурентоспроможності, економії енергетичних ресурсів, підвищенню рівня енергетичної та економічної безпеки.

Прийняття рішення щодо проведення енергетичного аудиту дозволить підприємству, організації вирішити наступні важливі завдання:

- скласти карту використання об'єктом різних видів енергетичних ресурсів;
- розробити і в подальшому впровадити організаційні, технічні, економічні та інші заходи з метою зниження витрат і витрат енергії;
- визначити потенційні можливості енергозбереження; оцінити економічні результати від впровадження енергозаощаджувальних заходів на об'єкті тощо.

Вчені виділяють простий та комплексний енергоаудит. Перший з них базується лишень на показниках різноманітних лічильників досліджуваного об'єкту. Тому він є дешевим але й водночас малоєфективним. Комплексний енергоаудит є набагато трудомісткіший та дороговартісніший. Він передбачає процес визначення та ідентифікування всіх напрямків витрачання енергетичних ресурсів шляхом встановлення вимірювального обладнання, довготермінового тестування та вимірювання тощо. Однак, його результати (деталізовані рекомендації) дозволять досліджуваному

об'єкту значно підвищити рівень енергоощадності, суттєво знизити втрати і витрати енергетичних ресурсів, у свою чергу підвищити рівень енергетичної безпеки.

При виборі конкретного виду енергоаудиту та його подальшому реалізуванні потрібно враховувати наступні фактори: рівень деталізування енергоаудиту, кількість вимірювальних приладів, кількість обладнання, що споживає енергоресурси, методи розрахунку енергоспоживання тощо.

Під час проведення енергетичного аудиту потрібно розрахувати споживання енергії різними об'єктами (обладнанням, приладами тощо) та співставити з нормативними значеннями, розподілити витрати на енергетичні ресурси пропорційно їх використанню між споживачами, скласти детальний енергетичний баланс, порівняти енергоспоживання з іншими показниками діяльності (зокрема результатами), порівняти рівень енергоспоживання з галузевими нормами, зазначити причину виявлених відхилень та запропонувати, обґрунтувати напрямки щодо енергозбереження.

Проведення комплексного енергоаудиту дозволить виявити шляхи економії енергії (проведення технічного обслуговування, модернізування обладнання, реструктуризування споживання енергії тощо).

В результаті енергоаудиту формулюються пріоритети використання енергетичних ресурсів. Фінансування даного заходу є інвестицією у майбутнє організації, її конкурентоздатність тощо.

1. Енергетична стратегія України на період до 2030 р.[Електронний ресурс]]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1071-2013-%D1%80>; 2. Проект Енергетичної стратегії України на період до 2035 року [Електронний ресурс]]. – Режим доступу: <http://mpe.kmu.gov.ua/minugol/control/uk/doccatalog/list?currDir=50358>

ІНФОРМАЦІЙНО-ОБЛІКОВІ СИСТЕМИ ТА БАЗИ ДАНИХ В УКРАЇНСЬКІЙ МИТНИЦІ: ПРОБЛЕМИ І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Україна веде активну зовнішньоекономічну діяльність. Зокрема, це стосується експорту-імпорту товарів. Однак однією з особливостей української економіки є високий рівень нелегального обігу товарів і послуг. У сучасний не легкий кризовий період контрабандна діяльність набрала особливих обертів і завдає не лише значних збитків державному бюджету, а іноді навіть загрожує безпеці населення цілих регіонів. Митним органом, який у зоні своєї діяльності контролює перевезення товарів через кордон, стягує митні платежі, виконує інші завдання відповідно до митного законодавства України є митниця [1].

В умовах стрімкого розвитку сфери ІТ та автоматизованих технологій, реформи не можуть оминати і українську митницю. Оскільки в Україні високий рівень корумпованості, особливо серед державних службовців, то доцільним є максимізувати кількість операцій, які буде можливо здійснювати з допомогою електронних реєстрів. Як сказала засновниця ICTCentra (IGov) Яніка Меріло, обґрунтовуючи необхідність впровадження електронного уряду: "нема людей – нема корупції". Міжнародний досвід та експерти свідчать про те, що саме застосування ІТ-технологій в митних процесах є запорукою ефективності роботи митниці та спрощення процедур торгівлі [2]. Оскільки Україна тримає курс на євроінтеграцію, необхідно здійснювати реформи, які скоротили б негативну статистику контрабанди чи корупції у митній сфері. Актуальність даної теми полягає в тому, що митна діяльність, вірніше порушення її цілісності, викликає ряд негативних факторів, які в подальшому впливають на всі сфери діяльності країни: економічну, політичну, соціальну тощо. Тому висвітлено основні переваги нових інформаційно-облікових систем, які використовуються на українській митниці та можливості їх покращення. Наведено характеристику основних програм, електронних законодавчих баз даних та систем, які застосовують митні органи України:

- «Аркан» та «Гарт» — інтегровані міжвідомчі автоматизовані системи обміну інформацією з питань контролю осіб, транспортних засобів та вантажів, які перетинають державний кордон. Розпорядником системи «Аркан» є Адміністрація Державної прикордонної служби України. Таким чином забезпечено своєчасний та в повному обсязі обмін даними між Мінфіном і Адміністрацією державної прикордонної служби, Міністерством внутрішніх справ, Міністерством закордонних справ, Міністерством соціальної політики, Службою безпеки України та Службою зовнішньої розвідки [3].
- Банк даних викрадених транспортних засобів (БД—13) дає можливість виявлення викраденого автотранспорту та здійснення контролю транспортних засобів, які перетинають державний кордон України.
- База даних «Відомості про осіб, які перетнули державний кордон України» надає доступ до інформації про перетинання фізичною особою державного кордону України. Така можливість надається за письмовим запитом на інформацію (поштовим зв'язком або особисто до громадської приймальні Адміністрації Держприкордонслужби), який вимагає наявності особистого підпису. Проте доступ до таких персональних даних можливий лише за умови згоди суб'єкта персональних даних.
- Центральна база даних електронних копій вантажних митних декларацій Держмитслужби України – дозволяє здійснювати контроль вантажу, який перетинає кордон. Інформація постійно оновлюється, що дає можливість оперативного доступу до даних митної статистики.
- Інтегрований національний банк даних (ІНБД) про транспортні засоби – база даних, яка містить також інформацію про викрадені чи загублені номерні знаки, реєстраційні документи, викрадені транспортні засоби.

В Україні впроваджуються європейські правила транзиту товарів в рамках системної реформи митниці. Удосконалюється система електронної митниці. Ухвалений проект закону вніс зміни до Митного кодексу щодо приведення транзитних процедур у відповідність до європейських стандартів, а саме – Конвенції про єдиний режим транзиту та Конвенції про спрощення формальностей у торгівлі товарами[4].

Усі вище наведені системи та бази даних умовно можна об'єднати в, так званій, електронний митний блок – систему автоматизації митного оформлення та контролювання. Дане програмне забезпечення створене для автоматизування та супроводження практично всіх основних завдань, які стоять перед митницею України. Абсолютна більшість функцій митниці як на місцевому, так і на центральному рівні на сьогодні автоматизовано. При розробці враховано досвід відповідних засобів автоматизування в провідних Європейських країн та США.

В Україні спостерігається впровадження чисельних інформаційних систем, програм та баз даних. Основним поштовхом для руху в даному напрямку є бажання вступу до Євросоюзу та євроінтеграція. В роботі були перераховано та охарактеризовано основні програми, так званої, електронної митниці, які спрощують і, водночас, покращують функціонування митних органів України. Впровадження реформ в митній справі сприятиме зниженню рівня корупції серед державних службовців, скороченню кількості контрабандних випадків, а найголовніше – зростанню надходжень до бюджету та добробуту України.

1. Сайт Вікіпедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://uk.wikipedia.org/wiki/Перелік_електронних_інформаційних_баз_даних_державних_установ_України; 2. Сайт Інтерфакс [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://interfax.com.ua/news/general/326652.html>; 3. Сайт Економічна правда [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/news/2016/12/28/616194/>; 4. Митний кодекс України : за станом на 1 січня 2017 р. / Верховна Рада України.[Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/paran615#n615>.

СТАНДАРТИЗУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

Сучасна українська економіка перебуває на етапі становлення і розвитку, за умов якого організації отримали можливість інтегруватись у світове співтовариство. На цьому етапі, значною мірою, надається увага стандартизуванню бухгалтерського обліку. Оскільки, Україна тримає курс інтеграції до Європейського Союзу, то актуальним питанням є реформування системи бухгалтерського обліку та звітності.

Стандартизування обліку визначає встановлення єдиних вимог та норм щодо бухгалтерського обліку, що регулюють облікову подію та її відображення у звітності. Процес стандартизування повинен здійснюватися в умовах уніфікації обліку на міжнародному рівні, що проводиться Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Серед основних причин необхідності стандартизування бухгалтерського обліку в Україні можна виділити наступні [1, 2]:

- інтеграція України в Європейський Союз;
- вихід вітчизняних підприємств на міжнародні ринки (зокрема на європейський) з конкурентною продукцією та послугами;
- значна потреба в інвестиціях в українську економіку тощо.

На жаль, сьогодні багато українських підприємств орієнтовані лише на зменшення обсягів оподаткування, а не на прийнятті ефективних управлінських рішень на основі фінансової звітності. Для того, щоб узгодити показники бухгалтерського обліку з Європейськими нормами і стандартами, необхідно здійснити певні заходи, до яких перш за все належать наступні [3]:

- автоматизувати оброблення облікових даних;
- розширити і удосконалити системи контролювання і регулювання;
- провести заходи щодо підвищення рівня кваліфікації кадрів тощо.

Труднощі у процесі стандартизування не повинні зупиняти українські підприємства, адже саме від них залежить чи стане їх бізнес зрозумілим для іноземних партнерів, чи автоматизуються буденні бізнес-процеси та чи стануть вони більш інвестиційно привабливими (особливо для іноземних інвесторів). Стандартизування бухгалтерського обліку сприятиме розвитку прозорого та зрозумілого бізнесу в Україні та подальшій євроінтеграції.

1. *Бабинець О. Позитивні та негативні наслідки переходу українських підприємств на міжнародні стандарти фінансової звітності / О. Бабинець // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/22886/1/2-Babynets-7-8.pdf>;*
2. *Костюченко В. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами / В. Костюченко // Практичний посібник. – К.: Лібра, 2004. – 800 с.;*
3. *Пархоменко В. Проблема регулювання бухгалтерського обліку в Україні. / В. Пархоменко – Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8-9. – С. 10 – 70.*

АСИМЕТРИЯ ІНФОРМАЦІЇ У ПРОЦЕСІ РЕАЛІЗАЦІЇ ІННОВАЦІЙНОГО ПРОЕКТУ

Підприємницька діяльність супроводжується певним рівнем ризику та невизначеності, які зумовлені неповнотою та недосконалістю інформації. Проблема інформаційного дефіциту безпосередньо пов'язана із проблемою асиметрії інформації, яка є надзвичайно актуальною для процесу реалізації інноваційних проектів.

Реалізація інноваційних проектів передбачає обмін інформацією між їхніми реалізаторами та учасниками – власниками інновацій, інвесторами, банками, венчурними фірмами, будівельно-монтажними та іншими підрядними організаціями, постачальниками, страховиками, споживачами, підтримуючими структурами, органами державної влади тощо. Це пов'язано з тим, що інформація відіграє важливу роль у процесі розроблення та реалізації інноваційних проектів, який вимагає повної, достовірної, своєчасної та актуальної інформації про кон'юнктуру ринку, динаміку цін, конкурентів тощо.

Суттєвим недоліком, який може виникнути у процесі реалізації інноваційного проекту і пов'язаний з інформацією є асиметрія інформації. Асиметричність інформації – це ситуація, за якої частина учасників ринку володіє такою інформацією, якою не володіють інші зацікавлені особи. Це явище охоплює різні сфери діяльності, в тому числі і інноваційну діяльність. У результаті виникнення асиметрії інформації, учасники реалізації інноваційного проекту, що володіють більш повною інформацією мають певні переваги, які можуть використовувати для своєї ж вигоди.

Основними наслідками такого явища як асиметрія інформації є: для споживачів інноваційної продукції – придбання менш якісного товару за вищою ціною; для продавців, які продають більш якісні товари – скорочення їхніх продажів.

Відомий економіст, професор Каліфорнійського університету Б. Айхенгрін [2], вважає, що асиметрія навколишнього інформаційного середовища ставить перед інвесторами непросте завдання вибору напряму інвестування своїх коштів, так як за умов відсутності достовірної й точної інформації досить складно визначити, коли і як асиметрія інформації відіб'ється на їхньому бізнесі.

Оскільки, асиметрія інформації може виникати між реалізатором інноваційного проекту та кожною групою учасників варто виділити основні причини її виникнення:

велика кількість учасників реалізації інноваційного проекту. До реалізації інноваційного проекту варто по можливості залучати найменшу кількість учасників, адже що їх більше, то важче забезпечити співпадіння усіх їхніх інтересів із метою та завданнями проекту;

бажання суб'єкта отримати економічну вигоду, завдяки тому, що учасник може умисно не надати певній групі учасників необхідної їм інформації. Адже, вигода з'являється тільки у тому разі, коли повна інформація недоступна іншим учасникам. Користувач, який володіє необхідною інформацією, має можливість отримати додаткову вигоду за час поки ця інформація не доступна іншим зацікавленим особам;

отримання конкурентних переваг за рахунок інформації доступу до якої не мають конкуренти;

відсутність єдиної інформаційної бази, яка містила б інформацію необхідну учасникам у процесі розроблення та реалізації інноваційного проекту;

витрати на отримання учасником необхідної інформації перевищують майбутню економічну вигоду від неї;

відсутність технології опрацювання інформації, через що не можливо підготувати до використання значні її обсяги;

недоступність учасникам зібраної та опрацьованої інформації.

Враховуючи причини виникнення асиметрії інформації між учасниками реалізації інноваційного проекту доцільно виділити заходи для її нейтралізації, а саме:

надання додаткової інформації. Додаткову інформацію учасники можуть отримати шляхом придбання чи звернення до відповідних служб, які будуть збирати необхідну інформацію;

формування єдиної інформаційної бази, яка б містила усю необхідну інформацію щодо інноваційних проектів. При цьому необхідно забезпечити своєчасне її оновлення, а також зв'язок з інформаційними центрами, базами даних (в т. ч. з іноземними), наявність у ній інформації рейтингових агентств (здійснюють оцінку на рівні держави та окремих підприємств, що дає змогу зрозуміти стан економічного суб'єкта), аудиторських фірм, фінансових аналітиків, консалтингових компаній тощо. Важливим також є забезпечення доступу до необхідної інформації особам та організаціям, зокрема тим, які зацікавлені у фінансуванні інноваційного проекту;

узгодження інтересів учасників реалізації інноваційного проекту, з урахуванням завдань кожного з них та мети інноваційного проекту;

забезпечення обміну інформацією між учасниками;

використання техніки скринінгу, яка полягає у стимулюванні учасників до надання повної і правдивої інформації про себе;

надання реалізатором гарантій для учасників. Так, Дж. Акерлоф [1, с. 87-90] вважав, що одним із способів вирішення асиметрії інформації є гарантії, які необхідні не лише тому, що вони знижують ризик, а й тому, що вони передають інформацію.

Наведений перелік заходів нейтралізації асиметрії інформації не є вичерпним, проте дає загальне уявлення можливих варіантів. Не зважаючи на те, що можна вжити певних заходів для зведення асиметрії інформації до мінімуму уникнути її цілком не можливо. Користувачі інформації, мають певні інтереси, які суперечать один одному, що приводить до конфлікту, оскільки задоволення в повній мірі матеріальних інтересів одного сприяє зниженню задоволення матеріальних інтересів іншого. Проте, у яких би формах не проявлялася асиметрія інформації, вона має серйозний негативний вплив, який зумовлює зниження ефективності прийнятих учасниками рішень, функціонування ринку та економіки загалом.

1. Довбенко М. Нобелівська премія за розробку теорії асиметричної інформації // Економіка України. – 2003. – № 10; 2. Eichengreen B. (2003). Capital flows and crises. Cambridge: MIT Press, Massachusetts. 385 p.

ПРИНЦИПИ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ

Серед важливих складових концепції податкового планування є їхні принципи. Принципи податкового планування – це основні теоретичні положення, які визначають сутність та основу податкового планування та їхнє теоретичне обґрунтування. Реалізуючи концепцію податкового планування на підприємстві необхідно неухильно дотримуватись його принципів.

На даний момент у теорії податкового планування не має єдиної думки щодо принципів податкового планування. Дослідженні праць українських, так і зарубіжних науковців, зокрема: Атаменко І.Б., Барулина С.В., Бечко П.К., Брызгалина А.В., Вылковой Е.С., Глушенко Я.І., Єлісеєва А.В., Єфименко Т.І., Евсигнеева Е.Н., Іванова Ю.Б., Калінеску Т.В., Карпової В.В., Кізіми А.Я., Крисоватого А.І., Лиси Н.В., Маслія В.В., Меліхової Т.О., Мигунової М.И., Муравьева В.В., Романовського М.В., Сало І.В., Селезньової Н.Н., Супруненко С.А., Сухаревої Л.О., Ходякової О.В., Чернякової Т.М., Шульженко Л.Є. та багатьох інших, дає змогу визначити основні принципи податкового планування, які поділяють на загальні та спеціальні (див. табл.).

Таблиця

Принципи податкового планування

Принципи податкового планування	Сутність принципів податкового планування
1	2
Загальні принципи податкового планування	
Принцип єдності (системності)	Податковому плануванню притаманний системний характер, який полягає у взаємозв'язку планування податкових платежів із загальними планами підприємства. Нескоординовані дії призводять до негативних відхилень виконання показників податкових планів.
Принцип участі	У розробленні схем мінімізації податкових платежів мають брати участь усі працівники підприємства, які задіяні у реалізації заходів податкового планування.
Принцип неперервності	Процес податкового планування здійснюють неперервно, при цьому раніше розроблені схеми мінімізації податкових платежів необхідно постійно аналізувати й коригувати відповідно до змін законодавства.
Принцип гнучкості	Схеми мінімізації податкових платежів складають таким чином, щоби згодом мати змогу їх відкоригувати під непередбачені зміни середовища (наприклад, під зміни податкового та іншого законодавства).
Принцип точності	Схеми мінімізації податкових платежів мають бути точними, конкретизованими та деталізованими тою мірою, яка дає змогу враховувати зовнішні й внутрішні фактори (умови).
Спеціальні принципи податкового планування	
Принцип перспективності	У процесі податкового планування необхідно враховувати можливі зміни податкового законодавства та інших зовнішніх чинників у майбутньому.
Принцип законності	Податкове планування необхідно здійснювати відповідно до чинного законодавства. При цьому відповідати законодавству мають як безпосередньо схеми мінімізації податкових платежів, так і їх документальний (фактичний) супровід. Використання цього принципу дає змогу розмежовувати податкове планування від ухилення від сплати податкових платежів.
Принцип комплексності	Податкове планування всіх податкових платежів необхідно здійснювати в комплексі, з урахуванням їх взаємного впливу. Це зумовлено тим, що різні податки та збори мають загальні (або пов'язані між собою) елементи податкових баз, причому самі вони можуть бути віднесені до бази оподаткування за іншими податками та зборами.

1	2
Принцип альтернативності	Підбір та розроблення схем мінімізації податкових платежів необхідно здійснювати на альтернативній основі з урахуванням всіх можливих варіантів здійснення господарських операцій. Наявність альтернатив дає змогу розширити сферу аналізу можливих варіантів оподаткування з метою вибору варіанту з оптимальними показниками, і тим самим підвищити ефективність результатів від реалізації податкового планування.
Принцип оптимальності (оптимального співвідношення ризику та вигод)	Полягає у пошуку та використанні найефективнішого господарського рішення, що дає змогу мінімізувати податкові платежі (зменшити базу оподаткування). Встановлює, що економічний ефект від оптимізаційних заходів, які використовуються у податковому плануванні, має перевищувати можливі витрати від їх впровадження з урахуванням ризиків. Згідно з цим принципом розроблення заходів податкового планування необхідно здійснювати виходячи з того, що показник прибутковості по господарській операції має бути максимальним, а ризики – мінімальними.
Принцип натуральності	Схема мінімізації податкових платежів, яку використовують в податковому плануванні, не повинна суттєво відрізнятися від звичайного порядку здійснення господарських операцій, та не викликати зайвої уваги з боку органів контролю. Розглядаючи певний варіант мінімізації податкових платежів необхідно проаналізувати, чи має платник податку достатню матеріальну, ресурсну та іншу базу для здійснення таких операцій.

Загальні принципи податкового планування характеризують взаємозв'язок внутрішньо-фірмового планування і управління підприємства з податковим плануванням. Водночас виділення спеціальних принципів дає змогу визначити відмінні ознаки та специфічні характеристики притаманні податковому плануванню в системі менеджменту підприємства.

На основі зазначених принципів з використанням методів, інструментів та схем податкового планування здійснюють податкове планування, яке дає змогу контролювати виконання податкових зобов'язань, підвищити ефективність планування податків, відтермінувати чи оптимізувати податкові платежі, підвищити ефективність податкового менеджменту та зменшити податкове навантаження.

УДОСКОНАЛЕННЯ ПРОЦЕСУ УПРАВЛІННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Для забезпечення ефективного функціонування підприємства все більшого значення набувають нематеріальні активи, саме вони дозволяють підприємству ефективно функціонувати та розвиватися. Нематеріальні активи є специфічним об'єктом управління, завдяки якому на підприємстві створюються умови, необхідні для забезпечення і підвищення ефективності діяльності.

Управління нематеріальними активами – це складний процес, який потребує проведення їх оцінки, структурування, розробки стратегії розвитку та ін. Проблема полягає в тому, що відсутні єдині рекомендації та підходи, які сприяли б ефективному управлінню розвитком нематеріальних активів для підвищення результативності діяльності підприємств, випуску конкурентоспроможної продукції, завоюванню нових ринків, створенню нових брендів.

У відповідності до концепції економічного управління підприємством, розробленої проф. Л.О. Лігоненко [3], яку ми цілком підтримуємо, управління нематеріальними активами підприємства пропонуємо розуміти як одну з складових економічного управління підприємством, що представляє собою сукупність заходів щодо оцінки обсягів наявних нематеріальних активів підприємства, аналізу та контролю ефективності їх використання у поточному періоді, виявлення потенційних джерел їх формування у перспективі і забезпечення умов подальшого розвитку та корисного використання відповідно до фактичного стану та можливих змін зовнішнього і внутрішнього середовища функціонування господарюючого суб'єкта, з метою зростання соціально-економічної цінності останнього та набуття ним стійких конкурентних переваг у довгостроковій перспективі.

Відповідно головною метою управління нематеріальними активами підприємства має стати підвищення ефективності функціонування останнього, яке передбачає максимізацію добробуту його власників у поточному та перспективному періодах, що виражається у зростанні ринкової вартості та соціально-економічної цінності підприємства, і набуття стійких конкурентних переваг на ринку.

Роль нематеріальних активів зростає в міру розвитку законодавства про інтелектуальну власність та її охорону, розширення торгівлі патентами та ноу-хау. За експертними оцінками вартість об'єктів промислової власності – нематеріальних активів організацій і підприємств України складає близько 0.35 трлн. дол. Однак більшість з них, на відміну від зарубіжних фірм, досі не веде відповідної оцінки і обліку [5, с. 337]. Наведемо коротку характеристику основних складових нематеріальних активів:

1. Ринкові нематеріальні активи – портфель прав на нематеріальні активи, що забезпечують компанії конкурентну перевагу у зовнішньому середовищі та пов'язані з ринковими трансакціями. До об'єктів ринкових активів належать контракти і угоди, портфелі замовлень, канали розподілу, займані сегменти ринку, ділова репутація організації, купівельна прихильність до певних брендів, торгових марок, товарних знаків і т. п.

2. Людські нематеріальні активи – портфель прав на нематеріальні активи, що включає в якості об'єктів людських активів – людський ресурс: цілі і цінності людини, його потреби, інтелектуальний потенціал, мотиви. Це особисті якості власників, менеджменту та їх ділова репутація, загальна кваліфікованість персоналу, володіння підприємницькими та управлінськими навичками, ділові зв'язки з клієнтами та державними структурами та ін. [1, с. 96].

3. Інфраструктурні нематеріальні активи – портфель прав на нематеріальні активи, не оформлених як об'єкти інтелектуальної власності, але дозволяють компанії функціонувати більш

ефективно, впорядковано, надійно і якісно. Тому до об'єктів інфраструктурних активів відносять всі технології і ресурси (в тому числі інформаційні, інформаційний контент компанії), моделі взаємодії людей в економічних системах, методи, процеси, а також промисловий, комерційний, науковий потенціал тощо, які роблять роботу компанії більш ефективною.

4. Інтелектуальна власність – портфель виключних прав на нематеріальні активи, що відносяться до відчужуваним результатам інтелектуальної діяльності, які логічно розділити на дві комплексні складові: об'єкти авторської власності і промислової власності [2, с.31].

Володіння нематеріальними активами – важлива конкурентна перевага, яка не завжди приймається в розрахунок радою директорів і менеджментом компанії при виробленні стратегії її розвитку. Володіння нематеріальними активами також здатне істотно збільшити рівень капіталізації компанії, ринкову вартість її акцій. Облік і відображення в бухгалтерських документах прав на наявні нематеріальні активи здатні суттєво збільшити вартість чистих активів компанії.

На жаль, більшість українських організацій, володіючи нематеріальними активами, не відображає їх у звітності. Це значно знижує вартість організації і позбавляє її цілого ряду переваг, включаючи конкурентність, інвестиційну привабливість, стратегічність.

В процесі управління даним видом активів вітчизняних підприємств доцільним буде, на нашу думку, використання базової моделі управління нематеріальними активами, розробленої Л. П. Мокровою, яка передбачає:

- вироблення стратегії (на основі балансу підприємства плануються вкладення в нематеріальні активи, необхідні для розробки, наприклад, нової технології, підтримки поточного бізнесу або поліпшення його конкурентоспроможності);
- оцінка стратегії нематеріальних активів і можливостей основних конкурентів в конкретній області;
- класифікація всіх об'єктів інтелектуальної власності підприємства, аналіз використання і правової охорони даних об'єктів;
- визначення цінності всіх об'єктів нематеріальної власності, розрахунок витрат на їх підтримку та придбання нового об'єкта, а також розробка плану дій щодо збільшення цінності нематеріальних активів відповідно до загальної стратегії підприємства, можливе збереження об'єкта, його ліцензування або відмова від нього;
- ухвалення рішення про майбутні капіталовкладення після того, як визначено, які знання потрібні надалі, чи будуть вони накопичені всередині організації або придбані з зовнішніх джерел;
- формування всього портфеля нематеріальних активів;
- повторення всього процесу систематично [4].

Невраховані нематеріальні активи знижують реальну вартість акцій або часток участі для власників, що завдає шкоди їх майновим інтересам.

Таким чином, завданням, актуальним для менеджменту компанії, є виявлення, оформлення прав та забезпечення обліку нематеріальних активів, що належать компанії, а також інформування ринку про наявність таких активів.

1. Захарченко В.І. Економіка підприємства. Теорія : навчальний посібник / В.І. Захарченко, М.М. Меркулов, О.В. Балахонова. – Львів: Магнолія-2006, 2011. – 323 с.; 2. Ковтуненко К.В. Теоретико – методологічні заходи формування інтелектуального капіталу інноваційно-активного промислового підприємства в умовах стратегічних змін : монографія / К.В. Ковтуненко. Одеса: ОНПУ, 2014. – 496 с.; 3. Лігоненко Л.О. Економічне управління підприємством: предметна царина та суб'єкти здійснення // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 8 (6). – С.112-120.; 4. Мокрова Л. П. Методики и технологии управления нематериальными активами // Эффективное антикризисное управление // [Электронный ресурс] – Режим доступа до журн.: http://www.e-c-t.ru/magazine/67/eai_67_99.htm; 5. Ткач В.І. Аналіз структури інтелектуального капіталу підприємства/ А. В.І. Ткач, Ю. Мазарук // Вісник ХНУ, 2010. – №6. – Т. 4. – С. 336 – 339.

ДОСЛІДЖЕННЯ ПОНЯТІЙНОГО АПАРАТУ АДАПТИВНОГО УПРАВЛІННЯ У ПРОМИСЛОВОСТІ

У сучасних умовах для промислових підприємств України особливо актуально дослідження процесу адаптивного управління. Для більш правильного поняття його сутності, визначення ролі і місця в структурі видів управління необхідно дослідити існуючий понятійний апарат і характеристики процесу і систем адаптації.

Сенс поняття «адаптація» походить від латинського *adaptatio* – «пристосування»; адаптація є процес пристосування системи до реальних умов.

Всю сукупність його численних тлумачень можна згрупувати в такі самостійні категорії:

1. Як принцип, що визначає зміст і специфіку управлінської діяльності, пов'язаної з адаптацією.
2. Як явище або відокремлену і обмежену деякими певними умовами процедуру.
3. Як дію або закінчену за змістом і результатами сукупність явищ, процедур.
4. Як процес, пов'язаний із здійсненням окремих управлінських дій суб'єкта управління на об'єкт управління в складі будь-якої системи управління.
5. Як комплексну задачу, виконання якої дозволяє усунути актуальну для організації проблему [7, с.345].

Складність самого процесу адаптації, на думку деяких авторів, зумовлена глибиною концепції адаптивної поведінки, її багатоальтернативністю, існуванням безлічі можливих підходів та ідей, а також різноманіттям «характеру невизначеності інформації про керований процес і зовнішнє середовище» [1, с.13].

Перш за все проблема адаптації вивчалася стосовно технічних об'єктів в рамках розробки систем автоматичного управління об'єктами і процесами в умовах апріорної і поточної невизначеності в описі моделей об'єктів і зовнішніх збурень (зовнішнього середовища), коли така невизначеність істотно впливає на якість управління і його результати [2; 4].

Серед вищевказаних понять адаптації, на наш погляд, немає важливого розуміння особливостей цього процесу для виробничих, в першу чергу промислових підприємств, що дозволить в подальшому більш детально говорити про суть і зміст процесу адаптивного планування, а так само про можливі моделі, методи адаптації та адаптивного планування галузевими промисловими підприємствами.

Таким чином, під адаптацією будемо розуміти цілеспрямований процес переходу об'єкта дослідження – підприємства або його структурного підрозділу – в кінцевий конкретний стійкий стан під впливом якогось стратегічного плану відповідно до встановленого алгоритму для самоорганізації системи стратегічного планування в якості адаптивного регулятора, реалізованим в формі відповідної системи стратегічного адаптивного планування.

Адаптація підприємства характеризує його здатність вписатися в динаміку оточуючих його процесів у зовнішньому або навколишньому середовищі, під якою будемо розуміти, згідно з визначенням навколишнього середовища системи, «безліч, що не входять в систему об'єктів, зміна істотних властивостей, які можуть змінити стан системи», де під системою будемо мати на увазі дане підприємство [4, с.24].

Найбільш значущим є розуміння П.Дойлем адаптації компанії до змін, що відбуваються у зовнішньому середовищі, як «основного завдання стратегічного ринкового планування», рішення якого є запорукою успіху компанії і пов'язується з розробкою такої стратегії менеджменту, при якій дії та внутрішня структура організації оптимально відповідають зовнішнім умовам [5].

Необхідно підкреслити, що найбільш ефективна реалізація сформульованих на підприємстві завдань в умовах нестабільного зовнішнього середовища можлива тільки в разі використання

стратегічного управління і стратегічного планування. Одна з ключових гіпотез стратегічного менеджменту І.Ансоффа говорить: «діяльність компанії оптимальна, коли її стратегічна поведінка відповідає рівню турбулентності середовища, а ділові здібності відповідають стратегічній поведінці»[3, с.412].

Тому слід сприймати стратегічне планування, як основу для розробки стратегії адаптації промислового підприємства в нових умовах господарювання, тобто під стратегією адаптації будемо розуміти підхід (програму), що забезпечує стале функціонування підприємства в умовах мінливого середовища його функціонування [6, с.90].

Таким чином сучасна методологія стратегічного планування представляється нам важливим суттєвим компонентом для практичного менеджменту в умовах мінливого середовища функціонування.

Характерною рисою, що об'єднує наведені вище визначення, є розгляд поняття адаптація, як предмета відповідного виду управлінської діяльності: адаптивного управління – в рамках функціонування спеціальної адаптивної системи.

Крім зазначених типів адаптації для організації можуть бути виділені за функціональною ознакою такі типи, як організаційна, інноваційна і маркетингова або споживча адаптація.

Можливі різновиди адаптації можуть бути викладені згідно з напрямком бізнесу керуючих рішень:

- по об'єктах – індивідуальна адаптація, пов'язана з пристосуванням людини до факторів зовнішнього середовища, які зазнали змін;
- по процесам – виробнича адаптація, пов'язана з проведенням організаційно-технічних заходів з управління існуючим технологічним процесом;
- за функціями – соціальна адаптація, пов'язана з якісними змінами в соціально-побутових умовах існування громадян.

Таким чином, питання адекватної поведінки як суб'єкта, так і об'єкта в мінливих умовах зовнішнього середовища розглядалися досить давно, що дозволяє не тільки говорити про існування даного виду управління, але і застосовувати його на практиці на основі наукового підходу.

Адаптивне управління є управління, що враховує об'єктивно реальний вплив факторів зовнішнього середовища, обумовлене необхідністю реалізації стратегії, потреба в ньому є наслідком виникнення проблеми, викликані зміною стану не тільки об'єкта або суб'єкта, але і всієї системи управління, тобто вихідним моментом до формулювання потреби в адаптації стає визнання факту незадоволеного стану об'єкта адаптації.

Адаптивне управління пов'язано із здійсненням адаптації і має включати в себе не тільки безпосередньо сам процес адаптації, а ще й роботу з підготовки до неї, яка полягає в аналізі ділового середовища і прогнозуванні тенденцій зміни впливу її чинників на можливості підприємства, тобто в результаті адаптації має відновитися рівновага – баланс інтересів і можливостей.

Таким чином, адаптивне управління, або управління з адаптацією – керуючий процес, що сприяє сталому розвитку об'єкта (підприємства) в короткостроковому або середньостроковому періоді, по суті є інструментом, ефективного застосування якого забезпечує успішну реалізацію його стратегії. Отже, сформована на підприємстві система адаптивного управління, як прояв стратегічного управління в умовах невизначеності повинна забезпечувати стійке (щодо поставлених цілей) функціонування об'єкта управління (в загальному випадку – підприємства) незалежно від ступеня і сили впливу на його діяльність чинників зовнішнього середовища.

1. Адаптивное управление фирмой/ В.С. Кудин, М.В. Лычагин и др. – Новосибирск: Наука, 1995. – 152с.; 2. Адаптивные системы автоматического управления: учеб.пособие/ Под ред. В.Б. Яковлева.-Л.: Изд-во Ленинград ун-та, 1984. – 204с.; 3. Ансофф И. Новая корпоративная стратегия/ И. Ансофф. – СПб.: Питер, 1999.-416с.; 4. Воронов А.А. Основы теории автоматического управления / А.А. Воронов. – М.: Высшая школа, 1970. – 519с.; 5. Дойль П. Менеджмент: Стратегия и тактика: пер. англ./ П. Дойль. – СПб.: Питер, 1999. – 560с.; 6. Захарченко В.І. Розвиток промислового підприємства на основі моделювання диверсифікації виробництва: монографія/ В.І. Захарченко, Ф.М. Аль-Шаргі. – Одеса: Атлант, 2015. – 142с.; 7. Смирнов Р.В. Содержание и развитие адаптивного управления в промышленности / Смирнов // Вестник ИНЖЭКОНА, 2009.- Вып. 3. – С.345 – 347.

ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМ ОПЕРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЦТВОМ З ВИКОРИСТАННЯМ МОДЕЛЬНОГО АПАРАТУ

Можливості які відкриваються для підвищення ефективності систем оперативного управління виробництвом (ОУВ) з використанням економічно-математичних методів й обчислювальної техніки стисло проаналізовано на прикладі подетальної системи ОУВ для серійного машинобудування [1;3] та орієнтованої на використання моделей оптимізації та імітації, яка враховує основні елементи базових систем ОУВ за заділами. За основну розрахунку календарно-планових нормативів були обрані оптимальні (нормативні) розміри партій деталей.

Укрупнена система ОУВ представляється у вигляді дворівневого управління з врахуванням його функцій або структур підприємства: оперативно-календарне планування (ОКП) та оперативне регулювання; міжцехове та цехове оперативне планування та управління. Весь процес ОУВ за виключенням оперативного обліку та контролю за підготовкою виробництва, може бути представлений єдиною оптимізаційною задачею, рішення якої ускладнено через її розміреність та не лінійність. Саме цьому проблема оперативного управління виробництвом розглядається у вигляді узгодженого багаторівневого комплексу задач, практичне рішення яких цілком здійсненне.

На верхньому рівні системи ОУВ вирішується задача розподілення квартального (місячного) плану випуску готової продукції по місяцям (п'ятиденках декадам), якщо нерівномірний випуск продукції одного найменування в межах кварталу (місяця) припустимо по умовах поставок її споживачам. Наприклад, в договорі із споживачем вказані тільки межі строку поставок – декада місяця, місяць або у межах кварталу. Для рішення цієї задачі використовується оптимізаційна модель об'ємного-календарного планування (ОКП). В моделях ОКП укрупнено враховується рівномірне використання потужностей трудових та матеріальних ресурсів у часі. Рішення отримане за допомогою моделі ОКП корегується: формується графік випуску готової продукції по робочим дням місяця. Слідуючи з цього моделі ОКП дозволяють не тільки формувати плани випуску готової продукції по місяцям кварталу (або на менш довгі періоди), але й враховувати елементи послідовних етапів планування – міжцехового (заводського) та цехового оперативного планування та управління, частково узгоджувати рішення задач двох рівнів системи ОУВ.

В системах ОУВ на основі графіків випуску готової продукції та календарно-планових нормативів (КПН) будуються місячні плани виробництва (на упередження запуску випуску) цехами та дільницями, а потім розраховуються оперативно-календарні плани з деталеопераціями (для формування змінно-добових завдань) на вказаний період. Слідуючи з цього надалі вирішується задача щодо планування ходу виробництва. Оптимізація тут може бути використана тільки для вирішення так названої задачі календарного планування (ЗКП), тобто задачі будовання поопераційного плану-графіку виробництва. Для її вирішення успішно використовуються евристичні алгоритми та функції пріоритетів. Точного алгоритму рішення такої задачі доки не існує.

Рішення ЗКП по усім деталеопераціям не має сенсу. Для суттєвого зниження розмірності ЗКП необхідно підготувати інформацію про технологічний процес найбільш трудомістких з тривалим циклом виробництва деталей, складальних одиниць, виділити провідні групи обладнання по цехам та дільницям, а потім поставити та вирішити ЗКП в цілому для всього заводу, імітуючи хід виробництва тільки по провідним деталеопераціям, які виконуються на основних групах обладнання («вузьких місцях виробництва»). Для інших деталей планування достатньо проводити на упередження. Для дільниць виробництва та цехів рішення такої задачі дає цілком обґрунтовані

строки запуску та випуску партії деталей. Таким чином вказана агрегація інформації (не усереднення даних, а виділення основних моментів, умов виробництва) дозволяє поставити ЗКП в цілому для заводу та використовувати вже добре розроблені алгоритми наближеного її рішення. Для складних виробництв можливе будівництво та рішення оптимізаційної цілочисельної ЗКП [2;3]. При такій постановці задачі майже повністю охоплюють функції ОКП на міжцеховому та цеховому рівні. Подібний підхід рішення ЗКП дозволяє здійснювати і оперативне корегування планів виробництва в цілому для підприємства, що дозволяє говорити про рішення задач оперативного планування та управління виробництвом.

Надалі будується план-графік роботи дільниці виробництва по усім деталям операціям на основі евристичних алгоритмів, які складають основу імітаційної моделі функціонування дільниці виробництва (МФДВ). За допомогою МФДВ формуються змінно-добові завдання. В умовах виробництва безперервно міняються ситуації. На дільницю поступають партії деталей які розміром та терміном не відповідають плану. Із цього слідує, що необхідно уточнювати рішення ЗКП кожного разу, як тільки трапились відхилення від плану. Таким чином рішення задач календарного планування як основної задачі дослідження операцій суттєво ускладнюється. Ця складна задача вирішується за допомогою включення в модель імітації картотеки пропорційності [4] – основи методики безперервного оперативно-виробничого планування. Наявність в моделі картотеки пропорційності дозволяє не звертатись на верхній рівень правління за додатковою інформацією, тобто не перераховувати плани на рівні цехів та заводів в цілому щодоби через несуттєві відхилення від них. Реалізація подібного підходу концепції ОУІ, яка розглядається також сприяє її ефективності та функціонування.

Кожний місяць вирішується нова ЗКП на все безмежне планування. На найближчий місяць здійснюється корегування раніш збудованого плану-графіку виробництва для всього підприємства із врахуванням змін в графіку випуску готової продукції, наявність партій деталей у незавершеному виробництві. Виконується узгодження графіку, який знову будується з того, що вже є, – тобто реалізується плаваюче планування. Узгодження рівнів управління виконується через передачу управляючих параметрів. Вся система ОУВ орієнтована на обов'язкове виконання плану випуску готової продукції (по термінам та об'ємам зафіксованих у договорах), заснованого на прогнозі попиту та договорів які вже є. При цьому в алгоритмі будування плану-графіку ходу виробництва закладені елементи мінімізації відхилень від рівномірного використання потужностей, трудових та матеріальних ресурсів, рівня незавершеного виробництва.

Таким чином в концептуальному варіанті побудови системи ОУВ який розглядався, процес оперативного управління представлений безперервним плануванням ходу виробництва із врахуванням його поточного стану, раніше складеного плану-графіку та змінних умов на основі використання моделей оптимізації та імітації. Методологічний підхід моделювання ходу виробництва з провідних деталям операцій дозволяє організувати систему ОУВ як в цілому для підприємства, так й для їх об'єднань, а слідує з цього можливо використання даної системи в межах бізнес-групи та інших корпорацій.

1.Захарченко В.І. Розвиток промислового підприємства на основі моделювання процесу диверсифікації виробництва : монографія/ В.І. Захарченко, Ф.М. Аль-Шаргі. – Одеса: Атлант, 2015. – 124 с.; 2. Стивенсон В.Дж. Управление производством / В.Дж. Стивенсон. – М.: БИНОМ, 1999. – 927с.; 3. Титов В.В. Производственный менеджмент/ В.В. Титов. – Новосибирск: НГУ, 2004. – 100с.; 4Чейз Р.Б. Производственный и операционный менеджмент: [Перевод с англ.] / Р.Б. Чейз, Н.Дж. Эквилайн, Р.Ф.Якобс. – 8-е изд. – М.: Вильямс, 2001. – 704 с.

ПЕРЕДПЛАНОВА ОЦІНКА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ МЕНЕДЖМЕНТУ У ВИНОРОБНІЙ ГАЛУЗІ

Успіх управління якістю безпосередньо залежить від уміння кількісно визначати не тільки показники якості продукції, а й оцінювати саму систему менеджменту якості, зокрема її результативність, на що неодноразово вказують стандарти серії ISO 9000.

З огляду на визначення результативності, наведене в ISO 9000: 2001 і його деяких положень щодо перед призначення системи менеджменту якості (СМЯ), можна сказати, що результативність СМЯ – ступінь, з якою організація досягла запланованої діяльності та результатів у реалізації політики і цілей в області якості, включаючи цілі, пов'язані з задоволеності споживачів і зацікавлених сторін.

У ISO 9000: 2001 говориться, що СМЯ спрямована на досягнення результатів у задоволенні потреб, очікувань і вимог зацікавлених сторін [2].

Таким чином, можна стверджувати, що метою СМЯ є максимальне задоволення вимог споживачів, власників, працівників організації, постачальників, партнерів і суспільства [1], які є зацікавленими сторонами відповідно до цього стандарту. Тоді система оцінки результативності СМЯ може включати показники представлені в таблиці 1.

Таблиця 1

Оцінка задоволеності зацікавлених сторін [1]

Зацікавлена сторона	Показник задоволеності
Споживачі	Сприйняття замовником ступеня виконання його вимог
Власники	Темп приросту прибутку
Працівники	Задоволеність працівників якістю трудового життя
Постачальники	Стабільність замовлень
Суспільство	Безпеку виробництва для навколишнього середовища

Крім цього, стандарти вказують на взаємозв'язок між результативністю СМЯ і функціонуванням процесів. Отже, система показників результативності СМЯ повинна відображати результативність процесів і включати показники, що дозволяють оцінити діяльність підприємства з урахуванням ступеня задоволеності зацікавлених сторін.

Найбільш поширеним підходом до визначення результативності окремого процесу є оцінка результативності як відношення дійсного виходу процесу до того, що було заплановано отримати, тобто:

$$P = \frac{\Phi}{\Pi}(1)$$

де Φ – фактичне значення контрольованого показника; Π – необхідне значення параметру.

Так, наприклад, для процесу «Управління документацією» показником результативності може бути забезпечення підрозділів нормативною документацією – відсоток виконаних заявок забезпечення документацією, що надійшли.

Різноманіття показників результативності процесів і рівні їх порогових оцінок робить вельми скрутним визначенням узагальненого показника результативності СМЯ. В даному випадку визначення інтегральної оцінки результативності СМЯ можливо на основі скорингового аналізу.

Зміст методу скорингової оцінки результативності СМЯ полягає в доданні певної вагомості різних показників результативності на основі експертних оцінок і балів відповідно до рейтингу кожного показника. Результатом оцінки служить інтегральний показник результативності СМЯ; чим він вищий, тим більш результативно функціонує СМЯ.

Межі груп встановлюються експертами індивідуально для кожного показника результативності в залежності від поставлених цілей, значущості даного показника, специфіки виробництва та ін. (табл. 2) [2].

Таблиця 2

Скорингова модель оцінки результативності СМЯ

№	Показник результативності, P_i	Вагомість показника	Кордони груп відповідно до критеріїв				
			Присвоюється бал, b_i				
			1	2	3	4	5
1.	Забезпечення підрозділів нормативною документацією, %	K_1	<60	60-79	80-89	90-99	100
i		K_i					
n		K_n	$< P_{\min}$	$P_{\min}-P_2$	P_2-P_1	P_1-P_{\max}	P_{\max}

Результативність всієї СМЯ розраховується з урахуванням коефіцієнта вагомості кожного показника, що визначається експертним методом. У ролі експертів можуть виступати представники вищого керівництва, керівники структурних підрозділів, головні фахівці. Експерти оцінюють важливість показників результативності СМЯ за десятибальною шкалою в міру зростання важливості і заповнюють анкету.

$$P_{СМЯ} = \sum_{i=1}^n b_i * K_i \quad (2)$$

де $P_{СМЯ}$ – інтегральний показник результативності СМЯ; n – кількість оцінюваних показників результативності СМЯ; b_i – бал, який присвоюється i-му показнику відповідно до його значення; K_i – коефіцієнт вагомості i-го показника.

Коефіцієнт вагомості i-го показника визначається за такою формулою:

$$K_i = \frac{A_i}{\sum_{i=1}^n A_i} \quad (3)$$

де A_i – важливості i-го показника, які виміряні експертним методом.

Оцінка результативності ЗМІ за розробленою шкалою значущості інтегрального показника проводиться з урахуванням запропонованих в таблиці 3 умов.

Таблиця 3

Оцінка результативності СМЯ

Інтегральний показник результативності СМЯ, $P_{СМЯ}$	Стан СМЯ
< 1,5	Функціонує не результативно і вимагає втручання вищого керівництва
1,6-2,5	Функціонує не результативно і вимагає розробки представником керівництва з якості значних коригувальних дій
2,6-3,5	Функціонує результативно, але вимагає представником керівництва з якості незначних коригувальних дій
3,6-4,5	Функціонує результативно, але вимагає розробки представником керівництва з якості запобіжних дій
4,6-5	Функціонує результативно, і не вимагає розробки будь-яких дій

Дана модель оцінки дозволить визначити стан виноробного підприємства виявити причини її результативності та основні напрямки її підвищення.

1. Асташова Ю.В. Показатели процесса в системе менеджмента качества / Ю.В. Асташова, А.И. Демченко // Менеджмент в России и за рубежом. – 2005. – №1. – С. 86 – 97; 2. Захарченко В.И. Совершенствование анализа эффективности действующей системы менеджмента качества на предприятии / В.И. Захарченко, М.А. Панченко // Вісник Інституту економіко-правових досліджень НАНУ. – 2011 – №2(3). – С. 81– 84.

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ЛОГІСТИЧНИХ ВИТРАТ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Добре організована система обліку логістичних витрат підприємства дає змогу їх оцінити та проаналізувати. Достовірна та своєчасна інформація про логістичні витрати може значно скоротити витрати підприємства, оскільки управлінські рішення будуть прийматися оперативно та на основі реальних даних.

Дослідження організації обліку сільськогосподарських підприємств Волинської області показали що облікова інформація про логістичні витрати не виділяється, навіть для потреб управління.

До основних логістичних витрати сільськогосподарських підприємств можемо віднести витрати на транспортування, зберігання та складування, обслуговування сфери виробництва.

Аналіз місць виникнення логістичних витрат на сільськогосподарських підприємствах Волинської області показав, що підприємства самостійно здійснюють логістичні операції, отже їх ефективний облік просто необхідний.

Первинні документи, що містять інформацію про логістичні витрати досліджених підприємств наступні: подорожні листи або інші документи на списання палива; відомість нарахування амортизації; накладні на придбання запчастин; відомість нарахування заробітної плати; акти виконаних робіт, наданих послуг сторонніх по ремонту автотранспорту; акти виконаних робіт з надання транспортних послуг; акти виконаних робіт з надання ремонтних послуг; квитанції з оплати комунальних послуг; накладні на придбання матеріалів; страхові поліси; накладні на придбання канцтоварів, господарчих матеріалів тощо.

З первинних документів інформація про логістичні витрати потрапляє на рахунки обліку: 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати» у кореспонденції з рахунками: 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» – у розмірі нарахованої заробітної плати та інших виплат працівникам; 65 «Розрахунки за страхуванням» – у розмірі страхових внесків на нараховану заробітну плату та інші виплати працівникам; 685, 63 – у розмірі оплати стороннім організаціям за надані послуги, виконані роботи; 201 «Сировина й матеріали» – у розмірі вартості матеріалів; 203 «Паливо» – у сумі вартості палива та мастильних матеріалів; 205 «Будівельні матеріали» – у в сумі будівельних матеріалів використаних на ремонт та утримання приміщень логістичного призначення; 207 «Запасні частини» – в сумі вартості запасних частин на ремонт транспорту та сільгосптехніки; 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» у розмірі вартості запасів сільськогосподарського призначення використаних для логістичних цілей; 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» – у сумі зносу нарахованого на необоротні активи логістичного призначення.

Інформацію про логістичні витрати можемо частково бачити у фінансовій звітності підприємства, проте вона згорнута та відображена в складі інших статей (табл. 1).

Таблиця 1

Відображення інформації про логістичні витрати у фінансовій звітності

Форма звітності	Рядок форми звітності	Яка інформація відображається
Баланс	Знос основних засобів	Сума амортизаційних відрахувань основних засобів для логістичних операцій тощо
	Запаси	Сума логістичних витрат у складі ТЗВ, що віднесено до первісної вартості запасів, логістичні витрати у складі незавершеного виробництва

Форма звітності	Рядок форми звітності	Яка інформація відображається
Звіт про фінансові результати	Собівартість реалізованої продукції	Логістичні витрати у сумі ТЗВ, інших витрат що включаються до собівартості продукції тощо
	Адміністративні витрати	Витрати на управління логістичними процесами підприємства
	Витрати на збут	Витрати на транспортування, інші витрати на збут логістичного характеру
	Інші операційні витрати	Штрафи, пені тощо
Звіт про рух грошових коштів	Витрачання на оплату: товарів (робіт, послуг), праці	Витрати на придбання матеріалів, що забезпечують функціонування логістичної системи. Витрати на оплату праці логістичного персоналу та відповідних відрахувань
	Інші витрачання	Інші витрати, що виникають в межах логістичних систем
Примітки до річної фінансової звітності	Забезпечення і резерви	Відображаються забезпечення та резерви логістичних витрат
	Використання амортизаційних відрахувань	Надається розшифрування амортизаційних відрахувань в тому числі, логістичних

Фінансова звітність не надає достатньої інформації про логістичні витрати. Для відображення логістичних витрат доцільно ввести систему управлінської звітності.

Отже, ефективне управління логістичними процесами дає змогу раціонально використовувати наявні матеріальні, фінансові, трудові ресурси підприємства. Чітке розуміння сутності логістичних витрат дасть змогу їх ідентифікувати та управляти ними. Під логістичними витратами доцільно вважати витрати, які виникають в процесі фізичного переміщення товарно-матеріальних цінностей, пов'язані з процесом виконання замовлень, а також витрати що виникають у зв'язку з управлінням логістичними операціями. Система фінансового обліку не дозволяє повноцінно розкрити інформацію про логістичні витрати в підприємствах, що самостійно здійснюють логістичні процеси. Це обумовлює необхідність удосконалення первинного та синтетичного обліку в розрізі логістичних операцій.

ОБЛКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ ПІДПРИЄМСТВ

Зміни у законодавстві наприкінці 2016 року [1] стосовно оплати праці, пенсійного забезпечення, сплати єдиного соціального внеску (ЄСВ), діяльності фондів соціального страхування, моніторингу соціальних виплат актуалізували питання обліку та відображення у фінансовій звітності виплат працівникам. Розуміння цих виплат, їх структури, підходів до обліку є основою для їх достовірного відображення у фінансовій звітності, звітності з корпоративної соціальної відповідальності. Проте навіть побіжне ознайомлення із науковими працями щодо цього об'єкта обліку свідчить, що існує певна неузгодженість термінів, які застосовуються, їх тлумачень, різні погляди на класифікацію, перелік документів, які регулюють облік тощо.

Таблиця

Можливі елементи фінансових звітів, які виникають внаслідок виплат працівникам, відповідно до вимог МСБО та МСФЗ

Елементи фінансових звітів	Розділи фінансових звітів за НП(С)БО 1	Статті фінансових звітів за НП(С)БО 1	Підстави
Витрати	У разі використання класифікації витрат за функціями (розділ I «Звіту про фінансові результати та інший сукупний дохід»)	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) Інші операційні витрати Адміністративні витрати Витрати на збут Інші витрати	МСБО 1, МСБО 2
	У разі використання класифікації витрат за природою (характером) (розділ III «Звіту про фінансові результати та інший сукупний дохід»)	Виплати працівникам (Витрати на оплату праці, Відрахування на соціальні заходи)	МСБО 1, МСБО 2, МСФЗ 2, МСФЗ для МСП
Активи	Поточні (розділ I «Балансу» («Звіту про фінансовий стан»))	Запаси (Незавершене виробництво, Готова продукція) Інша поточна дебіторська заборгованість Витрати майбутніх періодів	МСБО 1, МСБО 2, МСФЗ для МСП
	Непоточні (розділ II «Балансу» («Звіту про фінансовий стан»))	Довгострокова дебіторська заборгованість (чистий пенсійний актив)	МСБО 19
Власний капітал	Власний капітал (розділ I Пасиву «Балансу» («Звіту про фінансовий стан»))	Капітал у дооцінках	МСБО 19
		Нерозподілений прибуток	МСФЗ 2
	Інший сукупний дохід (розділ II «Звіту про фінансові результати» («Звіту про сукупний дохід»))		МСБО 19
Зобов'язання	Довгострокові зобов'язання і забезпечення	Довгострокові забезпечення (чисте пенсійне зобов'язання)	МСБО 19, МСФЗ 2
	Поточні зобов'язання і забезпечення	Поточна кредиторська заборгованість за: розрахунками із страхування розрахунками з оплати праці	МСБО 19, МСФЗ для МСП
Поточні забезпечення			МСБО 19, МСФЗ 2

Термін «виплати працівникам» (*employeebenefits*) з'явився в зв'язку із реформою бухгалтерського обліку на підставі Міжнародних стандартів фінансової звітності підприємницького сектору (МСФЗ), тобто є запозиченим. У працях науковців не облікової сфери, як правило, використовуються поняття «оплата праці» та «заробітна плата», які відповідають Закону України «Про оплату праці». У статистичних збірниках 2010-2016 років наведені терміни «витрати на робочу силу», «витрати на персонал» та «витрати на оплату праці». Що ж стосується фахівців у сфері бухгалтерського обліку, то вони теж оперують одночасно цілою низкою термінів – «виплати працівникам», «заробітна плата», «розрахунки з оплати праці», «розрахунки з працівниками із заробітної плати», або й просто «розрахунки з працівниками».

Уточнення співвідношення цих понять важливе, бо оплата праці в Україні регулюється державою, і як було підкреслено, буде об'єктом уваги відповідних органів з метою перевірки дотримання законодавчих вимог, тому облік повинен надати інформацію в розрізах, які визначені як законодавством, так і національним (П(С)БО 26 «Виплати працівникам»), або міжнародним (МСБО 19 «Виплати працівникам») стандартами фінансової звітності, або МСФЗ для МСП в частині виплат працівникам.

Більшість учених ототожнює поняття оплата праці та заробітна плата. Погоджуємося з Н.В. Овсюк [2, с. 29], що поняття оплати праці включає заробітну платню як складову.

Співвідношення між виплатами працівникам та заробітною платою шляхом порівняння національних та міжнародних стандартів проводили В.С. Лень, Н.В. Овсюк, О.Ю. Радченко, А.М. Шевченко, О.Ф.Ярмолюк та інші. Особливо слід відмітити ґрунтовне дослідження В.С. Леня [3], в результаті якого було надано авторське визначення виплат працівникам, засноване на складових цих виплат за МСБО 19 «Виплати працівникам». В свою чергу, І. Р. Лупійчук та І. Ю. Ковтун дійшли до висновку, що «...заробітна плата характеризує лише клас поточних виплат персоналу» [4].

Також дискусійною є класифікація виплат працівникам, яку наводять науковці, розглядаючи МСБО 19 та П(С)БО 26, на короткострокові, виплати по закінченню трудової діяльності, виплати при звільненні, інші довгострокові виплати працівникам. Ніхто з них не звернув увагу на те, що одночасно розглядаються складові виплат, виділені за різними ознаками класифікації, зокрема по відношенню до елементів фінансової звітності. Не уникли цієї помилки і І. Жиглей [5,] та К. Безверхий, які розглядали виплати працівникам в контексті складової соціальних витрат [6, с. 37]. На наш погляд, слід спочатку узгодити підпорядкованість ознак класифікації, а потім проводити класифікацію видів виплат. Наприклад, виплати по закінченню трудової діяльності можуть бути як короткостроковими, так і довгостроковими залежно від того, до якого пенсійного плану вони відносяться – з визначеними внесками чи з визначеними виплатами.

1. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1774-19>.; 2. Овсюк Н.В. Сутність та особливості понять “оплата праці” та “заробітна плата” визначених в нормативно-правовій базі України// Вісник Хмельницького національного університету: Економічні науки.- 2014. – №3.- Т. 2. – С. 27-31.; 3. Лень В.С. Виплати працівникам: поняття, структура та облік/ Лень В.С.,Штупун М.П. // Проблеми і перспективи економіки та управління. – 2015. – № 2. – С. 266-274; 4. Лупійчук І.Р., Ковтун І.Ю. Уніфікація обліку розрахунків з працівниками [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/5_NTSB_2007/Economics/20105.doc.htm; 5. Жиглей І.В. Облікове забезпечення заходів, пов'язаних з підвищенням мотивації праці, в світлі П(С)БО 26 «Виплати працівникам» // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – 2009. – №3; 6. Безверхий К. Виплати працівникам підприємства за МСФЗ в контексті соціальної складової фінансової звітності// Бух. облік і аудит. -2015. – №7. – С. 35-41.

КОМУНІКАЦІЙНА ЕФЕКТИВНІСТЬ ТА КОНКУРЕНТНІ ПЕРЕВАГИ ВІД ІНТЕНСИФІКАЦІЇ МАРКЕТИНГОВИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИГНАЛІВ НА РИНКАХ

В умовах посилення глобальних ринкових викликів зовнішній імідж високотехнологічного підприємства у поєднанні з належною стандартизацією обслуговування, оздобленням приміщень та маркетинговою підтримкою сприяє досягненню бажаної реакції цільових сегментів споживачів на маркетингові інформаційні сигнали. Означене позитивно впливає на підвищення рівня конкурентоспроможності підприємства і його продукції на світових, вітчизняних і регіональних ринках. Серед найважливіших фірмових констант, які прямим чином сприяють підвищенню репутації та іміджу, ефективності комплексу маркетингових комунікацій високотехнологічних підприємств є товарний знак і логотип, а також слоган.

Є. А. Домашева, О. В. Зозульов проводять порівняння застосовуваних підходів до вимірювання ефективності маркетингових комунікацій у Всесвітній інформаційній мережі, поглиблено досліджують особливості впровадження системи КРІ у процесі окреслення ефективності функціонування сайтів компаній. Вони з урахуванням встановлених критеріальних ознак виокремлюють наявні підходи до визначення ефективності маркетингових Інтернет-комунікацій, а саме: апріорний, апостеріорний, економічний, комунікаційний, аналіз ефективності роботи рекламодавця та комунікаційного майданчика, дослідження економічних індикаторів та технічних компонентів, поточний, стратегічний, клієнтоцентричний, вартісноорієнтований та ін. Привертають увагу виявлені спеціалістами з урахуванням господарської та технологічної специфіки маркетингової комунікаційної взаємодії в Інтернеті методи опрацювання потоків інформаційних відомостей, таких як: показник CTR, вартість кліку та конверсії, прибутковість за конверсіями у контексті розміщених об'яв [1].

Стосовно економічного виміру застосування таких віртуальних комунікацій, то наголошується на доцільності обчислення ціни відвідування сайту, мети, об'єданого потоку доходу від конверсії [1]. Ми вважаємо, що таке комплексне дослідження оцінки визначення ефективності маркетингових Інтернет-комунікацій є повним і позитивним, може цілковито мати прикладне застосування у сучасному електронному бізнесі. Застосування таких процедур і підходів до вимірювання ефективності й результативності віртуальної комунікаційної взаємодії підприємств варто також додатково поєднувати з механізмами визначення успішності логістичного сервісу, що сприяє набуттю і спрямуванню до цільових споживачів підвищених потоків маркетингових цінностей.

Окрім того, організація стратегії і тактики рекламної компанії має базуватися на показниках оновлення товарного асортименту, частоті закупівель, особливостей запам'ятовування рекламних звернень та сезонності бізнесу. Дослідники з Інституту світової економіки і міжнародних відносин НАН України В. Є. Новицький, В. М. Миленський обґрунтовано підкреслюють інноваційну основу формування конкурентоспроможності підприємств, зазначаючи про 80–95% збільшення ВВП на основі інноваційної парадигми. Вони характеризують сучасну геополітичну конкуренцію, як орієнтовану на освіту та системне впровадження новітніх знань і технологій [3, с. 27]. Дійсно, важливим атрибутом сучасного економічного простору виступають нові знання, унікальні здібності та компетенції персоналу, який залучений до виробництва продукції та надання послуг [3, с. 30]. Зауважимо, що мешканці певних територій повинні брати участь у формуванні регіональної комунікаційної взаємодії та е-логістичного сервісу, з урахуванням їх можливостей для соціально-культурного розвитку. При цьому можливе підвищення частки обсягу інноваційної високо-технологічної продукції території у міжнародних торгівельних товарних потоках. Відмітимо, що

висвітлення тенденцій розвитку рекламно-комунікаційного ринку України в контексті формування логістичних і комунікаційних детермінант ефективної маркетингової діяльності високотехнологічних підприємств свідчить про суперечливі тенденції розвитку такого ринку.

Аналізування основних етапів створення та підтримання позиціонування бренду, інтегрування складових маркетингових комунікацій, встановлення змістових відмінностей бренду від торгівельної марки сприяє посиленню інформаційної функції бренду, як прояву реакції споживачів на маркетингові імпульси, а отже і зростанню конкурентних переваг суб'єктів господарювання у сфері інноваційних технологій. Вартим схвалення є застосування у практиці маркетингової діяльності компанії HTC Кодексу поведінки постачальників HTC, у якому відображено морально-етичні, екологічні та правові засади господарської діяльності з виробництва високотехнологічної продукції: планшетних комп'ютерів, смартфонів. Консолідованість та злагоджена дія учасників ланцюга поставок компанії HTC досягається завдяки проведенню аудиту постачальників, що виготовлюють комплектуючі [2]. У процесі проведення такого аудиту працівники компанії HTC пересвідчуються у дотриманні з боку фірм-постачальників основних екологічних, економічних, технічних вимог.

Отже, формування комунікаційної ефективності та окреслення конкурентних переваг високотехнологічних підприємств залежить від прискорення та посилення маркетингових інформаційних сигналів до цільових ринків.

1. Домашева Є. А. Підходи до оцінювання ефективності маркетингових Інтернет-комунікацій / Є. А. Домашева, О. В. Зозульов [Електронний ресурс] // Економічний вісник НТУУ «КПІ». – 2016. – №13. – Режим доступу: <http://ev.fmm.kpi.ua/article/view/80566/76150> (дата звернення: 01.03.2017). – Назва з екрана; 2. Корпоративна відповідальність. Офіційний сайт компанії HTC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.htc.com/ua/about/corporate-responsibility> (дата звернення: 01.03.2017). – Назва з екрана; 3. Новицький В. Є. Інформатизація в системі пріоритетів соціально-економічного розвитку та глобальної конкуренції / В. Є. Новицький, В. М. Миленький // Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку: науково-практичне видання. – 2011. – №1. – С. 24–34.

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ПІДТВЕРДЖЕННЯ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ, ЩО ВРАХОВУЮТЬСЯ ПРИ ОПОДАТКУВАННІ ПІДПРИЄМСТВ

Первинна документація є основою для ведення не лише бухгалтерського, а й податкового обліку. Цей висновок обумовлено, п. 2 ст. 3 Закону про бухоблік— у ньому зазначено, що податкова звітність базується на даних бухгалтерського обліку, а основою є первинна документація (п. 1 ст. 9 Закону про бух облік).

Документальне підтвердження доходів

У п. 135.2 ПКУ встановлено: платник повинен визначати доходи на підставі:

1) первинних документів, що підтверджують отримання доходів, обов'язковість ведення та зберігання яких передбачено правилами бух обліку;

2) інших документів, установлених розд. ППКУ (наведених у п. 44.1 ПКУ).

При цьому доходи, які враховуються при обчисленні податку на прибуток, зручно поділити на:

1) доходи від реалізації товару. За загальним правилом вони виникають за датою переходу права власності (п. 137.1 ПКУ). При цьому передача майна повинна підтверджуватися товарними накладними, товарно-транспортними накладними, іншими товарно-розпорядчими документами.;

2) доходи від надання послуг та виконання робіт. Первинні документи, які їх підтверджують, зазначені безпосередньо в п. 137.1 ПКУ— це акти виконаних робіт/наданих послуг чи інші документи, що свідчать про факт виконання робіт або надання послуг.

Крім «звичайних» доходів, необхідно виділити доходи, створені ПКУ. Серед них можна виділити:

1) умовні проценти, що нараховуються на суму поворотної фінансової допомоги від платника податку на прибуток (пп. 135.5.4 і 14.1.257 ПКУ). Відносини з отримання поворотної фіндопомоги оформляються договором та документом, що свідчить про отримання грошових коштів, — вони в цьому випадку і підтверджуватимуть нарахування умовних процентів;

2) дохід виходячи зі звичайних цін при передачі товару (наданні послуг, виконанні робіт) пов'язаній особі або платнику податку на прибуток (пп. 153.2.1 і 153.2.3 ПКУ). Здійснення таких операцій має підтверджуватися в загальному порядку (накладні, акти тощо);

3) доходи від використання коштів, що утворилися у зв'язку із застосуванням ставки 0 %. У цьому випадку оформляється розрахунок у довільній формі.

Документальне підтвердження витрат

Документальне підтвердження витрат є одним із найважливіших завдань — адже витрати без доказів їх здійснення розрахунковими, платіжними та іншими первинними документами, ведення яких передбачено правилами бухобліку, не враховуються при обчисленні податку на прибуток (п.п. 139.1.9 ПКУ).

Для підтвердження витрат документи наведено й у п. 138.2 ПКУ. їх перелік не відрізняється від наданого в частині доходів. Якщо, має місце відсутність (знищення, зникнення тощо) документів. У цьому випадку дії платника та наслідки залежать від того, в який момент було виявлено цей факт.

Відсутність документів виявлена під час перевірки (крім їх відсутності внаслідок вилучення правоохоронними органами). Платник податків може надати їх як до закінчення перевірки, так і після —протягом 3 робочих днів після отримання акта. В іншому разі в акті вони будуть зазначені як відсутні на момент складання звітності (п. 44.6 ПКУ), що призведе до відповідних податкових наслідків. Далі можливі чотири варіанти:

1) документи надано менш ніж за 3 дні до її завершення —у цьому випадку перевірка продовжується на строк, установлений ст. 82 ПКУ;

2) документи надано після завершення перевірки, але до складання акта (п. 2 розд. IV Порядку № 984). Відповідно до п. 44.6 ПКУ в такій ситуації податківці при прийнятті рішення зобов'язані врахувати документи, яких не вистачало;

3) документи надано протягом 3 робочих днів після отримання акта — у такому разі податківці мають право не приймати рішення за результатами перевірки та призначити позапланову документальну перевірку (п. 44.7 ПКУ);

4) якщо втрачені/знищені документи підтверджують витрати згідно з розд. III ПКУ, то в періоді їх відновлення платник має право збільшити такі витрати, збільшені на суму сплаченої пені .

Відсутність документів виявлено до перевірки в разі втрати, пошкодження або дострокового знищення відповідних документів, платник податків повинен (1) протягом 5 днів письмово повідомити про це податківців за місцем свого податкового обліку, (2) протягом 90 календарних днів із дня отримання податковим органом (!) повідомлення відновити їх.

Якщо відсутність документів перешкоджає проведенню перевірки, то вона переноситься до дня їх відновлення, але лише в межах 90-денного строку. Якщо платник не повідомив податкові органи або не встиг відновити документи, то йому доведеться орієнтуватися на правила, що діють при виявленні відсутності документів під час перевірки.

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. № 996-XIV; 2. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV; 3. Податковий кодекс України, від 02.12.2010р. № 2755-IV; 4. Наказ ДПА України від 22.12.10. № 984 «Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства»; 5. Лист ДПАУ від 14.04.2011 р. № 7233/6/15-0315 «Щодо дати переходу права власності»; 6. Лист ДПАУ від 06.04.2011 р. № 4236/5/23-4016/287 «Про повідомлення контролюючих органів із приводу втрати документів».

КРЕДИТОСПРОМОЖНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА: ЕВОЛЮЦІЯ МЕХАНІЗМУ ЇЇ ОЦІНЮВАННЯ

Банківські установи під час надання позик юридичним особам здійснюють ретельну перевірку їх кредитоспроможності, за результатами якої визначають можливість надання позики чи відмови у кредитуванні. Однак проведене НБУ діагностичне обстеження 20 найбільших банків показало, що фінансово-кредитні установи часто переоцінюють фінансову спроможність позичальників і зволікають з визнанням боргів проблемними.

Якість і коректність аналізу кредитного ризику безпосередньо залежать від розробленого механізму його оцінювання та інформаційного забезпечення. Порівняльний аналіз нормативних документів НБУ, які регламентують процедуру оцінювання кредитоспроможності позичальника – юридичної особи, показав, що вони реалізують різні підходи і принципи.

У «Положенні про порядок формування та використання резерву для відшкодування можливих втрат за кредитними операціями» від 06.07.2000 р., № 279 (надалі – Положення № 279), яке втратило чинність у 2012 р., було сформовано перелік основних кількісних оцінювальних показників позичальників (платоспроможності, фінансової стійкості, обсягу реалізації, оборотів за розрахунками, дебіторсько-кредиторської заборгованості, собівартості продукції, прибутків і збитків, рентабельності). Водночас комерційні банки могли додатково враховувати суб'єктивні фактори, наприклад, ринкову позицію позичальника, ефективність управління, професійність керівництва та його ділову репутацію. На думку багатьох вітчизняних науковців, закладений у Положенні № 279 механізм оцінювання кредитоспроможності був досить прогресивний, однак мав істотні недоліки в оцінюванні позичальників – юридичних осіб, а саме: ігнорування галузевих особливостей; відсутність розмежування підприємств на великі, середні і малі; певна можливість маніпулювати результатами за рахунок врахування суб'єктивних факторів; статичність показників оцінювання тощо. Загалом якість кредиту визначалася як з урахуванням фінансового стану, так і якості обслуговування кредиту. Результатом цього могла бути ситуація, коли позичальника з низькими значеннями показників платоспроможності чи фінансової стійкості вважали кредитоспроможним, якщо він не мав простроченої заборгованості перед банком.

Спробою усунути зазначені недоліки було прийняття нового нормативного документа НБУ «Положення про порядок формування та використання банками України резервів для відшкодування можливих втрат за активними банківськими операціями» від 25.01.2012р. № 23 (надалі – Положення № 23), яке було зорієнтоване на захист інтересів усіх учасників кредитного договору. До основних прогресивних змін, які стосуються позичальників – юридичних осіб порівняно з Положенням № 279, належать: диференціація позичальників за видами економічної діяльності відповідно до КВЕД і розмірами підприємств; застосування моделі кредитного ризику позичальників, який оцінюють на індивідуальній основі; визначення рівня кредитоспроможності (класу боржника) за значенням інтегрального показника фінансового стану позичальника на основі дискримінантних моделей, які враховують особливості видів економічної діяльності та специфіку розрахунку фінансових показників на основі фінансової звітності великих і середніх, а також малих підприємств.

НБУ зобов'язувало банки використовувати одну економетричну модель, тому що, як зазначає К. Покідін, «НБУ ще не може повною мірою довіряти їхній оцінці кредитного ризику» [1]. Розробляв таку модель НБУ з використанням статистичних даних для всього банківського сектору. Однак її роль не завжди була визначальною, тому що кожен банк для оцінювання позичальників додатково аналізував їхній внутрішній стан. Для цього, крім фінансових показників, рекомендованих НБУ, враховували фактори суб'єктивного характеру, які використовують для формування

резерву відшкодування можливих втрат за кредитними операціями та зменшення кредитного ризику від неповернення позик. Серед науковців і практиків саме ця норма Положення № 23 викликає певні дискусії щодо доцільності врахування суб'єктивних факторів, адже виникають проблеми їх адекватного відображення та оцінювання.

З січня 2017 р. запроваджено нові правила оцінювання кредитних ризиків відповідно до «Положення про визначення банками України розміру кредитного ризику за активними банківськими операціями» від 30.06.2016 р. № 351 (надалі – Положення № 351). Якщо до прийняття Положення № 351 оцінювання кредитоспроможності переважно ґрунтувалася на поточному стані обслуговування боргу, що давало змогу деяким банкам кредитувати підприємства з низьким рівнем фінансової стійкості, то нове Положення зменшує можливість приховувати значні кредитні ризики. Для обмеження кредитування фінансово неспроможних підприємств Положенням № 351 передбачено використання рекомендованої Базельським комітетом з банківського нагляду формули, яка враховує три компоненти: ймовірність дефолту боржника (PD – probability of default), рівень втрат в разі дефолту (LGD – loss given default) та борг за активом (EAD – exposure at default).

Оцінювання кредитних ризиків відбувається на основі збитків, очікуваних упродовж наступних 12 місяців (на відміну від раніше прийнятої у банківській практиці концепції оцінювання отриманих збитків). Ґрунтується методика визначення кредитоспроможності позичальника – юридичної особи на застосуванні стандартизованого підходу до оцінювання фінансового стану боржників банку – економетричної скорингової моделі (Logit-моделі) [1], яка має оновлюватися НБУ щороку відповідно до динаміки розвитку економічних процесів в Україні; розширення «поля» оцінювання за рахунок групи підприємств, з якими позичальник пов'язаний відносинами контролю або спільним економічним ризиком; врахування інших факторів, зокрема, своєчасність виконання боржником своїх зобов'язань тощо.

Загалом сучасний механізм оцінювання кредитоспроможності позичальників – юридичних осіб сприяє переходу на прозорі стандарти роботи, при яких вирішальним індикатором імовірності дефолту позичальника є його фінансовий стан.

1. Покідін Д. Економетрична модель Національного банку України для оцінки кредитного ризику банку та альтернативний метод опорних векторів// Д.Покідін. – Вісник Національного банку України, грудень, 2015. – с. 53-75.

ЕКОНОМІЧНА ІНФОРМАЦІЯ В УПРАВЛІННІ СУБ'ЄКТОМ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Інформація визначається важливим ресурсом будь якої підприємницької діяльності. Такий підхід особливо актуалізувався протягом останніх років, коли теоретично і практично підтверджено, що світова цивілізація перейшла до етапу інформаційного розвитку на засадах знанневих компетенцій. Певна річ, інформація в процесі управління, як його складова виконує важливі функції. Втім визначати інформацію як самостійний ресурс, відокремлений від інших елементів виробництва (матеріальних, людських) все таки не варто. Тому, дещо нелогічним виглядає установлений вираз «обліково-аналітичне забезпечення ефективності підприємницької діяльності», що нерідко виноситься у тему наукових досліджень, зокрема дисертаційних.

Загалом, інформація стосується фактів і процесів ведення бізнесу. Відповідно, вона проходить етапи накопичення, аналізу, контролю і передачі в узагальненому вигляді на різні ієрархічні рівні управління. Якщо факт господарської діяльності визнавати елементарним моментом господарського процесу, що змінює або підтверджує склад засобів підприємства або їх джерел або одночасно одного і другого [1, с. 11], то початковою точкою бухгалтерського обліку як специфічної інституції сучасної інформаційної економіки слід вважати саме факти господарської діяльності. Абсолютно точно наперед встановити доцільність їх здійснення з позиції позитивного впливу на результативність діяльності практично неможливо, оскільки рішення приймаються в умовах ризику і невизначеності. Позаяк, але за інформацією щодо господарських фактів відображених у системі обліку, складається повна уява про процес ведення бізнесу.

Хоча традиційно вважається, що сфера бухгалтерського обліку стосується минулих ситуацій, тобто фактів, що вже мали місце, тим не менше тільки на основі узагальненої інформації можливо окреслити стратегію на майбутнє. Таким чином до інформації слід підходити з позиції майбутньої економічної вигоди, що надійно ввійшло у практику стосовно характеристики активів.

З огляду на це, інформація є специфічним ресурсом, який контролюється суб'єктами за результатами фактів минулих періодів, від яких очікуються майбутні економічні вигоди. Логічно, а чому би і ні?

Певна річ, на основі інформації, ухвалюються відповідні рішення, спрямовані на приріст економічних вигод щонайменше протягом звітного періоду у формі притоку або зростання активів чи зменшення зобов'язань. Таким підходом, положення облікових стандартів, щодо активів переносимо у сферу інформації, що продукується системою бухгалтерського обліку.

З іншого боку, інформацію важливо розглядати і як потенціал розвитку компанії. В процесі узагальнення інформації коригуються рішення щодо зміни певних господарських фактів з метою підвищення результативності бізнесу. З огляду на це, необхідно забезпечити формування інформації на запит різних ієрархічних рівнів управління суб'єктом господарювання. Далі здійснюється інтерпретація інформації через використання інструментарію економічного аналізу і врешті – підтверджується її повнота і достовірність щодо фактів господарської діяльності із застосуванням дієвих контрольних процедур, зокрема і аудиторських.

Важко передбачити, у якій із перелічених ланок можуть виникнути негативні моменти і як надалі вони впливатимуть на характер зміни інших елементів управління. У цьому сенсі слід вести мову про адресність інформації, тобто про конкретну інформацію-конкретному користувачу. Такий підхід виокремлюється ще на етапі планування за різними векторами діяльності. Саме на етапі планування необхідно сформуванати перелік потрібної інформації на запит управлінців різних рівнів діяльності її адресатів. Чим нижчий рівень управління, тим більш деталізованою має бути інформація. Нині розширити інформативність бухгалтерських записів за фактами господарської

діяльності не складає проблеми. Це забезпечується запровадженням будь-якої кількості аналітичних рахунків у потрібному зрізі на запит адресатів.

Більше того, це дозволяє навіть облікові процедури управлінського обліку «втиснути» у межі рахунків бухгалтерського обліку.

Врешті тільки інформацію потрібного рівня деталізації можливо характеризувати як ділову, адресну інформацію.

Якщо існує запит на інформацію, значить на етапі планування було виокремлено конкретну сферу діяльності, складові якої підпали під облікові записи з метою подальшого контролю.

Таким чином, інформаційне забезпечення економічного управління включає:

- Моніторинг наявності адресної інформації;
- Аналіз значень показників за обраною їх номенклатурою, узагальнення отриманої інформації;
- Подання керівництву адресної інформації, яка пройшла попередні процедури контролю щодо її повноти та достовірності відповідно до попереднього запиту

В процесі формування адресної інформації нівелюється проблема уніфікації структури і форми її подання. Водночас підвищується значення логістики процесів формування інформації, джерел її походження, каналів передачі. У такий спосіб можливо виключити необґрунтовані витрати на її формування і забезпечити раціональний розподіл обов'язків працівників, залучених до процесу формування інформації. За такого підходу, представлена інформація буде гарантом забезпечення обґрунтованості управлінських рішень і набуде чітких ознак економічної інформації.

1. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма факторов хозяйственной жизни/Я.В. Соколов. – М.: магистр: ИНФРА.2010.-221 с.

АНАЛІЗ МАРКЕТИНГОВОЇ СТРАТЕГІЇ ВАРТІСНО-ОРІЄНТОВАНОГО ПІДПРИЄМСТВА НА РІЗНИХ ЕТАПАХ ЖИТТЄВОГО ЦИКЛУ

Життєвий цикл підприємства значною мірою є наслідком обраної його керівництвом стратегії розвитку. Будь-який етап життєвого циклу підприємства, стрімкий ріст, стабільність чи спад, викликаний змінами у його стратегії або відсутністю потрібних змін, впровадженням нової більш вдалої або невдалої стратегії. Діяльність підприємства на кожному конкретному етапі життєвого циклу здійснюється згідно визначеної мети, що потребує коректування напряму розвитку залежно від впливу зовнішніх і внутрішніх факторів. Аналіз ефективності маркетингової стратегії на етапах життєвого циклу підприємства з вартісно-орієнтованим управлінням діяльністю дасть змогу обрати відповідні коригувальні заходи, а також оптимально розподілити ресурси підприємства з метою підвищення його вартості.

Для аналізу ефективності маркетингової стратегії доцільним є розподіл показників залежно від їх пріоритетності на кожному з етапів життєвого циклу підприємства. Проте ряд показників є доцільними для застосування при оцінюванні маркетингової стратегії на усіх етапах життєвого циклу вартісно-орієнтованого підприємства, зокрема, їх можна умовно згрупувати на загальні, інформаційні, структурні та управлінські.

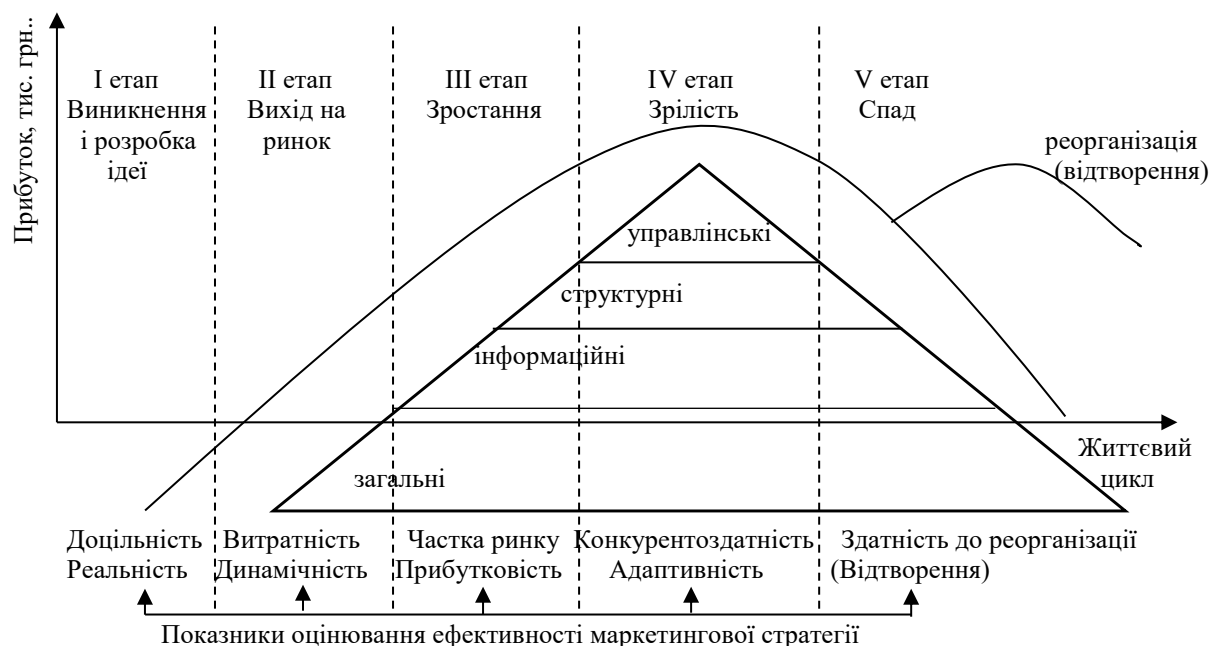


Рис. 1. Особливості застосування показників оцінювання маркетингової стратегії вартісно-орієнтованого підприємства залежно від етапу життєвого циклу

Зокрема, на першому етапі (виникнення та розробка ідеї) альтернативні варіанти стратегій слід оцінити за показниками реальності, обґрунтованості, конкурентоздатності. Остаточний вибір стратегії передбачає її оцінювання за показниками результативності, доцільності, етичності, раціональності, адаптивності, надійності. Другий етап (вихід на ринок) передбачає аналіз стратегії за показниками витратності і динамічності. На третьому етапі (зростання) серед показників аналізу на

перше місце виходить вимірювання результативності стратегії і охоплення ринку. Четвертий етап (стабільність, зрілість) полягає аналізі стратегії за показниками конкурентоздатності і адаптивності. П'ятий етап (спад, криза) полягає у дослідженні можливостей відтворення діяльності підприємства (його життєвого циклу) [1].

Проте, основним наслідком оцінювання ефективності маркетингової стратегії з врахуванням етапу життєвого циклу підприємства повинні бути пошук і обґрунтування його можливостей до реорганізації (відтворення) своєї діяльності. Такі можливості дають змогу виявити і дослідити групи показників: загальні (глобальність, гнучкість, безперервне вдосконалення, фокусування на інтересах зацікавлених груп), інформаційні (самоконтроль, об'єктивність, самостійне визначення відповідальності), структурні (децентралізація, самоорганізація, контроль через культуру і цінності, співвідношення між культурою і завданнями), управлінські (самоорганізація, співпраця тощо) [2].

Дослідження ефективності маркетингової стратегії на різних етапах життєвого циклу підприємства передбачає застосування відповідних методів аналізу. На перших етапах життєвого циклу доцільним є використання методів, які дають змогу спрогнозувати значення показників ефективності маркетингової стратегії. Це методи перспективного аналізу, такі як метод п'яти силі SWOT-аналізу, програмування і економіко-математичних методів тощо. На останніх етапах життєвого циклу підприємства доцільним є виявлення тенденцій та наслідків впливу факторів. А отже, слід застосовувати методи ретроспективного аналізу, такі як порівняння, елімінування, деталізації тощо [1-2].

Таким чином, оцінювання маркетингової стратегії за відповідними, пріоритетними для визначеного етапу життєвого показниками циклу підприємства дасть змогу не тільки оцінити її ефективність, але й передбачити можливі зміни у тривалості життєвого циклу та його етапів. Крім цього, основним результатом такого оцінювання є визначення можливості відтворення (реорганізації або відновлення) життєвого циклу, що є передумовою довготривалої та успішної діяльності підприємства на ринку.

1. Чухрай Н. І. Сутність і класифікація методів оцінювання ефективності маркетингових стратегій вартісно-орієнтованих підприємств / Н. І. Чухрай, З. О. Коваль // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 7. – С. 118-129; 2. Коваль З.О. Ефективність маркетингової стратегії підприємств: особливості оцінювання на різних етапах контролю/ З.О. Коваль // Матеріали науково-практичної конференції з міжнародною участю «Інформаційні технології обліково-аналітичного забезпечення управління бізнесом», 10 травня 2016 р.). – Ірпінь. Навчально-науковий інститут обліку, аналізу та аудиту Університет державної фіскальної служби України, – С. 132-133.

ВПЛИВ ПРОЦЕСІВ СУЧАСНОСТІ НА ФОРМУВАННЯ ЕКОНОМІЧНОГО ПОТЕНЦІАЛУ ПІДПРИЄМСТВ

Глобальний економічний простір дуже швидко змінюється і за динамічністю перетворень важко встежити не тільки звичайним споживачам, але й власникам відомих світових брендів. В час цифрових технологій, розвинутої мережі Інтернет, вільного доступу до найрізноманітнішої інформації споживачі зберігають високі вимоги до якості продукту і мають можливості значно ширшого вибору.

Враховуючи те, що США випереджає за рівнем та масштабами розвитку будь-яку іншу розвинену державу, лідирує в світовій економіці, потрібно зважати на тренди американського бізнесу. Так, згідно проведених досліджень [1], підприємства мають змінитись щоб не втратити економічний потенціал. Сьогодні новий споживач користується новими технологіями, тому потрібен новий шлях для пошуку і наближення до споживача. Також все більше користувачів медіа ресурсів відмовляються від витрачання часу на рекламу, яка стає все менш ефективною. Тому суть рекламної стратегії, яка базується на плануванні дій для створення поінформованості споживачів про рекламований продукт шляхом створення рекламного повідомлення [2, с.76] повинна змінюватись. Прикладом може слугувати стан автомобільної промисловості США, де лідирує компанія «Тесла», яка не витрачає значних коштів на рекламу по телебаченню, натомість кошти рекламного бюджету спрямовує на інновації. В той же час інші автомобільні підприємства втрачають частки на ринку, продовжуючи інвестувати в традиційну рекламу.

Так, досить довгий період підприємствам потрібно було досліджувати споживчі настрої і для задоволення споживчих потреб орієнтуватись на відповідний випуск продукції. Обсяги потреб і вимог споживачів були своєрідним полем невідомого з великими масштабами. З плином часу масштаби невідомого зменшувались, зокрема через появу цифрових технологій, які стрімко змінюють світ. Більше 20 років тому загальнодоступною стала мережа Інтернет, яка з кожним роком розширювалась, і сьогодні кожен користувач смартфона цілодобово до неї підключений. Тому і правила ведення бізнесу, продажів, маркетингу, логістики набувають нових рис. База споживчих потреб і вимог формується за допомогою звичайних пошукових запитів, оскільки покупці все частіше шукають інформацію онлайн. Тому й змінюються традиційні моделі продажів, все більшої популярності набувають так звані маркетплейси, тобто такі групи, які можуть досить точно будувати зв'язок між потребами споживачів та продуктами, що відповідають цим потребам. Саме на маркетплейсах за допомогою пошукових запитів в Інтернеті споживачі швидше поєднують споживчі потреби і вимоги з конкретним продуктом.

Відомий принцип Парето, згідно якого для багатьох явищ 80 відсотків наслідків спричинені 20 відсотками причин. Тому достатньо було проаналізувати 20-відсоткову вибірку споживчих настроїв, яку, в основному, вивчали та контролювали основні бренди. Проте, сьогодні отримана з допомогою сучасних технологій консолідована інформація дозволяє всебічно аналізувати споживчі настрої, фрагментувати їх відповідно до категорій, та ефективно використовувати це в прийнятті управлінських рішень щодо формування пропозиції для задоволення попиту.

Основою розвитку та ефективного функціонування кожного підприємства є його економічний потенціал, тобто сукупність наявних ресурсів, можливостей, здатностей та компетенцій створювати цінності. Проте, досягають успіху не ті суб'єкти господарювання, що мають багато ресурсів та налагоджене виробництво, а ті, які використовують можливості, впроваджують інновації, застосовують новітні технології і на основі цього створюють конкурентний продукт. Вимоги споживачів до якості продукту були і залишаються високими, потреби – різноманітні, тому відкриті великі можливості на ринку для високоякісних продуктів, які не є брендовими та не підтримувані рекламою, але знаходять або можуть знайти своє місце на маркетплейсах. Вітчизняні

підприємства просувають свої продукти з допомогою традиційних підходів, зокрема витрачаючи значний бюджет на телевізійну рекламу. Однак, використані на це фінансові ресурси краще спрямувати на вдосконалення наявних і розробку новітніх продуктів. Дослідивши споживчий ринок по нових каналах та інвестувавши в науково-технічний розвиток вони отримають інноваційний продукт, який буде якісніший і відповідатиме споживчим потребам. Тому вітчизняним виробникам, більшість з яких не мають відомого імені на світовому ринку, при формуванні економічного потенціалу варто взяти такий підхід до уваги, щоб найкращим чином забезпечити інтереси та потреби сучасних покупців, і, відповідно, свій розвиток.

1. Скотт Галлоуей: *Загибель реклами промислового комплексу. Електронний ресурс. Шлях доступу: <https://www.nbforum.com/nbreport/scott-galloway-death-advertising-industrial-complex/> ;*
2. Ястремська О. М. *Рекламна стратегія: теоретичні положення та класифікація / О. М. Ястремська, Л. С. Поклонська // Економіка розвитку: наук. журн. – Х.: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. – №2 (74). – С. 70-78.*

СИСТЕМА ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МЕНЕДЖМЕНТУ В СУЧАСНІЙ ПРАКТИЦІ ПІДПРИЄМСТВ АГРОПРОМИСЛОВОГО КОМПЛЕКСУ

Кризові явища, що склалися у глобальному фінансово-економічному середовищі та національній економіці у багатьох випадках зумовлюють викривлення і недостовірність інформаційних потоків, а отже не задовольняють вимоги та потреби управління сучасними підприємствами агропромислового комплексу.

Дієвим інструментарієм у формуванні та зміцненні конкурентоспроможності в умовах постійних змін економічного середовища є ефективна система обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства та зовнішніх користувачів для прийняття поточних і стратегічних управлінських рішень.

На думку Вольської В., обліково-аналітичне забезпечення являє собою сукупність процесу збору, підготовки, реєстрації та зведення облікової інформації підприємств залежно від законодавчо встановленої системи ведення обліку, і проведеного на основі цієї інформації глибокого аналізу із застосуванням певних методів і прийомів [2].

Волощук Л.О. у своїй статті пропонує застосування терміну «система обліково-аналітичного забезпечення» так, як обліково-аналітичне забезпечення є поєднанням підсистем управління, які виконують певні функції та взаємодіють між собою [1].

Більшість економістів виділяють дві важливі функціональні компоненти системи обліково-аналітичного забезпечення суб'єкта господарювання – облік та аналіз [3]. Отже, облік забезпечує оперативність збирання та обробку виробничої, комерційної, фінансової та інших видів інформації, забезпечення зацікавлених користувачів об'єктивними даними про фінансовий стан і результати діяльності підприємства. Аналіз дозволяє, за допомогою аналітичних і економіко-математичних методів досліджувати наявність, структуру, динаміку економічних показників, оцінювати їх ефективність, вплив різних чинників на фінансовий стан.

Організація системи обліково-аналітичного забезпечення підприємств агропромислового комплексу повинна враховувати особливості галузі, а також передбачати правильність і раціональність організації ведення бухгалтерського обліку. Має забезпечуватися своєчасне і правильне документування господарських операцій, достовірність і вичерпність даних, постійний контроль за витратами та виконанням планів. Окрім цього бухгалтерський облік має бути еластичним і мати змогу варіювати при виникненні деяких особливих ситуацій, що може забезпечити його автоматизація.

Аналіз практики діяльності вітчизняних підприємств АПК вказує на відсутність необхідного обліково-аналітичного забезпечення, що зумовлює формування недостовірних або формальних фінансових результатів. Так, господарству складно орієнтуватися у подальшому розвитку, знижується його конкурентоспроможність, показники фінансової стабільності, що може привести до банкрутства.

Наразі спостерігається відсутність у агропромислових підприємствах взаємозв'язку між довгостроковою стратегією, менеджментом та обліково-аналітичним забезпеченням, що призводить до неповного використання їх можливостей. А сама облікова політика формується тільки для організації фінансового обліку, без врахування завдань і потреб управлінського обліку. Чільне місце не виділяється організації і проведенню аналізу господарської діяльності або пріоритетним її напрямком, що зумовлює помилки та викривлені дані. Недооцінена функція контролю, яка забезпечує здійснення співставлення планових і фактичних показників діяльності для підвищення ефективності планування, що є незамінним на всіх етапах управління агропромисловим підприємством

Також, значна частина поточного обліку і аналітичних розрахунків здійснюється без автоматизації більшості процесів. Існує недостатнє забезпечення в сільській місцевості засобами збору та обробки інформації, застарілість та недостовірність її, застарілі методи збору інформації та неоперативна її передача. Зрозумілим є, що при використанні обчислювальних систем управлінського обліку, сама методологія обліку змінюється, зокрема система обліку, обліковий процес, контроль та якість менеджменту, при цьому наукові підходи та практична організація управлінського обліку залишаються незмінними.

Безперечно, вкрай важливого значення набуває рівень професійної компетентності бухгалтерів, який залежить від постійної актуалізації професійних знань бухгалтерів у відповідності до сучасних вимог професії, досягнень інформаційних технологій та нормативного поля розвитку підприємництва агропромислового комплексу України.

Сукупність зазначених проблем дає підстави до висновку, що на сучасному етапі господарювання більшості підприємств АПК роль обліково-аналітичного забезпечення ефективного менеджменту вимагає поєднання наукових досліджень з практичним їх впровадженням. На регіональному рівні агропромислові підприємства досі не мають організованої сучасної системи обліково-аналітичного забезпечення, яка б повною мірою забезпечувала сільгоспвиробників достовірною, своєчасною та значущою інформацією.

1. Волощук Л.О. Обліково-аналітичне забезпечення управління інноваційним розвитком підприємства / Л.Волощук// Праці Одеського політехнічного університету. – 2011. – №2 (36). – С.329-334; 2. Вольська В. В. Методичні підходи до обліково-аналітичного забезпечення та аудиту управлінської діяльності аграрних підприємств / В. Вольська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. — 2012. — № 3 (24). — С. 83–88; 3.Рожельюк В.М. Концептуальні основи обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємства / В.Рожельюк, П.Денчук // Сталий розвиток економіки. – 2013. – №1 (18). – С.270-274

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕНЕРГОМЕНЕДЖМЕНТУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Сучасні умови функціонування бюджетних установ вимагають економного використання енергоресурсів, що у свою чергу зумовлює необхідність здійснення відповідного вимогам часу та якісного обліково-аналітичного забезпечення, управління ресурсами, впровадження сучасних інформаційних систем і технологій, врахування сучасних факторів діяльності підприємств [1]. Використання енергоресурсів на основі затратного підходу викликає нераціональні витрати фінансових ресурсів лікувальних та комунальних установ, що негативно впливає на соціальну складову діяльності та регіональної влади. Використання диверсифікованих енергоносіїв є необхідною передумовою участі у діяльності України у Європейському Союзі (застосування концепції сталого розвитку, ефективне використання відновлюваних, нетрадиційних джерел енергії, термосанції застарілих будівель тощо). Системний та кваліфікований облік і аудит повинен здійснюватися щодо використання показників питомого використання енергоресурсів на квадратний метр(особу), динаміки енергоспоживання комунальних установ по роках досліджуваного періоду та по видах енергоносіїв [2].

Активна участь місцевого самоврядування в енергоменеджменті бюджетних будівель спостерігається у Києві, Львові, Черкасах, Луцьку, Херсоні, Полтаві, Чугуєві, Івано-Франківську, Долині, Могилів-Подільську та ін. містах. Результат- суттєве зниження енерговитрат за всіма видами енергоспоживання, покращення фінансового становища комунальних підприємств.

Зменшення обсягів споживання енергії призводить до скорочення витрат на придбання енергоресурсів; прогнозування попиту на енергоресурси бюджетними об'єктами; збільшення інвестицій в енергоефективність будівель комунальної інфраструктури. Позитивний досвід в Україні здобуто під час роботи Асоціації Енергоефективних Міст України щодо поширення європейського досвіду, співпраці 35 міст партнерів проекту РМТ. Важливим напрямком комунального енергоменеджменту є пошук нових джерел та механізмів фінансування енергоощадних проєктів, впровадження досвіду роботи енергосервісних компаній, які працюють на енергоринку.

1. Карий О.І. Фактори, що впливають на розвиток сучасних підприємств/О.І.Карий, В.І. Воськало, М.І. Бокало// Тези доп. наук.-практ. кофер. «Маркетинг та логістика в системі менеджменту».- м. Львів, 7-9 жовтня 2004р.-Львів:Вид-во Львівської політехніки. – с. 125;
2. Коpecь Г.Р. Інформаційні технології в системі обліково-аналітичного забезпечення енергоменеджменту об'єктів комунального господарства/ Г.Р. Коpecь, Т.А. Коpecь// Тези доп. наук.-практ. кофер. «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства».- м. Львів, 20-22 квітня 2007р.-Львів:Вид-во Львівської політехніки. – с. 103-104.

ПЕРЕДУМОВИ ВПРОВАДЖЕННЯ LEAN ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

У сучасних умовах господарювання одним із найпоширеніших недоліків у методиці та організації бухгалтерського обліку є його складність і недоступність для великої кількості персоналу (управлінського, виробничого та ін.) на підприємстві. Це призводить до того, що далеко не всі працівники підприємства (управлінський, виробничий персонал та ін.) володіють інформацією про фінансовий стан та перспективи діяльності підприємства, а, отже, відсутніми є особистісна оцінка та визначення індивідуальної ролі кожного з них у діяльності підприємства. Все це призводить до демотивації персоналу і як наслідок зменшення продуктивності діяльності працівників.

Наступний недолік у методиці та організації бухгалтерського обліку полягає у громіздких розрахунках собівартості продукції (товарів, робіт, послуг). Це у своїх наукових працях з питань lean обліку розкрив Джерольд Солон, який зазначав, що по-перше, багато часу затрачається на звірянні розрахунків з постачальниками сировини і матеріалів, при цьому основною проблемою при закупівлі сировини і матеріалів є відсутність маркетингових досліджень закупівельних цін на сировину і матеріали, що призводить до вибору не завжди кращого постачальника сировини і матеріалів за критерієм ціна і якість. По-друге, у своїй практичній діяльності за результатами здійснених процесів під час виробництва продукції, товарів, робіт, послуг підприємства складають виробничі звіти, які складаються у розрізі статей витрат, проте у них відсутня інформація про відходи, які утворилися під час виробничого циклу. Це призводить до неточностей в розрахунку собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) [1].

Також на підприємствах, де впроваджено лише “традиційний” бухгалтерський облік поширеним є у практичній діяльності складення бюджетів з розбивкою їх на звітні періоди (місяць, квартал, рік та ін.), при цьому показники, які наводяться у таких бюджетах повинні бути однозначно досягнуті. Такий процес складання бюджетів частково суперечить законам економіки, відповідно до яких відомо, що попит і пропозиція як базисні економічні категорії мають тенденцію частих змін. Тобто, якщо попит на певну продукцію (товари, роботи, послуги) є вищим, ніж заплановано у бюджетах, то підприємство не зможе задовільнити всіх покупців у необхідній продукції (товарах, роботах, послугах), і як наслідок втратить певну кількість платоспроможних клієнтів, тобто частку ринку. І навпаки, якщо попит на продукцію (товари, роботи, послуги) є нижчим ніж заплановано у бюджетах, то на підприємствах виникають значні залишки продукції (товарів), які по суті своїй не відповідають економічній дефініції “активу”, оскільки, по-перше, не можуть принести економічні вигоди для підприємства, а по друге, не контролюються підприємством, оскільки наслідком ефективного здійснення контролю на підприємстві є відсутність залишків неліквідних активів.

Вищенаведені економічні факти, що мають місце на підприємствах різних видів економічної діяльності дають можливість стверджувати, що традиційний бухгалтерський облік не підходить для підприємств, виробничий процес яких побудований на основі lean-принципів, які передбачають виробництво невеликої партії продукції, тобто створення одиничного виробничого циклу під конкретне замовлення. Тобто на lean-підприємствах традиційний бухгалтерський облік не має місця, на противагу lean-обліку, основою якого є наступні принципи [2]:

1. При організації обліку приймай рішення з урахуванням довгострокової перспективи, навіть якщо це завдає шкоди короткостроковим фінансовим цілям. Необхідно використовувати системний і стратегічний підходи при постановці мети, при цьому всі оперативні облікові рішення повинні бути підпорядковані такому підходу.

2. Обліковий процес у вигляді безперервного потоку інформації сприяє виявленню проблем. Необхідно скоротити до мінімуму час, при якому облікові дані знаходяться на підприємстві без опрацювання, аналізу та відповідного прийняття на їх основі ефективних рішень.

3. Організація обліку повинна сприяти своєчасному та достовірному формуванню та наданні інформації внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття останніми рішень. При цьому основний підхід повинен бути наступним – “точно в строк”, тобто облікова інформація має економічну цінність саме на той момент, коли вона необхідна менеджеру (керівнику).

4. Розподіляй обсяг робіт (права, обов’язки, відповідальність) працівників облікової служби рівномірно.

5. Організуй «відпочинок» для працівників облікової служби у вигляді семінарів, конференцій, круглих столів, симпозіумів, якщо це призведе до зростання якості облікової інформації. Необхідно розробити візуальну систему повідомлення лідера команди і її членів про те, що облікові дані можуть бути змінені під впливом прийняття нових нормативно-правових актів, внесення змін до діючого законодавства чи створення нової методики і організації ведення обліку на підприємстві.

6. Стандартні облікові завдання – основа безперервного вдосконалення і делегування повноважень співробітникам облікової служби. Не потрібно забороняти творче самовираження облікових працівників, що спрямоване на підвищення ефективності формування облікової інформації.

7. Використовуй візуальний контроль при організації обліку, щоб жодна проблема не залишилася непоміченою. Необхідно використовувати прості візуальні підходи, щоб допомогти працівникам оперативно визначити, де вони відхиляються від загальноприйнятих норм і принципів опрацювання облікових даних.

1. Соломон Дж. Учет по системе Лин. Как согласовать работу финансовой службы и производства» / Дж. Соломон ; пер. с англ. В. Д. Соколовой. – М.: Вершина, 2007. – 256 с.; 2. Maskel Brian H. What is Lean Accounting / Brian H. Maskel : [Електроннийресурс]. – Режимдоступу : <http://www.maskell.com/leanAcctg.htm>.

ОСОБЛИВОСТІ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МАРКЕТИНГОВИХ РІШЕНЬ У СУЧАСНИХ УМОВАХ

Маркетингова орієнтація передбачає, що підприємство приймає рішення щодо вдосконалення своєї діяльності з урахуванням потреб та переваг споживачів. Активний розвиток НТП, збільшення частки населення, яка користується Інтернетом відкриває нові можливості для підприємств при дослідженні поведінки споживачів. Зростання кількості закупівель споживачів у мережі Інтернет чи пересування їх із включеними мобільними телефонами дозволяє підприємствам отримати детальну інформацію про споживчі уподобання та розробити для них персоналізовані пропозиції. Значні можливості у цьому відкриває і робота підприємств у соціальних мережах. Вищезазначене обумовлює той факт, що маркетологи працюють з великими обсягами інформації, які необхідно проаналізувати та систематизувати з використанням сучасних технологій. Перевагами використання великих даних в маркетинговій діяльності є: створення найбільш точного портрету цільових споживачів; прогнозування реакції споживачів на маркетингові заходи; персоналізація рекламних повідомлень; оптимізація виробництва і розподілу товарів; утримання великої кількості клієнтів з невеликими витратами.

Технологія великих даних включає у себе різноманітні методи економічно доцільної обробки значних обсягів різноманітної інформації для отримання необхідної та використання її при прийнятті управлінських рішень. Адже в умовах сьогодення з усього масиву наявної інформації лише 20 % – є структурованою, а інша існує у вигляді описів, відеоматеріалів, інформації у соціальних мережах, даних, отриманих з датчиків і її належна обробка дозволить значно покращити фінансові результати діяльності підприємств – збільшити прибутки найбільших компаній у світі на 2,5 млрд. дол. [1]. Перспективи розвитку у цій сфері є значними. Аналіз вторинної маркетингової інформації свідчить, що технології великих даних зростають у шість разів швидше, ніж ІТ-індустрія загалом, досягнувши у 2017 р. 35 млрд. євро. Значні можливості у цій сфері відкриває і той факт, що вартість збереження 1 Гігабайту інформації у 2016 р. була достатньо невеликою – 2 центи, тоді як у 1985 р. вона становила 85 тис. дол. США [2].

Отже, Інтернет сьогодні є основним джерелом великих даних. Все, починаючи від веб-сайтів до аналітики щодо переходів посилань рекламних оголошень може бути проаналізовано і інтерпретовано, що значно розширює можливості маркетингової служби підприємства у напрямі задоволення потреб споживачів.

1. Мальченко І. *Big Data збільшить прибутки найбільших компаній світу на \$2,5 млрд.* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://delo.ua/tech/big-data-zbilshit-pributki-najbilshih-kompanij-svitu-na-25-m-283609>. 2. Сальников М. *Великі дані для малих компаній: як і навіщо аналізувати* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://delo.ua/businessman/veliki-dani-dlja-malih-kompanij-jak-i-navischo-analizuvati-318242>.

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА РОЗВІДКУ ЗАПАСІВ КОРИСНИХ КОПАЛИН НАФТОГАЗОВИДОБУВНИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ

Особливості ведення бухгалтерського обліку на підприємствах нафтогазовидобувної галузі великою мірою обумовлені саме специфікою технологічного процесу пошуку, розвідки та оцінки родовищ природних ресурсів, що потребує детального вивчення складу витрат на розвідку запасів, існуючого нормативно-законодавчого регулювання їх обліку в Україні та за кордоном.

Першочергово потрібно чітко визначити, які саме роботи підпадають під визначення «розвідка» та «розробка» стосовно до нафтогазовидобувних підприємств. Введений в дію у 2008 році П(с)БО 33 [1], містить тільки загальні рекомендації без урахування специфіки нафтогазовидобувної галузі. Зокрема, під розвідкою запасів корисних копалин тут слід розуміти «пошук та визначення обсягів і якості корисних копалин, включаючи нафту, природний газ та інші невідтворювані природні ресурси, що здійснюється підприємством після отримання права на розвідку запасів корисних копалин у межах визначеної ділянки (території), а також визначення технічної можливості та економічної доцільності видобутку корисних копалин».

Визначення поняття «розвідка родовищ нафти і газу» подано у Галузевому стандарті №320-2002: «розвідка родовищ нафти і газу – етап (комплекс) геологорозвідувальних робіт, що здійснюються з метою визначення геометричних, фільтраційно-ємнісних, геолого-промислових та інших параметрів відкритих родовищ нафти і газу, підрахунку розвіданих запасів вуглеводнів, визначення всіх параметрів, необхідних для складання проекту розробки родовища» [2]. Згідно із ст. 1 Закону України «Про нафту і газ» [3], «розробка родовища нафти і газу – технологічний процес вилучення з родовища нафти, газу та супутніх їм корисних компонентів, який складається з двох послідовних етапів – дослідно-промислової розробки родовища та промислової розробки родовища». В свою чергу, «Дослідно-промислова розробка родовища нафти і газу – стадія геологічного вивчення родовища, на якій здійснюється видобуток з родовища обмеженої кількості нафти і газу з метою визначення його промислової цінності, уточнення гірничо-геологічних та технологічних параметрів, необхідних для підрахунку запасів нафти, газу і супутніх компонентів та обґрунтування вибору раціонального методу (технології) промислової розробки родовища».

Звідси можна зробити такі висновки. По-перше, для цілей обліку із виконанням вимог П(с)БО 33, до складу витрат на розвідку слід відносити комплекс робіт, що належать не тільки до розвідки як такої, але і до етапу дослідно-промислової розробки родовища. Це можна обґрунтувати тим, що на цьому етапі здійснюються роботи, які дозволяють остаточно оцінити технічну можливість та економічну доцільність видобутку корисних копалин, що і вимагає П(с)БО 33. По-друге, як видно з переліку робіт на стадії розвідки, однією із суттєвих складових є роботи з будівництва пошукових та розвідувальних свердловин, що вимагає врахування особливостей даного виду діяльності.

Очевидно, що П(с)БО 33 створено, спираючись на вже існуючі МСБО та ГААР. Проте вітчизняний стандарт, містить досить багато суперечностей або недостатньо детально розкритих питань. Зокрема, у П(с)БО 33 не міститься вказівок щодо визначення того моменту, коли технічна можливість та комерційна доцільність видобутку корисних копалин стали очевидними. Можна припустити, що такі критерії кожне видобувне підприємство повинно встановити самостійно у своїй обліковій політиці, враховуючи технологічні особливості видобутку окремих видів запасів.

У П(с)БО 33 нічого не деталізовано про нарахування амортизації на активи з розвідки запасів корисних копалин, хоча і зазначено, що щороку на дату річного балансу вони тестуються на наявність ознак можливого зменшення їхньої корисності на підставі П(С)БО 28 [4]. У МСБО

амортизацію запасів корисних копалин позначають терміном «виснаження». Норму виснаження зазвичай розраховують як співвідношення вартості активу до очікуваного об'єму видобутих копалин за весь період експлуатації [5].

Не врегульовано і питання відображення в обліку витрат на розвідку запасів. Так, у плані рахунків бухгалтерського обліку не передбачено окремого рахунку для обліку активів, пов'язаних з розвідкою запасів корисних копалин. Оскільки після визнання технічної можливості та економічної доцільності подальшого видобутку корисних копалин витрати на розвідку їхніх запасів визнаються активами у складі нематеріальних активів, то доцільно у бухгалтерському обліку ввести окремий субрахунок до рахунку 12, де мають накопичуватись відповідні витрати.

1. Витрати на розвідку запасів корисних копалин: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.08.2008 р. № 1090 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0844-08>; 2. Галузевий стандарт України №320-2002 «Розвідка (до розвідка) та облаштування родовищ нафти і газу. Складові елементи видів робіт і об'єкти будівництва»; 3. Закон України «Про нафту і газ» від 12 липня 2001р. №2665-III. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2665-14>; 4. Зменшення корисності активів: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 817 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>; 5. Розвідка та оцінка запасів корисних копалин: Міжнародний стандарт фінансової звітності 6 // Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dipifr.info>.

ДІАГНОСТИКА ТОЛІНГОВИХ ОПЕРАЦІЙ ЗА ПРІОРИТЕТНИМИ МОТИВАМИ ВІТЧИЗНЯНИХ ПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Не новиною є той факт, що вітчизняний бізнес-арсенал характеризується потужним потенціалом у різних сферах функціонування, проте значна частина господарюючих суб'єктів неспроможна ефективно його використати з огляду, насамперед, на гострий дефіцит фінансових ресурсів у сучасних кризових умовах діяльності. На шляху європейської інтеграції України магістральним завданням представників усіх рівнів економіки є прогресивний розвиток вітчизняної економіки, що досягається від забезпечення сприятливих умов державними та місцевими органами влади для ведення підприємницької діяльності на внутрішніх та зовнішніх ринках до пошуку оптимальних шляхів вирішення існуючих нагальних проблем бізнес-структур зусиллями їхніх власників та керівників. Варто зазначити, що у цьому контексті на сьогодні спостерігається тенденція активного поширення толінгової співпраці вітчизняних переробних підприємств із зарубіжними контрагентами, котрі постачають матеріально-сировинні ресурси для виконавця толінгових робіт та покривають, як правило, усі витрати на виготовлення та реалізацію готової продукції, забезпечуючи при цьому прибуток переробного підприємства. Вивчення сучасної практики ведення господарської діяльності вітчизняними бізнес-структурами дає змогу стверджувати про те, що ключовим мотивом запровадження толінгової діяльності національними товаровиробниками є простоювання виробничих потужностей в умовах дефіциту фінансових ресурсів, що призводить до втрати кадрового складу та поступового занепаду підприємства.

З огляду на усе вищевикладене в умовах ведення толінгової діяльності власники та керівники переробних підприємств прагнуть дізнатись, чи були виправдані їхні мотиви при погодженні на толінгову співпрацю та чи покращився стан підприємства за ключовими сферами його функціонування, в межах яких були ідентифіковані толінгові мотиви. Виконання означених завдань іманентно втілюється у цільовій діагностиці толінгових операцій переробного підприємства. При цьому ефективність діагностичних результатів забезпечується, насамперед, за допомогою якісної методико-методологічної, індикаторно-критеріальної та ідентифікаційно-інтерпретаційної бази оцінювання.

Розпочавши співпрацю із іноземним толінгером, власники та керівники вітчизняного переробного підприємства, як правило, прагнуть впродовж перших місяців взаємодії оперативного дізнатись, чи виправданими були їхні мотиви започаткування толінгової діяльності та чи позитивно впливає така взаємодія на відповідні сфери функціонування підприємства. За таких обставин доцільно здійснювати часткову експрес-діагностику толінгових операцій переробного підприємства. Більш достовірні та обґрунтовані результати про вплив толінгових операцій на стан окремих сфер функціонування виконавця переробних робіт надає часткова фундаментальна діагностика, яка потребує більшого обсягу часових ресурсів для її реалізації, фахівців із вищої кваліфікацією, більш складного методичного та програмно-технічного забезпечення, ніж діагностика в експрес-режимі.

Незважаючи на вид діагностики, процес оцінювання толінгових операцій повинен ґрунтуватись на класичній технології діагностики із врахуванням специфіки толінгової взаємодії та передбачати реалізацію таких етапів: 1. Інформаційне забезпечення діагностики толінгових операцій переробного підприємства. 2. Ідентифікування та інтерпретація пріоритетних першопочаткових мотивів переробного підприємства щодо реалізації толінгових операцій. 3. Визначення цілей діагностики толінгових операцій на переробному підприємстві відповідно до ідентифікованих мотивів у цій сфері. 4. Вибір методів діагностики толінгових операцій на переробному підприємстві. 5. Формування репрезентативної індикаторної бази для діагностики толінгових операцій на переробному підприємстві з урахуванням визначених діагностичних цілей та ідентифікованих

мотивів у цій сфері. 6. Обґрунтування оптимального критеріального забезпечення індикаторів для діагностики толінгових операцій на переробному підприємстві. 7. Розрахунок фактичних значень індикаторів діагностики толінгових операцій переробного підприємства. 8. Зіставлення обчислених значень індикаторів діагностики толінгових операцій переробного підприємства із відповідними їм критеріями оптимальності. 9. Інтерпретація результатів порівняння значень індикаторів та відповідних їм критеріїв оптимальності. 10. Формування висновку щодо впливу толінгових операцій на досліджувану сферу або декілька сфер функціонування переробного підприємства та досяжності діагностичних цілей в межах ідентифікованих мотивів реалізації толінгових операцій.

З огляду на означений вище спектр ключових мотивів здійснення толінгових операцій на вітчизняних переробних підприємствах доцільно виокремити найбільш репрезентативні індикатори, за допомогою яких можна буде діагностувати вплив толінгових операцій на виробничу, фінансову та соціально-кадрову сфери функціонування переробного підприємства як ключові сфери, що на сучасному етапі визначають ефективність здійснення толінгових операцій для значної частини їхніх виконавців. До основних виробничих індикаторів діагностики толінгових операцій переробного підприємства слід зарахувати: порівняльний рівень використання виробничих потужностей, коефіцієнт регенерації виробничої діяльності, коефіцієнт диверсифікації виробничої діяльності, коефіцієнт регенерації товарного асортименту, коефіцієнт диверсифікації товарного асортименту, коефіцієнт інноватизації технологій виробництва, коефіцієнт бездефектності виготовленої продукції в умовах реалізації толінгових операцій. Фінансові індикатори за толінговими операціями включають: коефіцієнт рентабельності толінгових операцій, коефіцієнт оборотності оборотних активів, сумарний обсяг економії витрат в умовах реалізації толінгових операцій, коефіцієнт покриття за толінговими операціями. Соціально-кадрові індикатори у толінговій сфері охоплюють: коефіцієнт збереження кадрового складу, коефіцієнт негативної плинності кадрів, порівняльний рівень середньої заробітної плати робітників, порівняльний рівень соціального захисту робітників, коефіцієнт прийому працівників, порівняльний рівень продуктивності праці, порівняльний рівень трудомісткості, порівняльний рівень компетентності робітників в умовах реалізації толінгових операцій.

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

Впровадження концепції соціально відповідального бізнесу на промисловому підприємстві за Кероллом [1] вимагає перебудови процесів не тільки в економічній, як і в правовій, етичній і філантропічній сферах його діяльності, і це має безпосередній вплив на розвиток обліку соціальної відповідальності, який спрямований на виявлення і вимірювання соціальних і екологічних проблем, пов'язаних з функціонуванням підприємства. Ідея корпоративної соціальної відповідальності вимагає втілення в теорію обліку в результаті економічних і соціальних змін, зростаючим усвідомленням зв'язку бізнесу з іншими сферами життя, насамперед, з діяльністю людини і навколишнім середовищем (соціальним і природнім). На WEB-сайтах підприємств (наприклад, корпорація «Оболонь», система компаній Кока-Кола), які сповідують стратегію сталого розвитку, вже не один рік подаються звіти з корпоративної соціальної відповідальності, зі змістом яких може ознайомитись кожний громадянин.

В [2] автор розглядає облік соціальної відповідальності як результат одного з семи етапів еволюції бухгалтерського обліку – від первісного обліку періоду античності, головною функцією якого було контролювання, до обліку соціальної відповідальності. Сучасна система обліку повинна містити ряд підсистем:

- фінансовий облік – відображаються економічні результати в узагальненому вигляді у формальному вигляді, відповідно до положень фінансової звітності;
- управлінський облік – надає інформацію групі внутрішніх користувачів (менеджерів), яка необхідна для прийняття ділових рішень. Він не є кодифікованим інструментом для оптимального управління наявними ресурсами і досягнення максимального прибутку;
- податковий облік;
- бюджетний облік;
- облік соціальної відповідальності;
- екологічний облік.

Впровадження корпоративної соціальної відповідальності поставило важливі завдання для обліку. Мова йде про формування підприємством інтегрованої звітності, яка направлена на забезпечення отримувачів звітів (державних органів, акціонерів, клієнтів, менеджерів підприємства, власного персоналу) узгодженою, короткою, прозорою і порівняльною інформацією щодо всіх важливих видів діяльності підприємства. Метою інтегрованої звітності є отримання чіткого уявлення про діяльність підприємства, її стратегічні цілі, бізнес-модель, організаційну культуру, співпрацю із зацікавленими сторонами, турботою про навколишнє середовище і власних працівників [3, с. 100].

Виконанню завдань обліку соціальної відповідальності підприємства сприяє еластичність обліку, що уможливорює поділ і використання одиничних рахунків, метою яких є вимірювання, документування, звітність і аналіз об'єкта спостереження. Наприклад, для екологічного обліку можна виділити чотири основні групи рахунків:

- 1) рахунки активів і власного капіталу: рахунок активів задіяних в охороні довкілля, рахунок власного капіталу, що фінансує охорону довкілля, рахунок резервів і екологічних зобов'язань;
- 2) рахунки витрат і екологічних доходів: рахунок операційних витрат підприємства, що діє в тому чи іншому середовищі, рахунок операційних і фінансових (поточних) витрат на охорону довкілля, рахунок доходів з екологічної діяльності (продаж товарів і екологічних послуг);

3) рахунки екологічних накладних витрат та інвестиційних витрат:рахунок екологічних інвестиційних накладних витрат,рахунок екологічних інвестиційних витрат;

4) рахунки екологічних результатів:рахунок ефектів власності,рахунок втрат, збитків та екологічної вигоди [4, с. 700-701].

Зростаюча глобалізація впливає на уніфікацію різних форм діяльності промислових підприємств, в тому числі і в сфері обліку. Сьогодні простежується тенденція використання як корпораціями, так і середніми і малими підприємствами аутсорсингу обліку, що можна пояснити необхідністю стандартизації рішень в цій галузі[5, 6], особливо в сфері управління обліком соціальної відповідальності. Ця потреба проявилась, в першу чергу, через необхідність обробки даних та подання інформації у вигляді фінансових звітів та звітів для різних зовнішніх клієнтів. Аутсорсинг обліку може бути реалізований в різних формах, серед яких можна виділити: управління виконанням послуги в рамках власного підприємства, передача на зовні тільки деяких функцій, аутсорсинг послуги, косорсинг – спільне виконання певних функцій, відносини побудовані на частці в прибутках. Причини використання послуг аутсорсингу полягають в такому: зниження витрат, підвищення якості послуги, отримання доступу до нових знань, особливо щодо таких функцій, як інформаційні технології, що вимагає безперервного навчання і удосконалення, або використання в своїй діяльності міжнародних стандартів обліку, використання можливостей інвестувати в інші підприємства, отримання заощадження від економії масштабу, отримання можливості повністю зосередитися на основному бізнесі.

1. Carroll A. B. *Corporate social responsibility: Evolution of definitional construct* / A. B. Carroll // *Business and Society*. – 1999. – Vol. 38 (3). – P. 268–295; 2. Prakashan N., 2008, *Management Accounting*, Pragati Books, Budhwar Peth, Maharashtra, Mumbai; 3. Eljasiak, E., 2011, *W kierunku zintegrowanej sprawozdawczości*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, t. 62 (118), Warszawa.; 4. Stępień, M., 2003, *Rachunkowość a ochrona środowiska w opinii biegłych rewidentów (wyniki badań ankietowych)*, w: Sojak, S. (red.), *Historia, współczesność i perspektywy rachunkowości w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń; 5. *Аутсорсинг бухгалтерського обліку тепер застосовується і в Україні – [Електронний ресурс]*. – Режим доступу: <http://forinsurer.com/public/03/03/17/347>; 6. Поплюйко А.М. *Бухгалтерський аутсорсинг: сучасний стан та перспективи розвитку в Україні* / А.М. Поплюйко // *Фінанси, облік і аудит*. – 2011. – № 18. – С. 335 -3 40.

ФІНАНСОВІ САНКЦІЇ ЗА ПОРУШЕННЯ ТРУДОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Згідно норм Податкового кодексу України (ПКУ) фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства включає в себе такі два різновиди, як штраф і пеня. Звичайно, погасивши основну суму відповідного податкового платежу (у разі якщо вона підлягала сплаті, але сплачена не була), платник повинен сплатити штраф і пеню. Притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів з питань оподаткування, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, за загальним правилом не звільняє їхніх посадових осіб (за наявності відповідних підстав) від притягнення до інших видів відповідальності — адміністративної або кримінальної[1].

З прийняттям норм Закону України від 21 грудня 2016 року № 1801-VIII «Про Державний бюджет України на 2017 рік» [2] і запровадження нових вимог згідно Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо реформування загальнообов'язкового державного соціального страхування та легалізації фонду оплати праці» № 77-VIII від 28.12.2014 р. (остання редакція від 05.10.2016р.) вітчизняні підприємства несуть фінансову відповідальність і за порушення норм трудового законодавства та соціальних гарантій. Зокрема, були внесені докорінні зміни до статті 265 Кодексу законів про працю (КЗпП) щодо відповідальності за порушення законодавства про працю. Крім того, 10 лютого 2016 року набула чинності постанова КМУ від 03.02.2016 р. №55, якою внесено зміни до постанови КМУ від 17.07.2013 р. № 509 «Про затвердження Порядку накладення штрафів за порушення законодавства про працю та зайнятість населення». Якщо до цього часу до роботодавців за порушення трудового законодавства інспектори з питань праці могли застосовувати тільки адміністративні санкції, то з 11.03.2016 року все змінилось: крім адміністративних, з'явилися і фінансові санкції. Отже, статтею 265 КЗпП передбачена відповідальність юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців у вигляді штрафів у разі:

1) фактичного допуску працівника до роботи без оформлення трудового договору (контракту), оформлення працівника на неповний робочий час у разі фактичного виконання роботи повний робочий час, установлений на підприємстві, та виплати заробітної плати (винагороди) без нарахування та сплати ЄСВ та податків — у тридцятикратному розмірі мінімальної заробітної плати, встановленої законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника, щодо якого скоєно порушення (у 2017 році — 96000грн);

2) порушення встановлених строків виплати заробітної плати працівникам, інших виплат, передбачених законодавством про працю, більш як за один місяць, виплати їх не в повному обсязі — у трикратному розмірі мінімальної заробітної плати, встановленої законом на момент виявлення порушення (у 2017 році — 9600грн);

3) недотримання мінімальних державних гарантій в оплаті праці — у десятикратному розмірі мінімальної заробітної плати, встановленої законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника, щодо якого скоєно порушення (у 2017 році — 32000грн);

4) недотримання встановлених законом гарантій та пільг мобілізованим працівникам — у десятикратному розмірі мінімальної заробітної плати, встановленої законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника, щодо якого скоєно порушення (у 2017 році — 32000грн);

5) недопущення до проведення перевірки з питань додержання законодавства про працю, створення перешкод у її проведенні — у трикратному розмірі мінімальної заробітної плати, встановленої законом на момент виявлення порушення (у 2017 році — 9600грн);

б) недопущення до проведення перевірки з питань додержання законодавства про працю для виявлення неоформлених трудових відносин, — у стократному розмірі мінімальної заробітної плати, встановленої законом на момент виявлення порушення (у 2017 році — 320000грн);

7) порушення інших вимог трудового законодавства, крім передбачених абзацами другим — сьомим частини 2 ст. 265 КЗпП, — у розмірі мінімальної заробітної плати (у 2017 році — 3200грн)[3].

У разі виявлення порушень мінімальних державних гарантій оплати праці розмір штрафу залежить від кількості працівників, стосовно яких допущено порушення. Якщо порушення стосувалося двох працівників, то розмір штрафу складатиме 20 мінімальних заробітних плат. Крім того, стаття 41 Кодексу України про адміністративні правопорушення доповнена в контексті адміністративної відповідальності новим штрафом від 8 500 грн до 17000 грн за фактичний допуск працівника без трудового договору. Слід зазначити, що роботодавцю необхідно правильно оформляти накази про прийняття працівників на роботу, оскільки за можливе визнання недійсного наказу підприємству загрожує штраф у 48000 грн. А якщо наказ оформлений правильно, але підприємство несвоєчасно повідомило фіскальну службу про прийняття працівника на роботу, то таке порушення коштуватиме підприємству 1600 грн.

Отже, окрім, перевірок Державної фіскальної служби вітчизняні підприємства обкладатимуться фінансовими санкціями, які застосовуються Державною службою України з питань праці на підставі винесених постанов в ході планової чи позапланової перевірки роботодавця, а виконання цих постанов покладається на Державну виконавчу службу.

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. №2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/nk/>; 2. Про Державний бюджет України на 2017 рік: Закон України від 21.12.2016 р. № 1801-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/nk/>; 3. Кодекс законів про працю: Закон, Кодекс від 10.12.1971 р. № 322-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/322-083>.

ПРО ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОЦІНКИ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ПРИВАБЛИВОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Інвестиційна привабливість окремих проектів та програм, а також підприємств загалом набула сьогодні особливо важливого значення, зважаючи на обмеженість власних фінансових та матеріальних ресурсів вітчизняних підприємств, несприятливий інвестиційний клімат і відсутність реальної державної підтримки підприємництва в Україні. Тому важливим чинником подальшого розвитку підприємницької діяльності є залучення зовнішніх інвестицій.

Двосторонні відносини між об'єктом, що потребує інвестицій, та потенційним (чи реальним) інвестором мають будуватися на достовірній інформаційній базі, яка буде відображати реальний стан та стратегічну перспективу у реалізації інвестиційно-інноваційних проектів. Завданням підприємства, що здійснює пошук інвесторів, якнайпривабливіше подати обліково-звітну інформацію про теперішній стан та перспективи свого розвитку, а інвестора – вміти реально на базі відкритої фінансової та нефінансової інформації оцінити ефективність майбутніх інвестиційних вкладень, виявити при цьому системні та несистемні ризики. В обох випадках проблема зводиться до визначення на підставі звітної інформації інвестиційної привабливості об'єкта.

В сучасній теорії і практиці існує ряд визначень щодо сутності інвестиційної привабливості та методів її оцінювання. Деякі не завжди придатні для такої оцінки. Багато з них базується до розрахунку показників ефективності інвестиційних проектів, або розраховуються лише на базі суто фінансових показників, зводиться до єдиного інтегрованого показника ціла система незіставних чинників.

На наш погляд, у широкому розумінні інвестиційну привабливість слід визначати як сукупність об'єктивних та суб'єктивних умов, зовнішніх і внутрішніх чинників, що сприяють або не сприяють процесу інвестування коштів в економіку країни на макро-, мезо-, мікрорівнях. У свою чергу, під оцінкою інвестиційної привабливості розуміється система дій потенційного інвестора щодо визначення найбільш сприятливих для інвестування проектів у відповідності з наявними фінансовими ресурсами.

Вироблені у світовій та вітчизняній практиці методики оцінки інвестиційної привабливості базуються, зазвичай, на інформації з фінансової звітності. Такий підхід рекомендований Агентством з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій, Нацбанком України при встановленні кредитних ризиків та іншими інституціями, що пояснюється наступним:

- для оцінки інвестиційної привабливості використовується багато показників з доступної широкому колу користувачів інформації фінансової звітності;
- до уваги береться інформація, що характеризує майновий та фінансовий стан, прибутковість та окупність майбутнього об'єкта інвестування;
- для окремих методик характерним є врахування чинників інвестиційного ризику;
- приведення різночасових показників до поточного моменту здійснюється через систему дисконтування;
- встановлення відносної значущості різнопланових показників або груп показників проводиться за допомогою методів ранжування чи визначення їх вагомості;
- зведення сукупності різнопланових індикаторів до єдиної системи оцінки здійснюється шляхом розрахунку одного або декількох інтегральних показників.

Більшість пропонованих методик оцінки інвестиційної привабливості суб'єктів побудовані на розрахунку та аналізі загальновідомих показників за окремими напрямками, зокрема, щодо оборотності активів, прибутковості, фінансової стійкості, ліквідності, ділової активності об'єктів інвестування. До кожного з перерахованих напрямків підбирається кілька показників, що

розраховуються за даними обліку та фінансової звітності. Проте найбільшою проблемою є узагальнення даних напрямів і зведення їх до єдиного критерію через визначення узагальненого інтегрованого показника інвестиційної привабливості. Суттєвими недоліками такої інтеграції можна вважати:

- велику ймовірність похибки при виборі певної сукупності показників для розрахунку інтегрованого значення чинників за напрямами оцінки та загалом;
- можливість суб'єктивного підходу при встановленні вагомості того чи іншого показника у загальній масі різнопланової інформації;
- складність у визначенні екстремальних обмежень (мінімальних, максимальних, оптимальних) того чи іншого показника;
- відсутність еталонних значень інтегрованих показників, у результаті чого така методика може бути ефективною лише для порівняльної оцінки певної сукупності об'єктів і не вважається дієвою для визначення привабливості окремо взятого об'єкта.

І все ж інтегральна оцінка інвестиційної привабливості суб'єктів господарювання має ряд переваг і може бути корисною з кількох причин, а саме:

1. Вона дозволяє провести оперативну оцінку привабливості суб'єктів з різними напрямами діяльності, звівши її до єдиного критерію.
2. З допомогою означеної методики може бути визнане інвестиційно привабливим окреме підприємство незалежно від його розмірів, місця розташування, профілю діяльності, або інвестиційної непривабливості інших суб'єктів, регіону, галузі.
3. Інформаційною базою для розрахунку показників служить в основному офіційна фінансова звітність, дані якої є відкритими для будь-якого користувача – потенційного інвестора.
4. Розрахунки базуються на простому математичному апараті з використанням правил рангової кореляції та легко піддаються комп'ютерній обробці.

Специфікою в оцінці саме інвестиційної привабливості є те, що інвестор, крім фінансових показників, опирається ще й на ряд інших чинників нефінансового характеру: враховує політичну, екологічну, соціальну, кон'юнктурну складову та інші системні ризики. Саме ці ризики, а головне – агресія Росії та військові дії на сході України, а також корупція у вищих ешелонах влади є основною перепорою у більш повному залученні іноземних інвестицій у вітчизняну економіку. Ці чинники надзвичайно негативно позначилися на інвестиційній привабливості вітчизняних підприємств.

Ще одним особливим джерелом інформації при дослідженні інвестором привабливості об'єктів для вкладення капіталу є прогнозні дані про перспективи їх розвитку. Тому для означених цілей окремими авторами пропонується формувати прогнозну звітність як окрему складову інтегрованої звітної інформації.

Врахування крім облікової інформації даних прогнозної звітності, а також необлікової інформації дозволить проводити інтегральну оцінку інвестиційної привабливості не лише на базі офіційної звітності, але й інтегрувати фінансову інформацію з нефінансовими, необліковими даними з метою якнайглибшого вивчення майбутніх об'єктів з метою здійснення інвестиційних вкладень.

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОМІСІЙНИХ ОПЕРАЦІЙ

Ефективність та своєчасність функціонування комісійної торгівлі залежить від розвитку законодавчого та нормативно-правового забезпечення. Дотепер найбільш складною проблемою розвитку комісійної торгівлі залишається нерозвиненість та фрагментарність нормативно-правової бази. Дана ситуація зумовлена врегулюванням відносин між суб'єктами комісійних торгівлі лише на основі передбачених фрагментів непрямих законів і самостійно розроблених документів безпосередньо комісіонерами.

Проблемні питання, пов'язані з нормативним регулюванням реалізації комісійних операцій, розглядають у своїх працях такі дослідники, як Г. Г. Казарян [1], І. П. Ляхновська [2], Н. О. Місяць [3], Н. Г. Міщенко [4], Н. І. Трішкіна [5] та ін. Варто зазначити, що ґрунтовних рекомендацій щодо розвитку нормативного регулювання комісійної торгівлі автори не надають і в дослідженнях акцентують увагу лише на загальних положеннях регулювання окремих операцій.

Зокрема, Н. І. Трішкіна піднімає питання щодо регулювання торговельного посередництва, а також вносить пропозиції щодо адаптації законодавства України з питань підтримки торговельного посередництва до законодавства Європейського Союзу [5, с. 205]. Окремо питанням договірному регулювання були присвячені дослідження Н. О. Місяць [3] та І. П. Ляхновської [2]. Вище представлені автори досліджували сутність комісійних договорів і порядок їх застосування у господарській діяльності підприємств.

Оцінюючи та аналізуючи стан дослідження і розкриття нормативно-правового та договірному регулювання комісійних операцій, слід зауважити, що дане питання у наукових публікаціях залишається недостатньо розкритим. Так, основними нормативними актами є Конституція України, кодекси, закони та підзаконні нормативно-правові акти (рис. 1). Особливо важливим є вирішення рівня підприємства у нормативно-правовому регулюванні, адже саме підприємства є суб'єктами здійснення даних операцій. Нарівні підприємства складаються накази, посадові інструкції, договори, що опосередковано регулюють діяльність комісіонера.

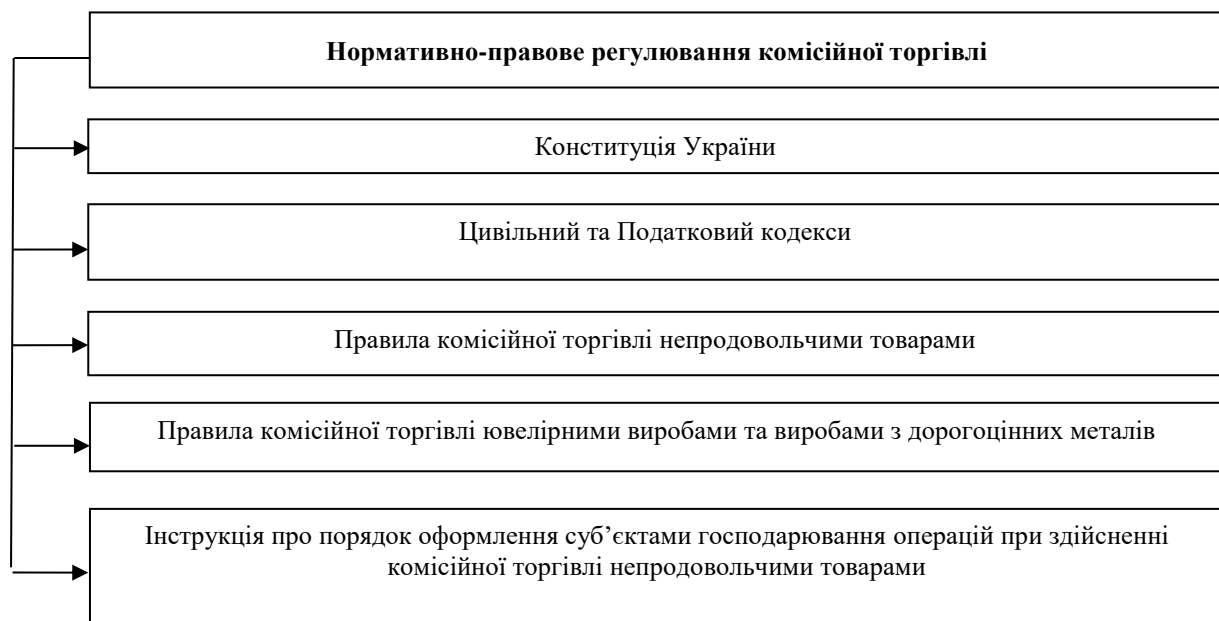


Рис. 1. Нормативно-правове регулювання комісійної торгівлі на державному рівні

Рівень нормативно-правового регулювання забезпечується кодексами України, які визначають загальні аспекти діяльності комісійної торгівлі. Критичний аналіз кодексів України свідчить про відсутність єдиних вимог та фрагментарність регулювання комісійних операцій в Україні. Зазначені нормативні документи також не містять визначення сутності терміна “комісійні операції”, що зумовлює неоднозначність віднесення здійснених фактів господарського життя до комісійних операцій та визначення порядку їх оподаткування.

У Цивільному кодексі України врегульовано договірне регулювання комісійних операцій в частині укладання договорів комісії, визначення їх істотних умов. Окремими статтями розглядається порядок проведення розрахунків за комісійними договорами. Податковий кодекс України визначає порядок оподаткування комісійних операцій у розрізі договору комісії, регулює порядок визнання податкових зобов'язань з податку на прибуток та податку на додану вартість.

Отже, оцінюючи та аналізуючи стан дослідження і розкриття нормативно-правового забезпечення комісійних операцій можна зауважити, що дане питання залишається недостатньо висвітленим у працях дослідників, оскільки авторами переважно наводиться перелік нормативно-правових актів, що регулюють комісійні операції, а не їх детальна характеристика та напрями удосконалення.

1. Казарян Г. Г. Нормативно-правове регулювання посередницьких операцій: актуальні питання / Г. Г. Казарян // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 1 (22). – С. 131-144; 2. Ляхновська І. П. Порівняльна характеристика договорів андеррайтингу, доручення та комісії / І. П. Ляхновська // Університетські наукові записки. – 2009. – № 1. – С. 164-171; 4. Місяць Н. О. Особливості розрахунків у зовнішньоекономічній діяльності при використанні посередницьких договорів / Н. О. Місяць // Економічні науки. – 2010. – Вип. 7 (25). – С. 1-16. – (Серія “Облік і фінанси”); 5. Міценко Н. Г. Функціонування підприємств-посередників на спеціалізованому ринку: монографія / Н. Г. Міценко. – Львів: Видавництво ЛКА, 2013. – 376 с; 6. Трішкіна Н. І. Особливості державної підтримки торговельного посередництва / Н. І. Трішкіна // Науковий вісник Ужгородського університету. Економіка. – 2011. – Вип. 33, ч. 1. – С. 205-209.

АНАЛІЗ ІНФОРМАЦІЙНОГО НАВАНТАЖЕННЯ ЗВІТУ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ПІДПРИЄМСТВ

Трансформаційні процеси в обліковому забезпеченні управління діяльністю вітчизняних підприємств характеризуються оновленням порядку формування фінансової звітності. У процесі модернізації вітчизняної облікової системи відбулися суттєві зміни в змісті і порядку формування звіту про власний капітал підприємств, що обумовлює необхідність дослідження його композиційної структури та інформаційного навантаження в контексті наближення вітчизняної облікової системи до міжнародної практики.

Звіт про власний капітал підприємства, як форма річної фінансової звітності вітчизняних суб'єктів господарювання (якщо керуватися положеннями МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність», то і проміжної фінансової звітності [1]), відображає зміни та рух капіталу за звітний період. Звіт про власний капітал доповнює інформацію про фінансовий стан підприємства і характеризує зміни між датами балансу, надані в звіті про фінансовий стан (балансі) і звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) підприємства. Інформацію для складання звіту про власний капітал, крім зазначених фінансових звітів, також містять установчі документи та свідоцтва про реєстрацію випуску акцій, якщо йдеться про акціонерне товариство.

В основі побудови звіту про власний капітал – шаховий підхід, тобто звіт формується в розрізі окремих компонентів власного капіталу підприємства і причин їх зміни. Операції, які призводять до зміни розміру власного капіталу, групуються за однорідними статтями і розміщуються у першій колонці звіту, а компоненти власного капіталу зазначаються за окремими графами (зареєстрований (пайовий) капітал, капітал у дооцінках, додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неоплачений капітал, вилучений капітал, всього власного капіталу). На перетині відповідних вертикальних граф і горизонтальних рядків розкриваються передбачені формою дані, які призвели до зміни окремих компонентів власного капіталу. Форма звіту про власний капітал вітчизняних підприємств і методика його складання визначаються НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності".

У звіті про власний капітал розкривається інформація про зміни в складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. Згідно з НП(С)БО 1 у статтях звіту про власний капітал, призначених для розкриття складових власного капіталу, зазначаються показники, наведені в розділі I «Власний капітал» звіту про фінансовий стан (балансу) підприємства. Для забезпечення порівняльного аналізу інформації звіту про власний капітал підприємства повинні додавати до річного звіту звіт про власний капітал за попередній рік [2].

Зміни у власному капіталі підприємства згідно з НП(С)БО 1 відбуваються за рахунок змін облікової політики, виправлення помилок, інших змін, чистого прибутку (збитку) за звітний період, іншого сукупного доходу за звітний період, розподілу прибутку (виплати дивідендів власникам, поповнення зареєстрованого капіталу, відрахування до резервного капіталу), внесків учасників (внески до капіталу, погашення заборгованості за рахунок капіталу), вилучень з капіталу (викуп акцій, перепродаж викуплених акцій, анулювання викуплених акцій, вилучення частки в капіталі, інші зміни в капіталі) [2].

Слід зазначити, що положеннями МСБО 1 "Подання фінансової звітності" не регламентована безпосередня побудова звіту про зміни у власному капіталі, але передбачений значно ширший, ніж у НП(С)БО 1, перелік його компонентів. Зокрема, МСБО 1 передбачається розкриття в звіті про зміни у власному капіталі: загального сукупного доходу, впливу ретроспективного застосування або ретроспективного перерахунку щодо кожного компонента власного капіталу, а також для кожного компонента власного капіталу здійснюється зіставлення вартості на початок і

кінець періоду, окремо з розкриттям: змін в результаті прибутку або збитку, іншого сукупного доходу, операцій з власниками [3].

Для кожного компонента власного капіталу підприємство представляє або в звіті про зміни у власному капіталі, або в примітках, результати аналізу іншого сукупного доходу за статтями. Підприємство повинно подавати в звіті про зміни у власному капіталі або в примітках інформацію про суми дивідендів, що визнані як виплати власникам протягом цього періоду, а також інформацію про відповідні суми дивідендів на акцію. Компоненти власного капіталу містять кожен клас внесеного капіталу, накопичений залишок кожного класу іншого сукупного доходу та нерозподілений прибуток. Зміни у власному капіталі підприємства за період між початком і кінцем звітного періоду відображають збільшення або зменшення чистих активів протягом періоду, за винятком змін, що виникають в результаті операцій з власниками, які діють відповідно до повноважень власників (таких як внески до власного капіталу, повторні придбання власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання і дивіденди), а також витрат на операції, прямо пов'язаних з цими операціями. Загальна зміна в капіталі протягом періоду відображає загальну зміну доходів і витрат, в тому числі прибутки та збитки, отримані в результаті діяльності підприємства протягом періоду [3].

Слід зауважити, що питання періодичності формування звіту про власний капітал підприємств регулюються вітчизняними і міжнародними обліковими стандартами по – різному. Згідно з НП(С)БО 1 звіт про власний капітал – річна форма звітності, а згідно з МСБО 34 інформація про зміни у власному капіталі має розкриватися у комплекті проміжної фінансової звітності за період, коротший за повний фінансовий рік (варто підкреслити, що періодом проміжної фінансової звітності вітчизняних підприємств є квартал, натомість, міжнародними стандартами такої чіткої часової межі не передбачено, тільки для суб'єктів господарювання, чії акції вільно обертаються на відкритих ринках, МСБО 34 заохочує подання проміжних фінансових звітів щонайменше станом на кінець першої половини фінансового року) [1, 2].

Отже, у звіті про власний капітал розкриваються не тільки компоненти власного капіталу підприємства, а й наводиться постатейна деталізація всіх факторів, що вплинули на їх величину протягом звітного періоду. Будь-яка зміна власного капіталу протягом звітного періоду має бути предметом детального аналізу власниками підприємства та іншими зацікавленими особами, в тому числі потенційними інвесторами, кредиторами, державними органами з метою ухвалення обґрунтованих управлінських рішень.

Внаслідок проведеного порівняння періодизації складання звіту про власний капітал за вітчизняними й міжнародними стандартами встановлено відсутність в НП(С)БО 1 вимоги розкриття інформації про зміни у власному капіталі в комплекті проміжної фінансової звітності, що суперечить МСФЗ.

Уточнені методичні положення складання звіту про власний капітал підприємств з урахуванням змін і оновлень вітчизняних і міжнародних стандартів фінансової звітності можуть бути покладені в основу побудови структурно – логічних моделей формування фінансової звітності, що дозволить оптимізувати організацію робіт з аналізу фінансової звітності на вітчизняних підприємствах.

1. Міжнародні стандарти фінансової звітності. МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність». [Електронний ресурс]. – Режим доступу:// <http://www.zakon5.rada.gov.ua>; 2. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». [Електронний ресурс]. – Режим доступу:// <http://www.rada.gov.ua>; 3. Міжнародні стандарти фінансової звітності. МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу:// <http://www.zakon5.rada.gov.ua>

ОЦІНЮВАННЯ СТРАТЕГІЧНОГО РІВНЯ МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВ

Стратегічний рівень характеризує готовність підприємства до розроблення та реалізації стратегії відповідно до сильних сторін внутрішнього та можливостей зовнішнього середовища. Актуальним є оцінювання стратегічного рівня малих підприємств, так як їх організаційні особливості функціонування (насамперед розмір) не завжди дозволяють повноцінно використовувати інструменти системи стратегічного менеджменту та реалізовувати одну з основних переваг малих підприємств – гнучкість.

Дослідження рівня розвитку системи стратегічного менеджменту підприємств переважно проводять за результатами анкетування експертів. Експертне оцінювання застосовують при неможливості прямого вимірювання економічних явища чи процесів. На основі думок експертів можна прийняти об'єктивне рішення щодо стану чи розвитку об'єкта аналізу – рівня розвитку системи стратегічного менеджменту [1, с. 96].

З метою оцінювання стратегічного рівня проведено анкетування керівників 31 малого машинобудівного підприємства західного регіону України. Узагальнені результати анкетування наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Узагальнені результати оцінювання рівня розвитку стратегічного менеджменту малих машинобудівних підприємств Львівської області

Показники	Компоненти					Загалом
	місія та цілі підприємства	діагностика середовища	вибір стратегії	реалізація стратегії	контроль за реалізацією стратегії	
Структура підприємств за рівнем розвитку системи стратегічного менеджменту, %						
Низький (1-2)	6,45	9,68	12,90	16,13	12,90	12,90
Середній (2-3)	12,90	45,16	38,71	67,74	35,48	35,48
Високий (3-4)	58,06	35,48	45,16	9,68	38,71	38,71
Дуже високий (4-5)	22,58	9,68	3,23	6,45	12,90	12,90
Середній рівень розвитку системи стратегічного менеджменту, бали						
Значення	3,40	2,99	2,90	2,57	3,04	2,98

Стратегічний рівень малих підприємств, відповідно до запропонованої авторами [2] методики, оцінено за елементами системи стратегічного менеджменту (визначення місії та цілей підприємства, діагностика середовища, вибір стратегії, реалізації стратегії, контроль за реалізацією стратегії). За кожною компонентою сформульовано від двох до п'яти запитань, які найповніше відображають її зміст. Експерти оцінювали вагомість параметра за трибальною шкалою (дуже важливо – 3, важливо – 2, менш важливо – 1) та рівень стратегічної зорієнтованості за п'ятибальною (дуже високий – 5, високий – 4, середній – 3, низький – 2, незадовільний – 1). Загальна оцінка за кожним параметром відповідає добутку вагомості та рівня стратегічної зорієнтованості підприємства. Середня оцінка стратегічного рівня – це відношення суми балів загальної оцінки до суми вагомості критеріїв.

За результатами оцінювання рівня стратегічного розвитку малих машинобудівних підприємств виявлено, що його рівень середній (2,98 бала), причому 35,48% підприємств отримали загальну оцінку від двох до трьох балів, а 38,71% – від трьох до чотирьох балів.

Аналіз відповідей респондентів на питання компоненти «Місія та цілі підприємства» показав, що у більшості підприємств (58,06%) сформовано місію, розроблено систему довго-, середньо,

короткострокових цілей розвитку, сформовані цілі відповідають місії та є коректними відповідно до тенденцій зміни оточення підприємства.

Оцінювання компоненти «Діагностика середовища» засвідчило, що цей етап є одним з найважливіших (більшість респондентів високо оцінили вагомість критеріїв в межах цієї компоненти), проте на практиці управлінці зустрічаються з проблемами якості та обсягу інформації про ситуацію, що склалася в економіці країни і на ринку, процедуру діагностики переважно реалізують без залучення висококваліфікованих фахівців і як результат, оцінка теперішнього стану підприємства була необ'єктивною, а прогнозування тенденцій зміни середовища підприємства виявились неточними. Лише 9,68% респондентів діагностику середовища оцінили дуже високо, стільки ж низько.

Процедура вибору стратегії малими машинобудівними підприємствами є недосконалою, оскільки при високому рівні вагомості параметрів компоненти «Вибір стратегії» на практиці виникають труднощі з забезпеченням гнучкості стратегії та можливості її швидкого пристосування до змін в оточенні.

Виявлено негативні фактори в процесі реалізації стратегії: розроблені види стратегій на малих підприємствах переважно не втілюються в систему планових документів, а послідовність і терміни виконання окремих планових завдань є нечіткими, наявна організаційна структура управління здебільшого не забезпечує реалізацію розробленої стратегії. Дві третини опитаних респондентів оцінюють стратегічну зорієнтованість компоненти «Реалізація стратегії» від 2 до 3 балів, як результат – середня оцінка за цією компонентою є найнижчою і становить 2,57 бали.

На етапі контролю за реалізацією стратегії на малих машинобудівних підприємствах переважно оцінюють рівень досягнення цілей, а за результатами аналізу та виявлених негативних тенденцій намагаються вживати адекватних заходів.

Середній рівень розвитку системи стратегічного менеджменту показав наявні проблеми малих машинобудівних підприємств: при формулюванні стратегічних цілей діяльності підприємств процедура їх досягнення є недосконалою, що проявляється в неправильному використанні інструментів діагностики середовища, вибору, реалізації та контролю за реалізацією стратегії.

Відмітимо необхідність співставлення отриманих результатів опитування з ефективністю реалізації стратегії на досліджених підприємствах, що дозволить визначити як певний рівень розвитку системи стратегічного менеджменту забезпечує досягнення економічний ефекту від реалізації обраної стратегії.

1. Кіндрацька Г.І. Аналіз господарської діяльності : навч. посібник / Г.І. Кіндрацька, А.Г. Загородній, Ю.І. Кулиняк. – Львів : ЗУКЦ, 2017. – 310 с. 2. Кіндрацька Г.І. Оцінювання рівня розвитку системи стратегічного менеджменту організації / Г.І. Кіндрацька, М.С. Білик // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Проблеми економіки та управління. – 2009. – № 640. – С. 290-297.

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В ІНТЕГРОВАНІЙ АДАПТИВНІЙ СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: СУЧАСНА ДИСПОЗИЦІЯ

В умовах ринкових відносин суттєво змінюється роль бухгалтера в управлінні господарською діяльністю. Багато років бухгалтера вважали рахівником, що виконує технічні дії з обліку фактів господарського життя. Проте час ставить нові вимоги, і для ефективного ведення діяльності кожен фахівець суб'єкта господарювання повинен аналізувати процеси і явища, виявляти резерви підвищення ефективності діяльності, напрями її розвитку і диверсифікації. Сучасний бухгалтер став активним учасником управлінських процесів, приймає участь в аналізі та обговоренні господарських ситуацій, пошуку альтернативних шляхів подолання і вирішення господарських проблем, виявлення можливостей урегулювання конфліктів в межах законодавчого поля.

Звертає увагу на зміну ролі бухгалтера в сучасних компаніях також С.Ф. Голов, який вказує, що, бухгалтери з постачальників інформації для внутрішніх користувачів перетворились на бізнес-партнерів і рівноправних членів команди, що приймає рішення [1, с. 287].

Практика свідчить, що у великих компаніях поширюється практика наближення бухгалтера до зони прийняття рішень, а відповідно збільшується вага і розширюється сфера дій управлінського обліку. М. Г. Чумаченко звертає увагу на розширення сфери дії управлінського обліку через розвиток його функцій, а саме: узагальнення нормативів, планування витрат, аналіз собівартості продукції, врахування не фінансових чинників, участь у прийнятті рішень [1, с. 45].

Вчені зауважують, що управлінський облік охоплює усі види облікової інформації, що вимірюється, обробляється та передається для внутрішнього використання керівництвом. Вважаємо, що не слід розглядати управлінський облік як самостійну систему обліку. На наш погляд, він є складовою загальної системи бухгалтерського обліку, яка містить підсистеми. Управлінський облік є однією з підсистем бухгалтерського обліку, використовує методи бухгалтерського обліку і доповнює їх методами інших галузей знань і діяльності (контролю, аналізу, управління) задля розширення інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень зовнішніми даними та перспективними показниками.

Управлінський облік надає внутрішню інформацію для цілей внутрішньогосподарського планування, контролю, оцінки поточних змін (відхилень), для прийняття рішень в нестандартних ситуаціях при виробленні стратегії і тактики. Іншими назвами управлінського обліку є внутрішній, внутрішньогосподарський, виробничий облік [2, с. 33].

Наукові дискусії з приводу необхідності виділення управлінського обліку в окрему підсистему аргументуються з точки зору посилення вимог до зберігання комерційної таємниці підприємства, обставин, за яких приймаються ті чи інші рішення. Дані управлінського обліку є конфіденційною інформацією на противагу фінансовій звітності, причому на різні види управлінської звітності встановлюються відповідні рівні доступу керівників різних рівнів управління. Доступ зовнішніх користувачів до інформації управлінського обліку закритий, хоча за необхідності окремі дані можуть надаватися в цільовому порядку, наприклад в інвестиційних процесах.

Основна роль управлінському обліку сьогодні відводиться в питаннях управління витратами на виробництво продукції та формування її собівартості. Це не знижує ролі фінансового обліку і він не втрачає свого значення в управлінні підприємством. Збагачений оперативним аналізом руху грошових коштів, динаміки інвестиційних вкладень в інноваційний розвиток фінансовий облік становить основне джерело інформації для цілей управління підприємством.

Якісно нові підсистеми обліку пропонують західні науковці. Так, М. Р. Метьюс і М. Х. Б. Перера у межах традиційного фінансового обліку виділяють такі його види, як креативний облік, соціальний облік та облік людських ресурсів. На їх думку креативний облік є прийнятним, коли використовується доречно, прогресивно, для відображення основних тенденцій щодо змін вартості бізнесу й для подання

достовірної та докладної інформації про справи підприємства, особливо, якщо немає інших методів відображення в обліку нової операції [3, с. 457].

Поняття креативного обліку з'явилося на тлі реформування національної системи бухгалтерського обліку у зв'язку із впровадженням нових механізмів облікового відображення фактів господарського життя. Використання підприємствами альтернативних методів і способів ведення обліку надало можливість маніпулювати обліковими даними та показниками фінансової звітності в межах чинного законодавства. Нові "творчі" підходи до застосування різних способів відображення даних отримали назву креативного обліку, а науковці почали працювати над обґрунтуванням порядку та особливостей його застосування, його взаємозв'язку з обліковою політикою підприємства.

Одним з найбільш ґрунтовних вітчизняних досліджень є монографія М. С. Пушкаря "Креативний облік" [4]. Під креативним обліком вчений розуміє творчий облік, який вимагає від облікових працівників організації фактів і правил їх групування, виходячи з інтересів менеджменту з метою отримання знань про нові об'єкти спостереження.

Креативний облік дозволяє знайти шляхи подальшого зниження затрат за рахунок раціоналізації процесів, операцій, методів організації праці. Для бізнесу креативний облік дає можливість знайти рішення, спрямовані на забезпечення конкурентних переваг за рахунок діагностування сильних і слабких сторін діяльності підприємства. Креативний облік можна розглядати як позитивне явище, якщо він використовується для відображення тенденцій у зміні вартості бізнесу і дозволяє отримати достовірну картину стану діяльності, особливо, якщо не існує інших методів відображення в обліку нових операцій. Якщо такий облік є основою для непрямого порушення законодавства, тоді його наслідком може бути вуальовання звітності підприємства, її приведення до більш вигідного відображення стану діяльності для акціонерів, інвесторів та інших зацікавлених осіб. За таких умов ця облікова підсистема перетвориться на метод, який відображає бажаний, а не фактичний стан підприємства.

Ще одним видом обліку, який розвивається сучасними науковцями, є актуарний облік. Інформація актуарного бухгалтерського обліку є фундаментом для побудови цілісної системи прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Цей вид обліку набуває актуальності в умовах інвестиційної активності, коли зростає необхідність в удосконаленні існуючих облікових концепцій та потреба в їх переорієнтації на майбутні тенденції зміни економічної вартості акціонерного капіталу і грошових потоків суб'єктів господарювання. Такий облік спрямований на формування ринкової привабливості підприємства. У цій підсистемі обліку відбувається відхід від статичного обліку, в якому здійснюється оцінка окремих об'єктів з метою покриття боргових зобов'язань, натомість проводиться розрахунок вартості майна підприємства за умов його продажу або купівлі як цілісного майнового комплексу з метою залучення нових власників. Основною метою ведення актуарного обліку є оцінка економічної вартості та майбутніх грошових потоків.

Науковцями актуарний облік визначається як система збору та формування інформації, необхідної для реальних і потенційних інвесторів, кредиторів та інших постачальників капіталу для оцінки створюваної економічної вартості, а також майбутніх грошових потоків під час прийняття рішень щодо інвестування, кредитування та при різноманітних рішеннях про вкладення ресурсів у розвиток господарюючого суб'єкта [5, с. 218].

Розглянуті види обліку, що утворюються в системі бухгалтерського обліку, з одного боку відображають зміну управлінських інформаційних потреб і намагання таким чином покрити необхідність в прогностичній, зовнішній інформації. Тому, на нашу думку, яка базується на результатах практичної діяльності, креативний та актуарний обліки, є сучасним, з розширеними функціями, управлінським обліком (наприклад, коли мова йде про розрахунок вартості бізнесу). Тим більше, такі підсистеми не вписуються в діючу методологію бухгалтерського обліку та породжують низку проблем, які порушують єдність бухгалтерського обліку, знижують його значимість як інформаційного джерела для цілей прийняття рішень.

Запропонований підхід до розуміння системи бухгалтерського обліку з використанням розвиненої методології дозволяє окреслити напрями її розвитку в частині поєднання різних підсистем обліку в єдину інформаційну систему підприємства, що забезпечуватиме формування цільових потоків

інформації для різних категорій користувачів і на виході трансформувати інформаційний ресурс у ефективну систему звітності (управлінської та інтегрованої).

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. Чумаченко М. Г. *Управлінський облік в Україні* / М. Г. Чумаченко // *Бухгалтерський облік і аудит* – 2001. – № 6. – С. 43-47; 3. Булатов М. А. *Теория бухгалтерского учета : учебн. пособие* / М. А. Булатов. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Экзамен, 2005. – 256 с.; 4. Мэтьюс М. Р. *Теория бухгалтерского учета : [учебник]* / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера / пер. с. англ. ; [под. ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой]. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.; 5. Пушкар М. С. *Креативний облік (створення інформації для менеджерів)* : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль, Карт-Блани, 2006. – 334 с.; 6. Маначинська Ю. А. *Бухгалтерський актуарний облік в умовах інвестиційної активності* / Ю.А. Маначинська // *Актуальні проблеми економіки : науковий економічний журнал*. – 2012. – № 10. – С. 212-219

ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ ТА УПРАВЛІННЯ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЮ ВЛАСНІСТЮ ВИЩИМИ НАВЧАЛЬНИМИ ЗАКЛАДАМИ

Інтелектуальний капітал суспільства визначається рівнем і якістю його освіти. Нові інформаційні можливості створюють виклики, як в цілому системі освіти й науки, так і традиційній системі генерування, розповсюдження та передачі знань. Формування концепції суспільства знань є пріоритетною у розвитку країн з ринковою економікою. Напрямами розвитку суспільства знань є інвестування в людські ресурси, модернізація системи освіти, стимулювання наукових досліджень, впровадження наукомістких технологій.

Розвиток та інтеграція освіти, науки та інновацій сприяє формуванню інтелектуального капіталу нації. Інноваційна система формується з позиції як стратегічного, так і структурного підходу; інтелектуальний капітал у цьому разі, крім структурного компонента, позиціонується як ресурс у рамках реалізації інноваційної стратегії. Інтелектуальний капітал характеризує інформаційні потоки, що забезпечують взаємодію підсистем менеджменту знань та менеджменту якості системи управління інноваційної освітньої установи, і включає знання, необхідні освітній установі для здійснення інноваційного процесу, і в цілому інформацію, яка є у розпорядженні освітньої установи [1]. Суттєвою компонентою інтелектуального капіталу вишу є його інтелектуальна власність, що забезпечує економічне зростання і можливість стратегічного розвитку науково-освітньої організації. Інтелектуальна власність вишу формується у двох основних галузях діяльності: освітній та науково-дослідній.

Вищі навчальні заклади (ВНЗ) можуть надавати платні послуги відповідно до свого статуту та законодавства. Зокрема, ЗУ «Про вищу освіту» передбачено надання платних послуг, крім освітніх, за умови забезпечення (ВНЗ) надання належного рівня освітніх послуг як основного статутного виду діяльності. До переліку таких платних послуг відносять: видання та реалізація навчальної літератури, методичних, науково-методичних, наукових, науково-технічних видань, друкованих засобів масової інформації (газети, часописи, альманахи тощо); розроблення, впровадження та супроводження електронних навчальних матеріалів, курсів дистанційного навчання [2].

З точки зору можливості оцінки інтелектуальної власності вишу виділяють дві групи:

1) інтелектуальна власність, використання якої пов'язане з тиражуванням – навчальна та навчально-методична література, електронні підручники, програмні продукти тощо (надалі – інтелектуальний продукт). Оцінка такого виду інтелектуальної власності можлива із застосуванням як стандартних оцінних підходів – дохідного і витратного, так і експертних оцінок. Процес оцінки інтелектуальної власності повинен базуватися на результатах ґрунтовного маркетингового дослідження та аналізу фінансово-господарської діяльності ВНЗ;

2) інтелектуальна власність, використання якої не пов'язане з тиражуванням, представлена застосовуваними в освітньому процесі діловими іграми та ситуаціями, тренінгами, методичними підходами до вирішення проблемних ситуацій та іншим додатковим освітнім інструментарієм. Для такого виду інтелектуальної власності використання стандартних оцінних методик утруднено через складність збору інформації, необхідної для проведення вартісної оцінки.

Зрозуміло, що вартісна оцінка інтелектуальної власності буде визначатися оцінкою інтелектуального продукту, який залежить від розвитку, фаховості і спрацьованості інтелектуального потенціалу кафедри чи іншого підрозділу ВНЗ. В умовах різної адаптації вишу до ринку платних освітніх послуг судження експертів бувають більш достовірні, ніж кількісні показники. Для врахування оцінки інтелектуальної власності пропонується використати апарат теорії нечітких множин, який дозволяє одержати синтетичний показник, що є формалізованим значенням оцінки інтелектуальної власності.

Розглянемо механізм нечітких виводів, що використовується в різних експертних і керуючих системах [3], схема якого має такий вигляд:



У його основі лежить база знань, яка сформована фахівцями предметної сфери у вигляді сукупності нечітких предикатних правил. Така експертна система для визначення оцінки інтелектуальної власності побудована в ППП Matlab7.10 і для задання правил використаний алгоритм нечіткого виводу Mamdani із застосуванням GUI-модуля пакету [4].

В якості критеріїв оцінки інтелектуальної власності були прийняті рівень розвитку, фаховості і співпраці інтелектуального потенціалу шкала оцінок інтелектуального продукту, яка задавалася десятковими дробами від 0 до 1 (0 – цілком неефективний або дуже низька; 1 – високоєфективний або дуже висока). Нечітка експертна система має 2 входи – це вхідні змінні x_1 – рівень розвитку, фаховості і співпраці інтелектуального потенціалу, x_2 – шкала оцінок інтелектуального продукту і один вихід – змінна виводу z – оцінки інвестиційної привабливості. На наступному етапі були задані функції належності для вхідних змінних x_1 , x_2 (це трикутні) і змінної виводу z (це гауссова) та сконструйовані правила виводу. У результаті дії системи було отримано значення оцінки інтелектуальної власності в залежності від значень вхідних змінних.

Для підвищення економічної ефективності використання інтелектуального капіталу, необхідне створення і впровадження у вищі системи управління інтелектуальною власністю, що включає заходи з розробки політики ВНЗу даній галузі, оформлення і захист прав, бухгалтерського та податкового обліку, оцінки ринкової вартості.

1. Недолужко О.В. Интеллектуальный капитал как элемент управления инновационной системой образовательного учреждения / О.В. Недолужко // Экономические науки. – 2014. – № 3. – С. 335-339; 2. Перелік платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної та комунальної форми власності : постанова Кабінету Міністрів України від 27.08.2010 р. № 796 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/796-2010-%D0%BF>; 3. Круглов В.В. Нечеткая логика и искусственные нейронные сети / В.В. Круглов, М.И. Дли, Р.Ю. Годунов – М. : Изд.-во физ.-матем. лит. – 2001. – 250 с.; 4. Штовба С.Д. Проектирование нечетких систем средствами Matlab / С.Д. Штовба – М. : Горячая линия – Телеком. – 2007. – 288 с.

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНАЛЬНОСТІ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ

Досягнення і стійкість конкурентних переваг для підприємств різних форм власності уможливленою взаємодією низки чинників об'єктивного та суб'єктивного характеру. Серед них вагому роль відіграє ідентифікація і наступне дотримання функцій як системи управління в цілому, так і окремих її складових.

Основними носіями функцій управління на підприємстві є менеджери. Від рівня їх знань і вмінь значною мірою залежить якість управління, а отже – його функціональність. До числа основних функцій управління відносяться: планування, організаційна, мотиваційна, контрольна, координаційна.

Економічний аналіз забезпечує власників та керівний персонал підприємства необхідною інформацією. За допомогою аналітичної інформації приймаються управлінські рішення, а також відстежується характер змін, пов'язаних з їх реалізацією. Основними функціями економічного аналізу, як показали результати дослідження, є оцінювально-діагностична, контрольна, регулятивна, пошукова, захисна та комунікативна.

Еволюційно першою була контрольна функція економічного аналізу, яка забезпечувала перевірку наявності майна господаря, пізніше – дотримання планових завдань, нормативів.

Найбільш розвинутою і застосовуваною є оцінювально-діагностична функція аналізу. Вона дозволяє встановити рівень та динаміку відповідних оціночних показників, а також, шляхом факторного, SWOT і TOWS та інших видів аналізу, діагностувати причини позитивних та негативних відхилень.

Порівняно недавно в історичному сенсі у фінансово-господарську практику були запроваджені методики діагностики загрози банкрутства, що обумовило зростання значення захисної функції економічного аналізу.

Необхідність розробки дієвих заходів щодо зменшення негативних впливів об'єктивних та суб'єктивних факторів зовнішнього та внутрішнього середовища стосовно фінансових систем мікро – та макрорівнів призвела до розвитку пошукової функції економічного аналізу. Крім того, потреба забезпечення конкурентних переваг для господарюючих суб'єктів, існування двох підсистем – поточного і стратегічного управління, необхідність дотримання вимог економічної безпеки також обумовлюють диверсифікацію пошукової функції економічного аналізу результативних показників.

Розвиток ринкових відносин, наявність внутрішнього та зовнішнього середовища обумовили виникнення та розвиток комунікативної функції економічного аналізу результативних показників. Оприлюднення аналітичної інформації фінансового характеру у засобах масової інформації, зацікавленість у ній з боку громадськості, резидентів і нерезидентів, має наслідком забезпечення інформаційних комунікативних зв'язків господарюючого суб'єкта з зовнішнім середовищем, уречевленням попиту на знання суспільства щодо нього. Особливістю прояву комунікативної функції економічного аналізу є те, що його результати, як правило, не є предметом управлінських рішень, а поповнюють відповідні бази даних, є складовими масивів статистичної інформації і статистичних вибірок.

З іншої сторони, аналітична інформація макрорівня економіки, що знаходить своє відображення у засобах масової інформації, також є наслідком дії комунікативної функції економічного аналізу, забезпечуючи інформування населення щодо державних стратегій, планів та їх виконання.

Розвиток ринкових відносин зумовлює значне нарощування регулятивної функції економічного аналізу. Оперативне вирішення питань виробничого, організаційного, фінансового характеру здійснюється завдяки застосуванню ситуаційного аналізу. Таким чином відбувається своєчасне реагування на можливі негативні чинники.

Завдяки синергетичним ефектам взаємодії функцій управління та економічного аналізу система прийняття та підтримки управлінських рішень є більш збалансованою, стійкою до нейтралізації економічних ризиків.

РОЗВИТОК ОБЛКОВИХ ФУНКЦІЙ

Фундатором ґрунтовних досліджень облікових функцій у контексті управління суб'єктами господарювання є Г.Г. Кірейцев, який зазначає, що «пізнання функцій є необхідною передумовою усвідомлення призначення та ролі бухгалтерського обліку як засобу управління процесами відтворення» [1]. Однозначність визначення переліку функцій, які притаманні бухгалтерському обліку є запорукою його ідентифікації серед інших наук та визначення місця у системі управління, визначення меж його застосування та основою побудови концепції обліку на постіндустріальному етапі розвитку економіки.

За класичного підходу основними функціями бухгалтерського обліку є: інформаційна, аналітична, контрольна, окремими авторами виділяється оціночна та управлінська. Однак їх значення та інтерпретація на різних етапах економічного розвитку систем господарювання змінювались. За командно-адміністративної економічної системи облік виконував роль засобу інформації та контролю за збереженням майна господарств та виконання планів на державному рівні.

З розвитком економічних відносин, поширенням процесів приватизації, зміною складу користувачів інформації система бухгалтерського обліку окреслилась як інформаційна підсистема системи управління. У цьому контексті «інформаційна функція уособлює формування повної достовірної корисної дискретної інформації щодо майнового стану та всебічного висвітлення господарської діяльності підприємства, що є основою для здійснення аналітичних і контрольних процедур. Контрольна функція обліку полягає у забезпеченні виявлення в процесі оперативного управління бізнесом на підприємстві потенційні порушення законодавства та інтересів власників» [2]. Оціночна функція обліку реалізується шляхом оцінювання об'єктів обліку, аналітична – через деталізацію облікової інформації у розрізі об'єктів, запитів тощо. Під аналітично функцією також розглядають забезпечення інформацією бухгалтерського обліку потреб аналізу для визначення відхилень та встановлення їх причин, що, на нашу думку, є одним із напрямів розширення інформаційної функції обліку, що знаходиться у тісному взаємозв'язку із функціями аналізу.

Г.Г. Кірейцев виділяє внутрішні (через виконання робочих прийомів: спостереження, вимірювання, оцінювання і т.д.) та зовнішні облікові функції, до яких відносить крім інформаційної та контрольної, прогностичну, мотивації, правового захисту, регулюючу та науково-пізнавальну. [3]. В ринкових умовах господарювання науковець наголошує на необхідності розробки концепцій обліку, спрямованих на розвиток науково-пізнавальної та прогностичної його функцій, що відповідають вимогам часу у контексті необхідності розробки методології обліку нових об'єктів (інтелектуального та екологічного капіталів, знань як активу тощо) та в підтримці прийняття стратегічних управлінських рішень. Науковці, в основному, прогностичну функцію пов'язують із управлінським обліком, який розвинувся із системи обліку та планування доходів, витрат та калькулювання собівартості до участі у стратегічному управлінні через систему збору, опрацювання та трансформації інформації про конкурентні переваги із врахуванням умов зовнішнього середовища. Однак, управлінський облік функціонує у тісному взаємозв'язку із фінансовим, що зумовлює застосування поняття «прогностичної функції» до бухгалтерського обліку загалом.

Серед функцій управлінського обліку Ф.Ф.Бутинець виділяє комунікаційну функцію, що ґрунтується на інтерпретації інформації, як засобу комунікацій між рівнями управління та структурними підрозділами на одному рівні [4, с. 23].

Зростання рівня інтернаціоналізації процесів, бажанні виходу на нові ринки та залучення зовнішніх інвестицій зумовив розвиток соціальної функції обліку, запозиченої із зарубіжного досвіду, суть якої полягає у розкритті інформації про участь підприємств у соціальних проектах, захисті довкілля тощо.

В останні десятиріччя облік зазнав змін, зумовлених інтенсивним розвитком інформаційних технологій, що зумовило розвиток (чи підсилення) інформаційної функції, шляхом введення поняття функції прямого і зворотного зв'язку. Суть якої полягає у тому, «що автоматизована система бухгалтерського обліку приймає інформацію про господарські операції з місць їх виникнення, перевіряє, обробляє і передає її до автоматизованої системи управління підприємством, потім управлінська інформація передається бухгалтерській службі, яка спрямовує цю інформацію до виробничих підрозділів і використовує її в своїй роботі» [5].

Серед досліджених функцій обліку у період трансформаційних змін у системі обліку найважливішими залишаються інформаційна, науково-пізнавальна та контрольна, а найперспективнішими є прогнозна та соціальна, оскільки принциповою відмінністю сучасної моделі обліку є яскраво виражена орієнтація на практичну діяльність та задоволення користувачів у релевантній інформації, шляхом узгодження потоків інформації з усіх видів обліку у єдиній інтегрованій обліково-аналітичній системі.

1. Кирейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством / Г. Г. Кирейцев. – Киев: Изд-во УСХА, 1992. – 240 с.; 2. Савченко В.М. Взаємозв'язок інформаційної та контрольної функцій бухгалтерського обліку / В.М.Савченко, Н.М.Колос // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. – Економічні науки. Випуск 18 ч. II. – 2010. – С. 23-26; 3. Кирейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, між предметні зв'язки: монографія / Г.Г.Кирейцев. – Житомир: ЖТУ, 2007. – 236 с.; 4. Бухгалтерський управлінський облік: підручник для студ. спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 480с.; 5. Осмятченко В.О. Розвиток облікових функцій під впливом інформаційних технологій / В.О.Осмятченко // Інформаційні системи і технології та моделювання в економіці: Матеріали I Науково-практичної конференції, (Київ-Буча, грудень, 2014). – К.: Міленіум, 2014. – С. 71-73.

БАГАТОВАРІАНТНІСТЬ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА НАПРЯМИ РОЗВИТКУ

Враховуючи обрання європейського вектору економічної інтеграції України у світове господарство, розвиток наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку в Україні також має відбуватись із врахуванням тенденцій, що на сьогодні існують в провідних країнах світу. Одним із кроків, що сприятиме наближенню вітчизняної практики наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку до міжнародної, є забезпечення інтеграції між дослідженнями, що присвячені вивченню внутрішньої логіки бухгалтерського обліку, та науковими дослідженнями, які стосуються впливу облікової інформації на рішення внутрішніх та зовнішніх користувачів, що обґрунтовується наступними міркуваннями:

1) Вітчизняні дослідження в сфері бухгалтерського обліку, спрямовані на вивчення його внутрішньої логіки. В основу цієї тези покладено припущення, що на сьогодні в Україні переважна більшість наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку стосується процесу обробки даних та їх перетворення на облікову інформацію. Такі дослідження спрямовані на удосконалення процесу створення бухгалтерського інформаційного продукту і передбачають необхідність здійснення аналізу та подальше удосконалення внутрішньої логіки функціонування системи бухгалтерського обліку, зокрема, пошук нових інформаційних моделей бухгалтерського відображення наслідків фактів господарського життя. Існування такої ситуації зумовлює розуміння предмету науки бухгалтерський облік в Україні в дещо звуженому вигляді, що не включає до свого складу аспекти впливу облікової інформації на суб'єктів, що приймають на її основі управлінські рішення. Таким чином, поза предметом бухгалтерського обліку залишаються комунікаційні взаємозв'язки, що виникають між виробниками інформаційного продукту та його споживачами.

2) Мейнстрімом світових наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку стає вивчення впливу облікової системи на її зовнішнє середовище (поведінку користувачів облікової інформації) або дослідження ролі окремих облікових інформаційних моделей в процесі прийняття управлінських рішень. В сучасних умовах питання внутрішньої логіки бухгалтерського обліку поступово набувають другорядного значення, що обґрунтовується наступними причинами:

- глобалізація економічних систем, інтернаціоналізація світового господарства, що зумовили необхідність стандартизації облікової практики, призвели до того, що удосконалення облікової методології і її практична реалізація поступово стали компетенцією національних та міжнародних облікових регуляторів, а не вчених-обліковців;
- існування вільного доступу до найкращих світових напрацювань в сфері теорії і методології бухгалтерського обліку дозволило виокремити і узагальнити найбільш дієві світові облікові практики, що відповідають сучасним потребам користувачів облікової інформації;
- більшість НСБО в світі, як і міжнародні бухгалтерські доктрини IAS/IFRS, GAAP US, побудовані на основі застосування багатоваріантного підходу до облікової методології, що зумовило зростання інтересу до розуміння ефекту впливу бухгалтерського вибору на процес прийняття рішень користувачами на основі облікової інформації. Це пояснюється тим, що система бухгалтерського обліку підприємства, як засіб комунікації між його керівництвом та користувачами облікової інформації, перебуває в значній залежності від здійснення бухгалтерського вибору, що є одним із ключових складових цього комунікаційного процесу. Процес здійснення бухгалтерського вибору стає одним із основних об'єктів дослідження сучасних вчених-бухгалтерів.

Таким чином, однією із найбільш актуальних проблем, яка має бути вирішена в умовах сьогодення для забезпечення прогресивного розвитку національної облікової системи, є вплив

багатоваріантності бухгалтерського обліку на якість облікової інформації. Однією із основних особливостей, яка має враховуватись вітчизняними вченими при вирішенні цієї наукової проблеми, є невідповідність досліджень з проблем бухгалтерського обліку в провідних країнах світу і в Україні, визначальною причиною чого є існування значних відмінностей в підходах до розуміння теоретико-методологічних аспектів бухгалтерського обліку та його ролі в суспільстві.

В контексті розв'язання проблеми впливу багатоваріантності методології бухгалтерського обліку на якість облікової інформації потребують розгляду наступні питання:

- виявлення історичних тенденцій та закономірностей формування концепції багатоваріантності в бухгалтерському обліку;
- порівняння особливостей розвитку міжнародних бухгалтерських доктрин (GAAP US, IAS/IFRS) та національної системи бухгалтерського обліку;
- розробка теоретичних аспектів багатоваріантності методології бухгалтерського обліку;
- аналіз можливих варіантів одночасного забезпечення порівнянності облікової інформації та гнучкості облікової методології;
- популяризація і розвиток концепції бухгалтерського вибору у вітчизняних наукових дослідженнях;
- розробка теоретичних аспектів бухгалтерського відображення господарської реальності в світлі концепції багатоваріантності методології бухгалтерського обліку;
- обґрунтування можливості застосування положень неінституційної економічної теорії для подальшого розвитку бухгалтерської науки;
- виявлення перспектив наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку, які в Україні є малорозвиненими або яким взагалі не приділяється увага.

МЕТОДИ ОБЛІКОВОЇ ОЦІНКИ: КОНЦЕПЦІЯ НІМЕЦЬКОЇ НАУКОВОЇ ШКОЛИ ХІХ ст.

Протягом розвитку теорії бухгалтерського обліку дослідники приділяли оцінці достатньо уваги, відзначаючи її важливість. На сьогодні загальновизнано, що оцінка є складовою методу бухгалтерського обліку, проте такий підхід до тлумачення місця оцінки в обліковій системі визнавався не завжди.

У контексті значимості поглибленого дослідження оцінки «особливий інтерес представляє історичний досвід розвитку оцінки провідними науковими школами, аналіз внеску яких необхідний для обґрунтування загальної філософії концепції вартісної оцінки стосовно до сучасного стану розвитку обліку» [1, с.166].

Принциповими щодо вибору методу оцінки були представники німецької наукової школи, оскільки розглядали облік з процедурної точки зору. «Не перебільшуючи нічого, можна сказати, що література про баланс, займалась перші 40-50 років виключно питаннями оцінки, всі інші питання залишались на стороні» [2, с. 50]. Різноманіття в підходах до оцінки німецької школи є «різноманіттям адресатів балансу, що не іманентно самому балансу».

Так, Ф. Ляйтнер класифікував методи оцінки на абсолютні та відносні. До першої групи відносили такі види оцінок: поточні (продажні) та останні (договірні, ринкові), які базувалися на абсолютних даних та вводилися «штучно» з метою успішного функціонування обліку. У другу групу входили облікові, номінальні, калькуляційні, преїскурантні, середні ціни, та ціни за собівартістю. І. Коверо, виходячи в теорії з ліквідаційної оцінки, вказував, що «неможливо провести оцінку майна, не передбачаючи, що воно негайно реалізується і в той же час не приймати в розрахунок тих змін в цінності, які приносить з собою ліквідація» [3, с.435]. Разом з тим він запропонував наступну класифікацію оцінок: купівельна ціна, купівельна ціна на дату складання балансу, ціна продажу при ліквідації, звичайна продажна ціна, мінімальна ціна (мінімальне значення ціни придбання чи продажу). [3, с. 431-432]. Таким чином трактування оцінки, проводилось як визначення того чи іншого варіанту продажною ціни.

На тлі загальної однастайності вчених у поглядах на оцінку звертає на себе увагу факт, що Г. Рем у своїх дослідженнях поставив оцінку в пряму залежність від її цілей, наводячи приклад щодо продажу підприємства (в основу оцінки покладав оборот) та його розширення (в основу оцінки покладав прибуток).

Принципово новим серед німецьких науковців був суб'єктивістський підхід до оцінки, який визначав, що суб'єктивне є реальне для даного випадку. Такий підхід розвинув І. Крайбіг, який визначав, що одною схематичною формулою питання оцінки не вирішується. Він вважав, що кожна стаття балансу повинна оцінюватися за принципами, які до неї найбільш підходять: основні засоби спочатку повинні оцінюватися за собівартістю, а потім по залишковій вартості, чи по вартості їх складових для виробництва, матеріали – по собівартості, товари, готова продукція – за продажною ціною.

Поряд з таким підходом існував і об'єктивістський характер, який базувався на дедуктивному методі: «оцінка не має самостійного характеру, а може бути виведена з принципів балансу, і тільки та людина, від чийого імені складається баланс повинна оцінити своє майно та зобов'язання» [4, с.165].

Багато відомих представників німецької школи таких як: Аугшпруг, Гюглі, Шибє, Одерман, Кальмес, Фішер були прихильниками оцінки за собівартістю, проте противники використання такого виду оцінки наводили аргументи про те, що така оцінка робила цінності неспівставними, збільшувала активи прихованими збитками, а інколи призводила до заниження прибутків.

Ретроспективний аналіз принципів і методів вартісної характеристики об'єктів у системах бухгалтерського обліку дає змогу зробити висновок, що багато пропонованих теоретичних засад побудови принципів і методів бухгалтерської оцінки німецької наукової школи можуть бути використані в сучасних наукових дослідженнях. Передусім йдеться про теоретично сформульовані, але не впровадженні у практичне використання та не набули наукової значимості напрацювання стосовно оцінки капіталу та об'єктів для яких оцінка за собівартістю неприйнятна. Це стосується, насамперед, тих теоретичних конструкцій, у яких обґрунтована доцільність різних принципів і підходів до формування бухгалтерської методики оцінювання різнотипних об'єктів за вартістю, наближеною до справедливої.

1. Камінська Т.Г. *Активізація кругообороту капіталу: обліково-контрольний аспект: монографія* / Т. Г. Камінська, Н. Г. Царук, О. В. Ільчак, Н. І. Гарапко, З. Ю. Мельник / за заг. ред. д.е.д. Т.Г. Камінської, – Ніжин: Видавець ПП Лисенко М.М., 2015. – 416 с.; 2. Ле-Кутре, В. *Основы балансоведения* / В. Ле-Кутре. – М.: МАКИЗ, 1925. -380 с.; 3. Николаев И. Р. *К вопросу о балансовой оценке имущества частного-хозяйственного предприятия // Известия Петроградского Политехнического института, 1914. – Т.22., С. 49-56*; 4. Соколов Я.В. *Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебн. пособие* / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638с.

СУБ'ЄКТИ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

В Україні функціонує значна кількість органів державного контролю, неузгоджене виконання контрольних функцій якими відносно суб'єктів господарювання може призвести до часткового призупинення діяльності або й повного припинення функціонування таких підприємств. Для суб'єктів господарювання важливо мати чітку уяву про кількість, функції, права та обов'язки суб'єктів державного контролю. Ці знання дадуть змогу управлінському персоналу кожного окремого підприємства визначити перелік потенційних органів контролю, які (та за яких умов) мають право виконувати свої функціональні обов'язки, межі виконання ними контрольних дій, відтак, – раціонально організувати господарську діяльність із застосуванням системного підходу для забезпечення дотримання суб'єктом господарювання законодавчо-нормативних вимог на усіх етапах його функціонування.

Вищевикладене засвідчує актуальність теми дослідження, обумовило вибір теми публікації та визначило її мету.

Метою публікації є узагальнення основних органів державного контролю та окреслення умов, за дотримання яких суб'єкт господарювання підпадає під сферу виконання контрольних функцій центральними органами виконавчої влади.

Нормами статті 1 Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» передбачено, що «державний нагляд (контроль) – діяльність уповноважених законом центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів, державних колегіальних органів, органів виконавчої влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування... в межах повноважень, передбачених законом, щодо виявлення та запобігання порушенням вимог законодавства суб'єктами господарювання та забезпечення інтересів суспільства, зокрема належної якості продукції, робіт та послуг, допустимого рівня небезпеки для населення, навколишнього природного середовища».

Виходячи зі схеми спрямування і координації діяльності центральних органів виконавчої влади Кабінетом Міністрів України через відповідних членів Кабінету Міністрів України в країні функціонує 46 органів центральної влади (колегіальних суб'єктів державного контролю), діяльність яких координується або кабінетом міністрів України (якому підвідомчі 13 центральних органів виконавчої влади), або через міністрів відповідних міністерств: регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства; аграрної політики та продовольства; внутрішніх справ; екології та природних ресурсів; економічного розвитку і торгівлі; енергетики та вугільної промисловості; інфраструктури; культури; освіти і науки; охорони здоров'я; соціальної політики; фінансів; юстиції.

Аналіз функцій, прав та обов'язків центральних органів виконавчої влади дає підстави стверджувати, що конкретний перелік суб'єктів державного контролю, які мають право виконувати свої функціональні обов'язки щодо суб'єктів господарювання залежить від ряду чинників: організаційно-правової форми господарювання (ОПФГ) підприємства; джерел фінансування господарської діяльності; видів діяльності суб'єкта господарювання; приналежності підприємства до суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності.

За результатами дослідження окремих законодавчо-нормативних документів систематизовано основних суб'єктів державного контролю та окреслено умови, за дотримання яких суб'єкт господарювання підпадає під сферу виконання контрольних функцій конкретного центрального органу виконавчої влади.

ІНСТРУМЕНТИ ЛОГІСТИКИ В УПРАВЛІННІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ

Нестабільна економічна ситуація в країні а також загострення конкуренції на внутрішньому та світовому ринках створили необхідність швидкого та ефективного розвитку сільського господарства України, пошуку нових систем управління та впровадження ефективних технологій у діяльності сільськогосподарських підприємств. З огляду на світовий та вітчизняний досвід, ефективним інструментом управління сільськогосподарських підприємств може стати концепція логістики, її теорія та методологічні підходи.

Дослідженням теоретичних та практичних аспектів логістики присвятили свої праці як вітчизняні Л. Балабанова, Є. Крикавський, М. Окландер, Н. Струк, Л. Фролова, Н. Чухрай так і зарубіжні науковці Д. Вордлоу, А. Гаджинський, М. Ліндерс, Д. Сток. Питанням логістичної діяльності, зокрема в сільському господарстві займалися такі вчені-економісти як О. Дідик, В. Писаренко, А. Кальченко, П. Саблук. Проте недостатньо розробленими залишаються концепція логістичної діяльності в сільському господарстві України, методичні підходи та інструментарій управління матеріально-інформаційними потоками та логістичними процесами в аграрній сфері.

Варто зауважити, що застосування інструментів логістики в діяльності сільськогосподарських підприємств в першу чергу обумовлено прагненням до скорочення часових і грошових витрат, пов'язаних з рухом товару. А ефективне управління логістичними процесами є запорукою успішного функціонування підприємства. Свідченням цього є дані розвинених країн, які вказують на те, що застосування науково обґрунтованих методів логістики дозволяє знизити рівень витрат на 20%, товарні запаси – на 30-70%, скоротити час звернення товарів на 20-50%.

Високу ефективність використання логістичних підходів в агробізнесі давно оцінили у таких країнах світу як США, Канада, Австралія, Західна Європа. Тому сьогодні у багатьох країнах Європейського Союзу урядові структури беруть на себе ініціативну роль під час впровадження логістичних підходів у діяльність сільськогосподарських підприємств.

Таким чином, логістика як особливий вид діяльності спрямовує управління на дослідження та оптимізацію процесів, пов'язаних з рухом матеріальних та інформаційних потоків. За рахунок дії її особливих інструментів відбувається зростання основних показників діяльності сільськогосподарських підприємств, які мають на меті об'єктивне відображення рівня ефективності виробництва.

Найпростішими і вихідними показниками для оцінки ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств є натуральні: урожайність сільськогосподарських культур і продуктивність праці. Важливість підвищення урожайності посилюється тим, що вона визначає рівень та ефективність використання землі, як головного засобу виробництва.

Найважливішими вартісними показниками, що характеризують діяльність сільськогосподарських підприємства, є обсяг валової і товарної продукції, розмір поточних затрат і фондів вкладень, дохідність виробництва. На їх основі можна визначити продуктивність праці, фондів віддачу, матеріаломісткість, розрахувати валовий і чистий дохід, а також показники рентабельності.

Управління інструментами логістики та їх ефективне застосування в діяльності сільськогосподарських підприємств дає змогу визначити потреби підприємства в основних засобах, перспективи організації їх використання, забезпечення технічного обслуговування та ремонту сільгосптехніки, обладнання, будівель тощо.

Класичними прикладами інструментів логістики що використовуються в сільському господарстві можна вважати:

- метод встановлення економічної величини замовлення, відомий як “формула Вільсона” (застосовується при визначенні оптимальної партії виробництва та оптимальної партії поставки сільськогосподарських товарів, оптимальної величини готівки);

- метод дослідження кількісно-вартісних зав'язків (ABC-аналіз), що ґрунтується на “правили Паретто”, відомий як інтегральна крива концентрації Лоренса (ABC-аналіз використовується у разі оптимізації систем управління запасами, формуванні товарної політики);
- метод дослідження кількісно-ймовірнісних зав'язків, відомий як XYZ-аналіз, та його модифікація у поєднанні з ABC-аналізом (використовується під час оптимізації спеціалізації сільськогосподарського виробництва, в управлінні запасами);
- метод кластерного аналізу, побудований на засадах багатфакторного аналізу (використовується для вибору постачальників, перевізників, інших учасників логістичних процесів);
- методи оптимізації фізичного походження: метод центра ваги, метод гравітації, методи промислової динаміки тощо (використовуються для: оптимізації дистрибуційної мережі (гравітаційне правило Рейлі), розміщення складів, виробництв, кількості рівнів складування (“правило квадратного кореня”), співвідношення між рівнями складування (принципи Форрестера));
- метод повних витрат (використовується в модифікаціях при виборі виробничих, транспортних, складських, інформаційних, маніпуляційних, пакувальних технологій);
- метод формування зразків (еталонів) та похідні від нього (відомий передусім як бенчмаркінг, використовується для розроблення стандартів логістичного обслуговування).

Отже, логістика виступає одним із важливих чинників забезпечення конкурентоспроможності сільськогосподарського бізнесу та ефективного задоволення потреб споживачів. Управління інструментами логістики в процесі матеріально-технічного забезпечення сільськогосподарського виробництва і збуту продукції підтверджують доцільність її використання, як науки та практики, в галузях АПК.

ЗВІТНІСТЬ ЗА СЕГМЕНТАМИ – ДИСКУСІЙНІ АСПЕКТИ

Одними із достатньо нових для вітчизняної теорії і практики обліку і звітності є питання формування звітності за сегментами. З одного боку, саме по собі складання фінансової звітності за сегментами стосується великих компаній, які здійснюють діяльність у різних сферах (працюють з різними групами продуктів), регіонах тощо, і чий боргові або дольові інструменти торгуються на біржі або плануються до випуску для отримання біржових котувань [1, 2]. З іншого боку, в сьогоднішніх економічних реаліях – будь-яка компанія нерідко диференціює сфери своєї діяльності, і для неї постає завдання організації обліку і звітності за сегментами бізнесу щонайменше в системі управлінського обліку, навіть у тих випадках, коли вона не є публічною. Отже, проблема складання звітності за сегментами стосується як сфери суто фінансового, так і управлінського обліку. І в такому контексті, викликає інтерес до її складання і встановлення взаємозв'язку між звітністю для різних цільових сегментів користувачів.

Як відомо, складання фінансової звітності за сегментами регламентовано МСФЗ (IFRS) 8 "Операційні сегменти" [1]. Зазначимо, що у вітчизняній економічній літературі особливостям застосування цього стандарту та його дискусійним моментам достатньої уваги практично не приділяється, хоча, як зазначено вище, запит з боку практики стосовно формування звітних даних за сегментами існує у цілої низки компаній. Таким чином, мета полягає в тому, щоб здійснити огляд дискусійних аспектів складання звітності за сегментами та надати деякі шляхи їх можливого рішення.

Серед проблемних питань застосування МСФЗ 8, що безпосередньо стосуються формування звітності за сегментами, можуть бути відокремлені такі:

1) підставами для ідентифікації сегментів у цілях фінансової звітності постає внутрішня інформація, на засадах якої приймаються операційні управлінські рішення, тобто інформаційною базою фінансової звітності постає управлінська звітність, що наочно підкреслює тісний зв'язок підсистем фінансового й управлінського обліку. У свою чергу, для управлінської звітності немає ніяких регламентуючих норм, а, отже, інформація різних компаній може бути непорівняна між собою;

2) відповідно до основного принципу МСФЗ 8 [1] компанія має розкривати інформацію, яка дозволить користувачам звітності оцінити характер і фінансові наслідки різних видів господарської діяльності, які веде така компанія, і економічні умови, в яких вона працює. У свою чергу таке завдання є одним із завдань і управлінської звітності, тобто з цього приводу, з одного боку, різні види звітності знову-таки тісно корелюють між собою, з іншого, – в певній мірі виникає питання розкриття комерційної таємниці внутрішніх сторін роботи компанії для широкого кола зовнішніх користувачів;

3) оцінки показників, які підлягають внесенню до фінансової звітності за сегментами, базуються на оцінках, які використовуються для управлінських рішень. При тому компанія має наводити пояснення стосовно оцінок показників прибутку (збитку) за сегментами, активів і зобов'язань сегментів за кожним із них, зокрема: стосовно методу обліку операцій між сегментами, характеру різниць між оцінкою прибутку (збитку) сегментів і суми прибутку (збитку) до оподаткування компанії в цілому; характеру різниць між оцінкою активів і зобов'язань за сегментами і компанією тощо і наводити всі необхідні числові зв'язки щодо виручки, прибутку (збитку), активів і зобов'язань, інших суттєвих показників сумарно за сегментами і компанією.

Все це ставить важливе завдання перед організацією обліку на підприємстві стосовно формування даних за сегментами як з позицій рішення суто внутрішніх управлінських завдань, так і зовнішньої фінансової звітності. Під час розробки наказу про організацію обліку і облікову політику підприємству доцільно чітко окреслити:

1) за якими чинниками буде здійснюватися ідентифікація сегментів в системі управлінського і фінансового обліку, тобто як саме проводиться сегментація в межах організаційної структури підприємства – за регіональною ознакою, чи за видами продуктів, послуг, або за якоюсь комбінованою ознакою;

2) як буде здійснюватися оцінка показників сегментних прибутку (збитку), активів і зобов'язань та інших;

3) як буде визначатися міжсегмента виручка, які ціни застосовуються в міжсегментних операціях (тобто засади трансфертного ціноутворення) тощо;

4) за якими показниками буде здійснюватися оцінка ефективності роботи сегментів – можуть бути передбачені додаткові показники, наприклад, EBITDA та т.і.

5) перелік статей звітності за сегментами, інформація за якими буде розкриватися як для управлінських цілей, так і для фінансової звітності за сегментами. З особливою увагою слід віднестися до визначення переліку суттєвих статей, за якими буде йти додаткове розкриття управлінської інформації у внутрішніх звітах із подальшим перенесенням за необхідності у зовнішні фінансові звіти.

Таким чином можна зробити висновки, що:

1. Формування звітності за сегментами висуває ряд вимог до організації облікової системи підприємства і його облікової політики.

2. Під час розробки системи управлінської звітності за сегментами бажано враховувати вимоги з боку МСФЗ 8 і П(С)БО 29, оскільки для цілей фінансової звітності в даному випадку має застосовуватися саме внутрішня управлінська інформація.

3. Виважено слід підійти до визначення складу і методики оцінки показників прибутку (збитку) за сегментами, міжсегментної виручки тощо.

У цілому можна зазначити, що питання складання звітності за сегментами як в системі фінансового, так і управлінського обліку містить ще багато дискусійного, і може бути предметом подальших наукових досліджень.

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 "Операційні сегменти". IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/995_k53; 2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 "Фінансова звітність за сегментами", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 19 травня 2005 року № 412 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05>

МОДИФІКАЦІЯ ЗАВДАНЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВІДПОВІДНО ДО ІНФОРМАЦІЙНИХ ПОТРЕБ УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ

Протягом останніх десятиліть в Україні та світі спостерігається активне впровадження систем управління якістю в усіх галузях економіки. Досягнення високої економічної результативності їх функціонування потребує достовірної економічної інформації, тому виникає об'єктивна необхідність розвитку бухгалтерського обліку відповідно до потреб управління якістю.

Система загального управління якістю (TQM) базується на фундаментальних принципах, які обумовлюють необхідність модифікації обліково-інформаційної системи підприємства та її адаптації до потреб управління якістю. Характеристика принципів управління якістю та їх вплив на систему бухгалтерського обліку наведена у табл.

Таблиця

Проблемні питання бухгалтерського обліку, обумовлені функціонуванням системи управління якістю

Принципи (відповідно до ДСТУ ISO 9000-2001)	Проблемні питання бухгалтерського обліку
Орієнтація на споживача – підприємство повинне розуміти дійсні та майбутні потреби споживачів, задовольняти їхні вимоги й намагатися перевершити їхні очікування	Обмежені можливості у застосуванні облікового інструментарію для оцінювання споживчої цінності продукції, що обумовлюють потребу у його трансформації
Лідерство та залучення персоналу – керівники встановлюють єдність мети та напрямів діяльності організації, їм слід створювати та підтримувати таке внутрішнє середовище, в якому працівники можуть бути повністю залучені до виконання завдань	Необхідність коригування посадових обов'язків та організації процесу роботи облікового персоналу як складової людського капіталу підприємства з метою його залучення до формування інформаційного забезпечення управління якістю
Процесний підхід – система управління організацією будується на основі управління мережею процесів	Неузгодженість стадій та процедур облікового процесу з принципами управління якістю, наслідком якої є зниження якісних характеристик інформаційних потоків, що циркулюють у мережі процесів управління якістю
Системний підхід – означає ідентифікацію, розуміння та керування системою взаємозалежних процесів за їхніми внесками в досягнення встановлених цілей	Потреба в інтеграції облікової підсистеми у загальну систему управління якістю як головного джерела інформаційних потоків щодо величини, структури та динаміки витрат на якість продукції
Постійне поліпшення – виступає стратегічною метою діяльності організації	Дисбаланс між ступенем деталізації даних бухгалтерського обліку та інформаційними запитами стратегічного управління якістю. Відсутність методик розподілу витрат на розробку та впровадження заходів з підвищення якості
Прийняття рішень на основі фактів – ефективні рішення базуються на логічному аналізі й раціональній оцінці інформації та первинних даних	Неможливість визначення ефективності функціонування системи управління якістю та адекватної оцінки обсягів понесених витрат та отриманих вигод на основі облікової інформації
Взаємовигідні відносини з постачальниками – організація та постачальники є взаємозалежними, і взаємовигідні стосунки підвищують спроможність обох сторін створювати цінності	Недосконалість обліку взаємовідносин з контрагентами в аспекті формування інформації про обсяги відходів та бракованої продукції з вини постачальника недоброякісної сировини

Сучасна система бухгалтерського обліку в Україні, спрямована, в першу чергу, на формування показників публічної фінансової звітності, не надає об'єктивно повної та достатньо деталізованої інформації для потреб управління якістю. Як слушно зауважує С. Ф. Голов «в

системі бухгалтерського обліку витрати на якість “розпорошені”, тобто включені до різних статей і відображені на різних рахунках” [2, с. 154].

Перспективними напрямками адаптації бухгалтерського обліку до новітніх вимог до інформаційного забезпечення, що висуваються системою управління якістю вважаємо наступні:

- застосування концепції ціннісно-орієнтованого обліку, базові компоненти якої запропоновані у праці [1]. За таких умов стає можливим використання інструментарію бухгалтерського обліку для оцінювання цінності продукту для споживача, основою якої є якість;
- удосконалення організації процесу формування обліково-аналітичного забезпечення управління якістю, визначення його етапів та процедур, що забезпечують формування максимально корисного для управління та якісного обліково-інформаційного потоку;
- трансформація існуючої системи обліку витрат на якість та некондиційних результатів виробничого процесу, що дасть змогу на основі облікових даних здійснити вибір стратегічних альтернатив у сфері управління якістю;
- розроблення методики розподілу витрат на сертифікацію, що забезпечує інтеграцію підсистеми бухгалтерського обліку в систему управління якістю підприємства;
- використання фінансових та нефінансових показників моделі Balanced Scorecard як засобу контролю, що дає можливість оцінити рівень досягнення стратегічних цілей управління якістю та розробити програму заходів щодо усунення недоліків та мінімізації ризиків;
- удосконалення методики бухгалтерського обліку взаємовідносин з контрагентами в аспекті відображення на рахунках бухгалтерського обліку некондиційних результатів виробничого процесу, що виникли з вини постачальників недоброякісних матеріалів.

Таким чином, динамічні процеси розвитку управління якістю неодмінно повинні супроводжуватись адекватними їм змінами організаційного та методичного характеру у системі бухгалтерського обліку. Принципи функціонування системи управління якістю визначають пріоритетні напрями удосконалення бухгалтерського обліку як інформаційного джерела та важливої складової цієї системи.

1. Височан О. С. Облік в системі ціннісно-орієнтованого управління / О. С. Височан // Економічний форум. – 2016. – № 2. – С. 315-323. 2. Голов С. Ф. Футурологія бухгалтерського обліку / С. Ф. Голов // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. – 2014. – № 794. – С. 153-157.

ОБЛІК КОНСИГНАЦІЙНИХ ОПЕРАЦІЙ У КОНСИГНАНТА: ТЕОРЕТИКО-ПРАКТИЧНИЙ АСПЕКТ

Сучасні трансформаційні процеси, що супроводжують національну економіку сприяють застосування непрямого методу у сфері товарного обігу – здійснення торговельних операцій через посередників. Проте, слід відзначити, що у сучасній теорії та практиці існує багато дискусійних аспектів управління й обліку консигнаційних операцій, що призводить до формування недостовірної інформації. З метою формування належного інформаційного забезпечення постає потреба подальших досліджень у зв'язку з наявністю невіршених питань.

Результати дослідження дають підстави стверджувати, що операції за договором консигнації – операції з реалізації товарів, згідно з якими одна сторона (консигнатор) зобов'язується за дорученням іншої сторони (консигнанта) протягом певного часу (терміну дії контракту) за обумовлену винагороду здійснити продаж з консигнаційного складу від свого імені товари, що належать консигнантові [4].

Згідно ЦКУ визначення договору комісії співпадає з визначенням договору консигнації, але у визначенні комісійної торгівлі не згадується про консигнаційний склад, що є особливістю консигнаційних операцій підприємства[5].

Консигнаційний продаж товару містить два види господарських відносин: внутрішні відносини між консигнантом і консигнатором, які регулюються договором консигнації та відносини консигнатора з покупцями товарів, що ґрунтуються на умовах договору купівлі-продажу.

За першим видом господарських відносин консигнатор виступає посередником, який надає послугу консигнанту, яка полягає в пошуку потенційного покупця і реалізації йому товару. За другим видом відносин консигнатор є постачальником товару, оскільки діє від свого імені, хоча за рахунок консигнанта.

Відвантаження та приймання товарів на консигнацію здійснюється на підставі Акту приймання-передачі товарів, який підписується консигнантом і консигнатором [6].

Доставка товару здійснюється як власними силами так із залученням третьої сторони (передбачається у контракті). У випадку транспортування товарів третьою стороною, послуги оплачуються замовником на підставі підписаного Акту виконаних робіт (наданих послуг).

За результатами продажу товару за умовами консигнаційного контракту консигнатор надає консигнанту звіт, у терміни встановлені контрактом (не може бути більшим ніж місяць). У звіті зазначається назва, кількість реалізованих товарів, ціна реалізації, дата продажу, а також сума витрат, які понесені консигнатором у зв'язку з виконанням своїх обов'язків (якщо це передбачено умовами контракту) тощо. Це необхідно для того, щоб консигнант мав змогу відобразити в обліку доходи і витрати, пов'язані з реалізацією товару, переданих на консигнацію. Також у звіті зазначається розмір винагороди консигнатору за надані послуги.

Після підписання звіту, на суму наданих послуг консигнатор складає акт виконаних робіт (наданих послуг) в якому зазначає розмір винагороди, який обумовлений у контракті за здійснення операцій з продажу такого товару.

У випадку, якщо Акт не складається, документом для нарахування винагороди консигнатору є звіт.

Звіт та акт, які виступають документами при здійсненні консигнаційних операцій є довільної форми, що обумовлюється сторонами.

Якщо консигнат відшкодовує понесені витрати консигнатором у зв'язку з виконанням своїх обов'язків, то в такому випадку до звіту додаються копії первинних документів, що підтверджують понесення консигнатором додаткових витрат.

На підставі погодженого звіту консигнатора та підписаного акту виконаних робіт (наданих послуг) між сторонами здійснюються розрахункові операції.

Облік товарів, переданих на консигнацію у консигнанта ведеться на рахунку 283 “Товари на комісії” у розрізі консигнаторів, контрактів, первинних документів на відвантаження і передачі товарів на консигнацію, їх назвою й кількістю, звітів консигнатора та актів виконаних робіт (наданих послуг).

Відповідно до П(С)БО 15 “Дохід” датою визнання доходу від продажу товарів за консигнаційним контрактом є дата продажу товарів, які належать консигнанту, що зазначена у звіті консигнатора. У свою чергу, витрати, що формують собівартість реалізованих товарів за консигнаційним контрактом визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів та відображаються нарахунку 93 “Витрати на збут” – для обліку витрат, пов’язаних зі збутом товарів (наприклад: винагорода, яку консигнант нараховує на користь консигнатора).

Таким чином, застосування пропозицій до діючої методики обліку консигнаційних операцій у консигнанта забезпечить формування достовірної інформації для потреб управління за консигнаційними операціями суб’єктів господарювання.

1. Занько Б. Бухгалтерський і податковий облік продажу товарів за договором комісії / Б. Занько // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2011. – № 21. – С. 42; 2. Митний кодекс України : від 13.03.2012 № 4495-VI зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>; 3. Податковий кодекс України : від 2 грудня 2010 року № 2755-VI зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>; 4. Рязанова Н. О. До питання про практичне використання консигнаційних операцій у зовнішньоекономічній діяльності / Н. О. Рязанова // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. – 2014. – № 1(208). – С. 118-123; 5. Цивільний кодекс України : від 16.01.2003 № 435-IV зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/435-15>; 6. Чирка Д. М. Документування на підприємствах зовнішньоекономічної діяльності / Д. М. Чирка : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/792/1/393.pdf>.

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОЦІНЮВАННЯ ТА ЗАПОБІГАННЯ РИЗИКІВ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ КЛАСТЕРИЗАЦІЇ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ В УМОВАХ ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ

Як відомо, інноваційний розвиток є запорукою конкурентоспроможності, економічного піднесення національної економіки, поживлення інвестиційних процесів, підвищення соціальних стандартів тощо. Важливим у процесі його забезпечення є розвиток інноваційних структур, які здатні акумулювати наукові потенціали та технічні можливості наукових організацій, закладів освіти, промислових підприємств, фінансових організацій задля інтенсифікації інноваційних процесів на основі розвитку коопераційних зв'язків та іншої взаємодії згаданих суб'єктів економічної діяльності. Однією із найбільш результативних інноваційних структур вважаються кластери – географічно локалізована сукупність виробничо-активних суб'єктів економічної діяльності з мотивованими та стійкими коопераційними відносинами[1].

Значне поширення варіацій кластерів та їх впровадження у світовій економіці зумовило виникнення явища кластеризації, під яким розуміється процес, що забезпечує формування кластерів та інших мережевих структур на території країни та за її межами. Вплив кластеризації на інноваційний розвиток національної економіки виявляється через її особливості, що полягають у гарантуванні умов для інноваційного розвитку економіки країни, що характеризується низкою ризиків та загроз. Серед них слід згадати недосконалість законодавчої бази для функціонування кластерів; недостатній рівень підтримки кластерних ініціатив з боку держави; низький рівень коопераційних зв'язків між підприємствами та органами влади та підприємствами один із одним; низьку результативність діючих кластерів через відсутність конкурентного тиску на внутрішньому ринку та недостатню конкурентоспроможність на зовнішньому ринку; фінансову нестабільність, недостатній рівень вільних фондів грошових коштів та субсидування зі сторони держави, що втрачається у результаті входження до кластерної системи; «відірваність» науки та освіти від виробництва (наукові дослідження та розробки не знаходять своє застосування у промисловому виробництві, як наслідок вироблені товари неконкурентоспроможні на міжнародному ринку); брак іноземних інвестицій та венчурного капіталу, які є важливим джерелом розвитку кластерів у розвинутих країнах; відсутність єдиної систематизованої інформаційної бази про існуючі та потенційні кластери, що перешкоджає популяризації їх діяльності, створенню у суспільстві розуміння переваг кластерних об'єднань, а також цілісної картини про функціонування та результати діяльності вже існуючих кластерів в Україні [2,3].

Наявність загроз кластеризації національної економіки в умовах інноваційного розвитку не дозволяє стверджувати про її високий рівень та вимагає здійснення оцінювання з метою забезпечення результативності функціонування національної економіки та впровадження інноваційної моделі розвитку. Таким чином, оцінювання кластеризації національної економіки в умовах інноваційного розвитку має на меті визначення її рівня з метою формування напрямів зниження ризиків її здійснення регулювання шляхом прийняття відповідних управлінських рішень. Важливим у процесі досягнення означених цілей є обліково-аналітичне та інформаційне забезпечення процесів оцінювання, яке слід ретельно дослідити.

Інформаційне забезпечення оцінювання та запобігання ризиків кластеризації національної економіки в умовах інноваційного розвитку формується шляхом спостереження за соціально-культурним рівнем розвитку національної економіки, політичною ситуацією, системою економічних відносин, законодавством, інфраструктурою, науково-технічним прогресом, даними офіційної статистики тощо. Отже, при цьому слід використовувати дані статистичного обліку

Державного комітету статистики України, Державної податкової адміністрації України, Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України, Міністерства фінансів України та Національного банку України тощо. Дане спостереження набуває рис моделі збору інформації та здійснюється із метою формування системи повної, достовірної і довгострокової інформації щодо факторів та умов кластеризації національної економіки в умовах інноваційного розвитку.

Формування системи збирання інформації щодо різних аспектів кластеризації національної економіки в умовах інноваційного розвитку (дослідження темпів науково-технічного прогресу та процесу впровадження його результатів, системи економічних відносин країни, вивчення стану інноваційної інфраструктури, чинного законодавства тощо) супроводжується перевіркою отриманої інформації на предмет достовірності, повноти та перспективності. Інформація, що відповідає таким умовам потрапляє до масиву даних на основі яких проводять оцінювання. Інша інформація (яка не відповідає таким умовам) каналами зворотного зв'язку повертається до системи збирання інформації, де відбувається уточнення та її повторне збирання і опрацювання. Для подальшого оцінювання кластеризації національної економіки в умовах інноваційного розвитку сформований масив даних може містити дані щодо видатків державного бюджету на науку, витрат на науково-технічні дослідження, які виконуються власними силами підприємств, чисельності підприємств, що впроваджують інновації, індексу обсягу наукових та науково-технічних робіт та їх фінансування, частки кредитних коштів у інноваційних витратах підприємств також частки іноземних інвестицій тощо. Таким чином, можна охарактеризувати та у подальшому оцінити ризики та загрози кластеризації національної економіки в умовах інноваційного розвитку, серед яких виділимо: зниження експорту та збільшення імпорту високотехнологічних товарів, яке є наслідком низького рівня виробництва останніх; низький рівень фінансування НДДКР; технологічне відставання за темпами розвитку інноваційної діяльності; недостатній рівень розвитку інноваційної інфраструктури; негативний вплив стимулюючої та податкової політики тощо.

1. Хасаєв Г.Р. Кластери – сучасні інструменти підвищення конкурентноздатності регіону (через Партнерство до майбутнього). Частина 1 / Хасаєв Г.Р, Міхеев Ю.В // Журнал «Компас промислової реструктуризації». – №1. – 2003. – С. 1-13; 2. Організаційно-економічні інструменти державної аграрної політики в Україні. – К.: НІСД, 2012. – 31 с., 3. Оскольський В.В. Кластеризація – вагомий фактор підвищення конкурентоспроможності економіки України / В.В. Оскольський // Економіка України. – 2014. – № 11. – С. 4-16.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК СКЛАДОВА БОРОТЬБИ З КОРУПЦІЄЮ

Корупція – це протиправна діяльність, яка полягає у використанні службовими особами їхніх прав та посадових обов'язків для особистого збагачення. Всесвітній банк визначає поняття корупції як «зловживання службовим становищем з метою особистої вигоди». Метою корупції є зазіхання на державну власність, рухоме і нерухоме майно, фінансові ресурси суспільства. Найчастіше термін застосовується у відношенні до бюрократичного апарату і політичної еліти. Разом з тим прояви корупції притаманні й приватному бізнесу, можуть виявлятися на рівні підприємств та організацій, які задіяні у корупційних схемах.

Корупція визнається серйозною глобальною проблемою, яка стосується всіх країн світу та призводить до зниження прямих іноземних інвестицій, негативно впливає на економічне зростання та імідж країни, погіршує соціальне становище населення та рівень довіри суспільства. За даними Transparency International (міжнародна громадська організація з питань дослідження корупції у світі) індекс сприйняття корупції (Corruption Perceptions Index, CPI) для України у 2015 становив 27 (аналогічний індекс мали Камерун, Іран, Нікарагуа, Непал та Парагвай), таким чином наша держава займає 130 місце зі 167 досліджуваних країн. У порівнянні з 2014 роком Україна отримала лише один додатковий бал, отже залишилася на рівні тотально корумпованих держав. Високий рівень корупції, недоліки в правовому регулюванні, несприятливі умови для ведення бізнесу негативно впливають на транспарентність облікової інформації в Україні та погіршують імідж країни на міжнародному рівні.

Зауважимо, що як корупція так і якість бухгалтерського обліку, є темами багатьох наукових досліджень. Проте публікацій, які припускають наявність зв'язку між корупцією та бухгалтерським обліком, практично немає.

На думку професора Саліхова З.А., вагомою проблемою корупційних зловживань є участь працівників облікових та контролюючих служб. Адже бухгалтер знає методи і способи здійснення заходів контролю та є ефективною складовою запобігання корупції. Разом з тим, він має необмежені можливості у складанні фіктивних документів, наданні різноманітних несправжніх договорів та угод на послуги чи роботи, які фактично не були виконані. Автор вважає, що належне ведення бухгалтерського обліку практично не залишає можливості для фіктивних операцій з руху матеріальних цінностей, грошових коштів та іншого майна, яке перебуває на балансі. Більше того, на стадії обробки первинних документів застосування елементарних способів попереднього та поточного контролю дозволить виявити ознаки незаконної діяльності і практично виключає можливість проведення сфальсифікованих операцій і угод [3, с. 51].

Вагомим доказом на користь наявності взаємозв'язку між бухгалтерським обліком і корупцією є результати аналізу даних з 57 країн світу, який був здійснений колективом науковців з США та Англії. З допомогою кореляційного аналізу та регресії вони довели наявність зв'язку між розширенням присутності компанії «Великої четвірки», якістю бухгалтерського обліку та оцінкою рівня корупції в досліджуваних країнах [1]. Ці результати підтвердили гіпотезу про те, що покращення бухгалтерського обліку та аудиту веде до зниження корупції в країні. Іншими словами, облікова інформація є інструментом, за допомогою якого приватні компанії демонструють, що вони діють законно (тобто, що вони не беруть участь в корупційних схемах і угодах), а їх керівники стають підзвітні громадськості.

Саме контролююча та превентивна функції обліку є складовою заходів щодо запобігання корупції з використанням методів внутрішнього і зовнішнього контролю. На рівні підприємства доцільно встановлювати чіткі правила та етичні норми щодо запобігання проявам корупції у всіх сферах діяльності, використовувати інститути зовнішніх бухгалтерів та аудиторів.

Вагомою складовою боротьби з корупцією є прозорість бухгалтерського обліку як на рівні суб'єкта господарювання так і його транспарентність для зовнішніх користувачів. У більшості випадків обов'язковість розкриття інформації про господарську діяльність через транспарентність облікової інформації, яка не становить комерційної таємниці та її результати у формі публічної, відкритої звітності перешкоджають корупції і правопорушенням. Саме тому важливим є дотримання якісних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які забезпечують єдині вимоги та чіткі правила розкриття інформації, а також високий рівень прозорості для зовнішніх користувачів [2, с. 16]. Зауважимо, що державне регулювання обліку та звітності, яке визначено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», передбачає створення єдиних правил та прийняття стандартів, які, крім інших аспектів, встановлюють вимоги щодо розкриття інформації. Тим самим держава може забезпечити суттєвий вплив на транспарентність обліку з метою надання доступу користувачам до якісної, достовірної, повної, неупередженої інформації щодо будь-якого суб'єкта господарювання та створить правові, економічні та регуляторні умови для підвищення транспарентності обліку як складової антикорупційних заходів.

1. *Accounting and Corruption: a Cross-Country Analysis / Malagueño Ricardo, Albrecht Chad, Ainge Christopher, Stephens Nate // Journal of Money Laundering Control. – 2010. – № 13:4. – pp. 372-393;* 2. *Мельник, Н. Транспарентність обліку як складова сприятливості ведення бізнесу в Україні / Наталія Мельник // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 4. – С. 10-17;* 3. *Салихов З.А. О роли бухгалтерского учета в борьбе с коррупцией / З.А. Салихов // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – № 1. – С. 51-53.*

УНІФІКАЦІЯ ФІНАНСОВОГО ВИМІРУ ДІАГНОСТИКИ НЕПЛАТОСПРОМОЖНОСТІ ТА БАНКРУТСТВА ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ

У практиці функціонування розвинених європейських економік банкрутство, зазвичай, не розглядається як цілковито негативне явище, що неодмінно зумовлює остаточний й безповоротний крах ринкового суб'єкта господарювання. Такий підхід більш притаманний для представників вітчизняного бізнес-середовища, органів державної влади та широкого загалу, що відповідно спотворює реальне бачення економічної природи банкрутства. Адже об'єктивно врегульований та фінансово прорахований механізм діагностування банкрутства в державі повинен забезпечувати виживання тих суб'єктів господарювання, котрі за експертними оцінками володіють достатнім потенціалом для відновлення результативної діяльності, і, навпаки, ліквідацію усіх економічно неефективних підприємницьких структур з метою перерозподілу їхньої ресурсної бази у більш перспективні об'єкти. Якісний державний інститут банкрутства має містити обґрунтовані нормативно-методичні положення, що забезпечуватимуть безперешкодне, оперативне та доступне у вартісному аспекті відновлення діяльності неплатоспроможних бізнес-структур. Це, своєю чергою, забезпечуватиме не лише прогресивний поступ економіки країни у внутрішніх загальнодержавних цілях, але й зміцнюватиме її міжнародний авторитет як надійного економічного й політичного партнера.

На жаль, на сучасному етапі національна нормативно-методична база, що регулює діагностичні процедури у сфері банкрутства та відновлення платоспроможності підприємств, містить певні неоднозначні, нераціональні та необґрунтовані моменти, які суперечать об'єктивній логіці та не відповідають законодавчим нормам розвинених країн Європи та світу. Така ситуація не лише ускладнює процес відновлення нормального функціонування вітчизняних неплатоспроможних підприємств на внутрішньому ринку, але й перешкоджає налагодженню зовнішньоекономічних відносин із потенційними зарубіжними контрагентами у контексті вирішення їхніх фінансових проблем в сучасних умовах європейської інтеграції України. Таким чином, сьогодні виникає нагальна необхідність в удосконаленні національної нормативно-методичної бази діагностики неплатоспроможності та банкрутства підприємств на європейський кшталт з урахуванням реалій розвитку вітчизняної економіки.

На підставі ретельного дослідження кращої європейської законодавчої практики діагностування банкрутства підприємств та врегулювання їх неплатоспроможності, а також одержаних результатів критичного аналізування чинної вітчизняної нормативно-правової бази розроблено уніфіковану індикаторну базу діагностики фінансового стану підприємства, що спричинено наявністю найбільш істотних проблем саме у цій сфері. Мова йде про виокремлення оптимального переліку виключно репрезентативних індикаторів для діагностики фінансового стану суб'єкта господарювання, котрі пріоритетним чином використовуються у провідних європейських державах при оцінюванні неплатоспроможності та банкрутства підприємств.

Класично пропонується оцінювати фінансовий стан підприємства в межах діагностування його неплатоспроможності та банкрутства за чотирма пріоритетними параметрами: рентабельністю, ліквідністю, фінансовою незалежністю та діловою активністю. Виокремлення саме таких фінансових сфер суб'єкта господарювання не є випадковим, а логічно обґрунтованим з огляду на можливість одержання таким чином комплексного завершеного бачення фінансового стану підприємства та підтвердженням кращою європейською діагностичною практикою. При цьому слід зауважити, що добір індикаторів здійснювався не лише на підставі копіювання європейського

досвіду, але з урахуванням реалій і перспектив розвитку національної економіки та її галузей зокрема.

Зважаючи на усе вищевикладене, розроблено уніфіковане індикаторне забезпечення оцінювання фінансового стану суб'єкта господарювання в межах діагностики його неплатоспроможності та банкрутства. Зокрема, в межах діагностики фінансового стану підприємства рекомендовано розраховувати наступні індикатори за відповідними фінансовими параметрами:

- за параметром рентабельності – коефіцієнти рентабельності капіталу (активів), власного капіталу, реалізації продукції;
- за параметром ліквідності – коефіцієнти загальної ліквідності, швидкої ліквідності, абсолютної ліквідності;
- за параметром фінансової незалежності – коефіцієнти автономії, фінансового левериджу, Бівера;
- за параметром ділової активності – коефіцієнти оборотності активів, оборотності кредиторської заборгованості, протермінування кредиторської заборгованості, оборотності дебіторської заборгованості, протермінування дебіторської заборгованості, співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості, оборотності виробничих запасів, оборотності власного капіталу, оборотності основних засобів, а також середні терміни погашення кредиторської заборгованості, погашення дебіторської заборгованості, обороту виробничих запасів.

З метою вирішення наявних проблем чинного нормативно-методичного забезпечення діагностики неплатоспроможності та банкрутства підприємств вищенаведена індикаторна база оцінювання фінансового стану суб'єкта господарювання була розроблена за класичними канонами діагностики. Так, запропонована індикаторна система формувалась на засадах добору обмеженого переліку (21 показник) найбільш репрезентативних індикаторів, виключення взаємообернених та схожих за інформаційним призначенням індикаторів (наприклад, коефіцієнт автономії та коефіцієнт концентрації зобов'язань). Варто також зауважити про необхідність відстеження динаміки усіх вказаних індикаторів у комплексі та їх складових елементів, адже діагностичні висновки за один період функціонування підприємства не є показовими, рівно як і зростання окремого показника не є однозначним свідченням ефективної діяльності господарюючого суб'єкта. Таким чином, використання запропонованої індикаторної бази формуватиме уніфіковане підґрунтя для реалізації діагностичних процедур у сфері неплатоспроможності та банкрутства підприємств різними зацікавленими суб'єктами як національного, так і міжнародного середовища.

СУТНІСНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ОБ'ЄКТІВ ПРАВА ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ ЯК ОСНОВИ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ

Для забезпечення конкурентоспроможності, економічного та стійкого зростання в нинішній ситуації в Україні, що характеризується проблемами в політичній, економічній та суспільній сферах, одним з визначальних ресурсів є розвиток інноваційної складової діяльності підприємств. Для формування якісного інноваційного потенціалу та його раціонального використання необхідна інтелектуалізація інноваційних процесів, яка слугує певним індикатором якісних прогресивних змін. Тобто, відбувається зростання ролі науково-технологічних знань та інших результатів творчої діяльності людини, оскільки саме інтелект і знання сьогодні є дійсним капіталом національного суспільства. І в свою чергу підвищення вагомості інтелектуального капіталу є головним чинником економічного зростання, створення конкурентних переваг кожного окремого підприємства, так і економіки загалом.

Результати інтелектуально-інноваційної праці за своєю суттю є нематеріальними активами, нарощення яких призводить до суттєвих змін у характері діяльності підприємств та організацій. Тому гострим залишається питання пошуку дієвих форм та шляхів комерціалізації та обліку результатів науково-технічної діяльності, тобто перетворення інтелектуального потенціалу в ресурс, що сприятиме економічному зростанню.

Поняття «інтелектуальний капітал» включає такі невідчутні фактори виробництва нової вартості як компетентність працівників, відношення клієнтів (споживачів), комп'ютерні та адміністративні програми, бази даних тощо. Саме з огляду на зміст цього поняття і виникають проблеми можливостей вартісної оцінки таких видів активів, їх обліку та відображення у звітності підприємства.

Як відомо, процеси відтворення інтелектуального капіталу та створення інтелектуального продукту це сутнісна основа інтелектуальної діяльності, результатом якої є об'єкти інтелектуальної власності та закріплені на них права.

Правовою основою, яка регулює взаємовідносини в сфері прав на результати інтелектуальної діяльності та засоби індивідуалізації, є Книга четверта Цивільного кодексу України [1] та Глава 16 Господарського кодексу України [2]. Основною, але не єдиною нормативною базою для бухгалтерського обліку інтелектуальної власності підприємства є П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [3].

В цивільному праві право інтелектуальної власності становлять особисті немайнові права інтелектуальної власності та (або) майнові права інтелектуальної власності. В бухгалтерському обліку в якості інтелектуальної власності може реєструватись лише майнове право на результати інтелектуальної діяльності та засоби індивідуалізації. Водночас П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» поряд з економічним змістом (здатність отримувати майбутні економічні вигоди) висуває до таких активів вимоги документального підтвердження їх існування, тобто їх вартість повинна бути достовірно визначена. Таким чином, підприємство чи організація веде бухгалтерський облік нематеріальних активів щодо таких видів інтелектуальних прав [3]:

- право користування природними ресурсами;
- права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);
- права на комерційні позначення (права на торговельні марки, комерційні (фірмові) найменування тощо);
- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних

мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо);

– авторське право та суміжні з ним права.

Варто також зауважити, що інтелектуальні права, які передбачені цивільним законодавством, не тотожні об'єктам бухгалтерського обліку, які визначаються як нематеріальні активи, оскільки ще є інформаційні та інші інтелектуальні ресурси підприємства (організації). Тобто, поняття інтелектуальних активів дещо ширше інтелектуальних прав (інтелектуальної власності).

Отже, можна виокремити таке сутнісне співвідношення між поняттями «інтелектуальний капітал», «інтелектуальні активи», «інтелектуальна власність», «нематеріальні активи». Зокрема, нематеріальні активи – це ділова репутація підприємства та виключні права на результати інтелектуальної діяльності. Інтелектуальна власність, окрім останнього включає в себе також невиключні права на об'єкти інтелектуальної власності (наприклад, ліцензії) та інформаційні ресурси (нематеріальні пошукові активи, геологорозвідка, НДДКР тощо). До інтелектуальних активів потрібно крім елементів інтелектуальної власності відносити кваліфікацію персоналу, а також пізнаваність бренду серед необмеженого кола осіб (потенційних споживачів). А інтелектуальний капітал охоплює і нематеріальні активи, й інтелектуальну власність, й інтелектуальні активи, а разом з ними ще й процес організації бізнесу підприємства (наприклад, організаційна структура, технології контролю якості продукції) та стабільне коло лояльних клієнтів (раніше охоплені сегменти ринку, постійні споживачі).

Таким чином, інтелектуальний капітал – це активи, що представляють собою уявні знання, тобто не віддільні від співробітників, і знання, втілені в результатах розумової діяльності. Основна частина інтелектуального капіталу не має прямої грошової оцінки і не визнається в бухгалтерському обліку, а деякі активи, що включаються в інтелектуальний капітал, є вимірюваними та визнаються як об'єкт бухгалтерського обліку (перш за все це різні форми інтелектуальної власності).

1. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-ІУ. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>; 2. Господарський кодекс України. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>; 3. ПСБО 8 «Нематеріальні активи». [Електронний ресурс], Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99>; 4. Податковий кодекс України. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.

ПРОБЛЕМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ КРЕДИТНИХ СПІЛОК

Кредитні спілки виконують специфічні функції на ринку фінансових послуг, здійснюючи свою діяльність як організації, що не декларують своєю метою максимізацію прибутків. Відсутність прибутковості як мети свого функціонування суттєво вирізняє зміст їх фінансово-економічної діяльності від установ банківської системи та небанківських кредитних інституцій. Низка відмітних особливостей функціонування кредитних спілок обумовлюють специфіку організації обліку та складання і подання (оприлюднення) ними фінансової звітності.

Кредитні спілки, як і інші небанківські фінансові посередники, складають фінансову звітність на основі традиційних регламентацій. Проте такий формат звітності є малопридатним для установ, які проводять специфічні операції з фінансово-кредитними ресурсами, оскільки існуючий зміст оприлюдненої звітності не достатньо враховує особливості їх основного виду діяльності – надання позик та отримання депозитних вкладів.

Особливе місце відводиться прозорості публічної звітності кредитних спілок, адекватності її структури (статей і показників) специфіці діяльності таких суб'єктів господарювання, а тому важливе значення відводиться структурній побудові такої звітності, яка повинна задовольняти не тільки контрагентів, але й органи регулювання економіки.

Для небанківських фінансових установ одним із найважливіших об'єктів фінансової звітності і статей балансу є власний капітал, оскільки їхня діяльність, що розкривається у фінансовій звітності та в іншого виду звітах, є здебільшого лише зведеними даними про операції з фінансово-кредитними ресурсами.

Інформація про доходи, витрати, прибутки та збитки кредитної спілки, сформована у системі бухгалтерського обліку виступає основою складання звіту про фінансові результати та звітних даних про прибутки і збитки. На практиці відзначається невідповідність нормативного методичного регулювання цих об'єктів специфіці діяльності кредитних спілок.

Існуюча практика розкриття інформації про діяльність кредитних спілок у фінансовій та спеціальних видах звітності не повністю забезпечує вимоги користувачів і, відповідно, критерій користі. Частково таку проблему можливо вирішити шляхом подання у пояснювальні записці до фінансової звітності додаткової інформації, яка б, передусім, розкривала особливості та специфіку діяльності кредитних спілок й, відповідно, вплив на балансові статті та інші показники звітності.

Враховуючи державні регулятивні норми складання і подання звітності, надання адаптивності фінансовій звітності кредитних спілок, частково можна вирішити через облікову політику – доцільно використовувати альтернативні норми, передбачені у стандартах бухгалтерського обліку та приписах формування фінансової звітності, зокрема щодо підходів до визнання доходів і витрат кредитної спілки, коригувальних процесів визначення величини власного (пайового) капіталу тощо.

РОЛЬ УПРАВЛІНСЬКОГО АНАЛІЗУ У ПРИЙНЯТТІ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

Сучасний бізнес є надзвичайно динамічним. У цьому контексті особливо актуальною стає проблема прийняття своєчасних і ефективних управлінських рішень. Практика свідчить, що для більшості підприємств характерне прийняття управлінських рішень як реакції на поточні проблеми. Така форма управління породжує ряд суперечностей між: інтересами підприємства та фіскальними інтересами держави; ціною грошей і рентабельністю виробництва; рентабельністю власного капіталу і рентабельністю фінансових ринків; інтересами виробництва та фінансової служби тощо.

Важливе завдання діяльності підприємства являє собою перехід до управління на основі аналізу економічного стану з урахуванням постановки стратегічних цілей діяльності підприємства, адекватних ринковим умовам, і пошуку шляхів їх досягнення за допомогою вирішення тактичних завдань. Питання про зміст управлінського аналізу, його місце у системі аналізу підприємства залишається дотепер мало дослідженим, що обумовило актуальність дослідження.

Як зазначає Безверхня Ю.В., управлінський аналіз – це аналіз діяльності підприємства, який здійснюється з метою прийняття оптимальних управлінських рішень [1, с.27]. На думку Вахрушина М.А., управлінський аналіз – це комплексний аналіз внутрішніх ресурсів і зовнішніх можливостей підприємства, спрямований на оцінку поточного стану бізнесу, його сильних і слабких сторін, виявлення стратегічних проблем [2, с.26]. Никифорова Н. А. вважає, що управлінський аналіз – це частина економічного аналізу, що представляє собою систему спеціальних знань, пов'язану з дослідженням ресурсів підприємства в зв'язку з його можливостями, що складаються під впливом об'єктивних і суб'єктивних факторів, з метою підвищення ефективності фінансових результатів і розвитку тактичного і стратегічного управління [3, с.13].

Як бачимо, у представлених джерелах, управлінський аналіз розглядається як різновид аналізу, основне призначення якого – отримання ключових параметрів, що дають об'єктивну і найбільш точну картину економічного, господарського стану та фінансових результатів діяльності підприємства.

На нашу думку, об'єктами управлінського аналізу можуть бути: діяльність підприємства в цілому, виробництво, витрати, фінансові результати, аналіз сегменту ринку, комплексний аналіз ефективності використання ресурсів, тощо. Суб'єктами аналізу можуть бути працівники, що займається аналітичною роботою і підготовкою аналітичних звітів (записок) для керівництва, тобто аналітики.

Вважаємо, що управлінський аналіз вирішує наступні завдання: встановлює основні закономірності розвитку підприємства; виявляє внутрішні і зовнішні чинники, стабільний або випадковий характер відхилень і є інструментом обґрунтованого планування; сприяє кращому використанню ресурсів, виявляючи невикористані можливості, вказуючи напрями пошуку резервів та шляхи їх реалізації; сприяє вихованню колективу підприємства в напрямі ощадливості та економії; впливає на удосконалення механізму самокупності підприємства, а також самої системи управління, розкриваючи її недоліки, вказуючи напрями більш досконалої організації управління.

Якщо облік поставляє інформацію, то управлінський аналіз повинен перетворити її в придатну для прийняття рішення. Логічна обробка, причинне вивчення, узагальнення фактів, їх систематизація, висновки, пропозиції, пошук резервів – все це завдання управлінського аналізу, який покликаний забезпечити обґрунтованість управлінського рішення і підвищити його ефективність.

На думку Шадріної Г.В., методи управлінського аналізу підрозділяються на соціологічні й аналітичні. До соціологічних методів відносяться: метод опитування, метод спостереження, метод експерименту, метод аналізу документів. Аналітичні методи містять у собі: метод порівняння,

балансовий метод, індексний метод, статистичний метод, метод елімінування, метод ланцюгових підстановок, графічний метод [4, с. 41].

Як бачимо, усі вище наведені методи застосовуються при проведенні економічного аналізу. І більшість вчених сходиться на тому, що управлінський аналіз є складовою економічного аналізу на ряду з фінансовим.

Отже, управлінський аналіз використовує весь комплекс економічної інформації, носить оперативний характер і повністю підлеглий волі керівництва підприємства. Тільки такий аналіз дозволяє реально оцінити стан справ в організації, досліджувати структуру собівартості продукції, склад витрат, використання виробничих ресурсів, результатів діяльності, тощо. Управлінський аналіз – це аналіз діяльності підприємства, який здійснюється з метою прийняття оптимальних управлінських рішень.

1. Безверхня Ю.В. Управлінський аналіз як складова управлінського обліку / Ю.В. Безверхня // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету. – 2011. – №2, Том 3. – С. 21-27; 2. Вахрушина М.А. Управленческий анализ: Учеб. пособие / М.А. Вахрушина. – 2-е изд. – М.: Омега-Л, 2005. – 432с; 3. Никифорова Н. А. Управленческий анализ : учебник для магистров / Н. А. Никифорова, В. Н. Тафинцева ; под общ. ред. Н. А. Никифоровой. — М. : Издательство Юрайт, 2013. — 442 с. 4. Шадрин Г.В. Управленческий анализ / Г.В. Шадрин. – М.: Издательство «Альфа-Пресс», 2008. – 320 с.

АВТОМАТИЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ЗЕМЛІ З ВИКОРИСТАННЯМ БЕЗПІЛОТНИХ ЛІТАЛЬНИХ АПАРАТІВ

Сучасна тактика ведення військових дій передбачає застосування безпілотних літальних апаратів (БПЛА). На сьогодні БПЛА активно застосовується для цивільних цілей визначення меж земельних ділянок та кадастрового обліку. Забезпечується візуальна ідентифікація географічних меж сільськогосподарських угідь з прив'язкою координат до системи глобального позиціонування. Можливості БПЛА значно виходять за межі геолокації. Інформацію про візуалізацію електронних карт доцільно доповнювати первинною обліковою інформацією для цілей автоматизованої інвентаризації та обліку земельних ділянок підприємства. Проте, організація бухгалтерського обліку з використанням БПЛА залишається поза увагою науковців.

Ефективне вирішення недоліків організації обліку землі полягає в автоматизації обробки первинних даних, отриманих з БПЛА. Інвентаризаційна перевірка може проводитися без необхідності отримання права фізичного доступу до суміжних з об'єктом інвентаризації земельних ділянок. У випадку самовільного захоплення частини землі може блокуватися доступ до земельної ділянки, яка підлягає інвентаризації. Аналогічно використання БПЛА дозволяє здійснювати контрольні процедури у важкодоступних місцях, де утруднений або неможливий фізичний доступ суб'єктів інвентаризації. Інвентаризацію рекомендовано розпочинати із візуальної фрагментації загальної площі землі. Один фрагмент повинен окреслювати межі однорідної місцевості за географічним розташуванням, рельєфом, складом ґрунтів тощо. Кожному відокремленому земельному наділу доцільно присвоїти унікальний інвентарний номер. Також рекомендовано автоматично здійснювати синхронізацію кодів земельних ділянок із земельним кадастром. Ліцензованим організаціям, які здійснюють аеропостереження, доцільно дозволити вносити деталізовану нумерацію земельних наділів.

Механізм внесення передбачає поділ синтетичного кадастрового коду на аналітичні номери. Рекомендовано присвоювати унікальні інвентарні номери, які не повторяються на інших підприємствах. Фрагментації обов'язково необхідно дотримуватися при подальшому господарському використанні угідь. Наприклад, на одному земельному наділі доцільно вирощувати один вид біологічних активів тощо. Відповідно до затверджених інвентарних номерів кожному фрагменту рекомендовано відкривати окремий аналітичний рахунок бухгалтерського обліку.

Належна деталізація обліку землі дозволить організувати перманенту інвентаризацію сільськогосподарських угідь. В процесі інвентаризації відбувається візуальна ідентифікація БПЛА земельних угідь з автоматичним заповненням інвентаризаційних описів. Проте форму описів за результатами інвентаризації доцільно доповнити якісними характеристиками, виявленими при аеропостереженні землі. Найменша зміна стану земельних ділянок може призвести до зміни вартості землі, що потребує подальшого дослідження методики автоматизованої оцінки землі.

УПРАВЛІННЯ МАТЕРІАЛЬНИМИ РЕСУРСАМИ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

Для виконання своїх функцій бюджетна установа повинна бути забезпечена як засобами, так і предметами праці. Предметами праці у бюджетній установі є матеріальні ресурси.

Матеріальні ресурси – це засоби у речовій формі, що належать установі і використовуються в повному обсязі впродовж одного операційного циклу або ж протягом року.

Матеріальними ресурси бюджетної установи є засоби для навчальних чи наукових цілей (реактиви, скло), продукти харчування, медикаменти, перев'язувальні засоби, канцелярське приладдя, будівельні матеріали для поточного ремонту, паливо та мастильні матеріали, тара, тощо [1]. Матеріальні ресурси бюджетних установ є різноманітними відповідного до функціональної їх спрямованості. Від своєчасності та повноти забезпеченості установ матеріальними ресурсами залежить якість і ефективність послуг, які вони надають.

Завдання управління матеріальними ресурсами полягає у формуванні оптимального їх обсягу та асортименту для забезпечення безперебійного функціонування установи з мінімальними витратами на закупівлю і зберігання. Для ефективного управління матеріальними ресурсами необхідно систематично проводити їх аналіз. Основними його завданнями є:

- оцінка забезпеченості установи різними видами матеріальних ресурсів;
- оцінювання потреби установи у матеріальних ресурсах;
- аналіз ефективності їх використання;
- визначення і аналіз факторів, що впливають на обсяг та ефективність використання матеріальних ресурсів;
- виявлення резервів економії матеріальних ресурсів та ефективного їх використання.

Для проведення аналізу забезпеченості установи матеріальними ресурсами необхідно їх класифікувати за участю у функціонуванні установи на основні і допоміжні.

Основні матеріальні ресурси – це засоби, що безпосередньо використовуються у процесі надання послуги (продукти харчування, медикаменти тощо) і використовуються основними працівниками. Допоміжні матеріальні ресурси – засоби, що не беруть безпосередньої участі у наданні послуги і використовуються обслуговуючим персоналом у господарській чи допоміжній роботі (господарські товари, будівельні матеріали для поточного ремонту тощо).

Оцінка забезпеченості установи матеріальними ресурсами здійснюється шляхом співставлення фактичного обсягу ресурсів з плановим чи нормативним.

Забезпеченість установи певним видом ресурсу (Z_p) станом на певну дату розраховується як відношення наявного залишку матеріального ресурсу ($P_{\text{залишки}}$) до денної потреби у ньому (денної норми споживання) (P_d) (1) [2]:

$$Z_p = P_{\text{залишки}} / P_d(1)$$

Отримані розрахунки допоможуть оцінити, на скільки днів установа забезпечена певним видом ресурсів.

Потреба у матеріалах основної групи є різною, а отже і обсяг сформованого їх запасу також має бути різним. Відповідно до функціонального спрямування установи менеджментом має бути розроблена система нормативного забезпечення установи основними матеріалами. Для цього, доцільно згрупувати основні матеріальні ресурси у однорідні групи (пальне, харчові продукти (нетривалого зберігання, тривалого зберігання), перев'язувальні засоби, тощо). Формування необхідного обсягу запасів основних матеріалів має базуватися на визначенні такого оптимального їх обсягу, який забезпечить безперебійне функціонування установи та вчасне надання якісних

послуг. При визначенні нормативних обсягів запасів матеріальних ресурсів бюджетної установи необхідно враховувати:

- терміни зберігання (продукти харчування, медикаменти);
- умови зберігання (дотримання температурного режиму, певного рівня вологості тощо);
- нормативне використання ресурсів на одного споживача послуг;
- обсяг надаваних послуг чи середня кількість споживачів послуг за визначений період.

Водночас, формуючи нормативні обсяги матеріальних ресурсів, необхідно враховувати обсяг сукупних витрат, до котрих належать видатки на зберігання (обслуговування складських приміщень, страхування) та замовлення матеріальних цінностей (транспортні витрати, спосіб закупівель, організація замовлення тощо). При розрахунку нормативних обсягів основних матеріальних ресурсів необхідно мінімізувати сукупні витрати на їх обслуговування.

Розроблені нормування матеріальних ресурсів затверджуються і далі контролюються вищою за підпорядкуванням установою.

Формування запасів допоміжних матеріальних ресурсів повинно бути мінімальне з розрахунку на площу установи чи середню кількість відвідувачів за період (місяць, доба).

Запровадження в установах відповідного нормативного регулювання допоможе ефективно управляти матеріальними ресурсами, наглядати за їх використанням, зменшити втрати від псування, закінчення терміну придатності, забезпечить якість надаваних послуг.

1. Атамас П.Й. Облік у бюджетних установах: Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 288 с.; 2. Болюх М.А., Заросило А.П. Аналіз господарської діяльності бюджетних установ: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2008. -344с.

САНАЦІЙНИЙ АУДИТ ЯК ІНСТРУМЕНТ АНТИКРИЗОВОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВА

Розвиток антикризового інструментарію управління як з боку державних органів, так і на рівні підприємства, останніми роками набуває вагомшого значення. Тому дослідження, спрямовані на попередження кризових ситуацій, є вкрай актуальними.

Антикризове управління підприємством тісно пов'язане з санаційним аудитом, оскільки для того, щоб зрозуміти проблеми підприємства, необхідно провести аудит з метою виявлення причин кризового стану. Санаційний аудит як інструмент антикризового управління може виконувати цілу низку завдань:

- оцінювання причин появи на підприємстві кризових явищ;
- оцінювання можливостей зниження ризиків для підприємства в майбутньому;
- аналіз ділових відносин з іншими юридичними особами: аналіз стану і динаміки кредиторської заборгованості; аналіз формальних та неформальних відносин з органами виконавчої влади; аналіз судових процесів підприємства;
- аналіз управлінських і юридичних аспектів діяльності підприємства: оцінювання правових проблем здійснення бізнесу; аналіз облікової політики.

Щоб санаційний аудит був ефективним інструментом антикризового управління, на наш погляд, потрібно виконання таких умов:

- проведення санаційного аудиту особами, які мають відповідну освіту та досвід роботи;
- документальне підтвердження фактів, виявлених під час санаційного аудиту;
- отримання належних аудиторських доказів про відсутність суттєвих перекручень фінансової звітності підприємства;
- повнота розкриття інформації про будь-які незвичайні факти, виявлені під час проведення санаційного аудиту.

Методика санаційного аудиту суттєво відрізняється від методики інших видів аудиту та включає різноманітні аналітичні методи, зокрема факторний аналіз відхилень, SWOT-аналіз, портфельний аналіз, вартісний аналіз, аналіз трендів тощо. Санаційний аудит не передбачає участі аудитора у формуванні плану санації, аудитор лише може дати рекомендації щодо його вдосконалення. Проте підприємство може залучити аудитора до складання плану санації в рамках аудиторських послуг з аналізу. При цьому аудитор втратить незалежність щодо підприємства [1].

На нашу думку, санаційний аудит, як спосіб оздоровлення економіки підприємства, є складним структурованим процесом, до здійснення якого на сьогоднішній день не існує єдиного підходу як серед вчених теоретиків, так і серед фахівців-практиків. Це можна пояснити тим, що сама процедура санації характеризується багатоаспектністю, оскільки є, з одного боку елементом правового регулювання механізму банкрутства, з іншого боку – економічним інструментом відновлення платоспроможності, яка включає фінансову, соціальну та інші складові.

1. Терещенко О.О. Управління фінансовою санацією підприємств: [підручник] / Терещенко О.О. – К. : КНЕУ, 2006. – 552 с.

ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ БЕЗГОТІВКОВИХ РОЗРАХУНКІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Із розвитком інформаційних систем в Україні можливості проведення безготівкових розрахунків стають необмеженими у технологічному аспекті. Проте використання автоматизованих систем ведення бухгалтерського обліку не відповідають основним вимогам сучасності, зокрема: заміну готівкових розрахунків на безготівкові, зменшення кількості первинної документації, а також скороченні персоналу [2]. Тому проблема впровадження використання безготівкових розрахунків на підприємствах є актуальною сьогодні.

Безготівкові розрахунки – проводяться у сфері безготівкового грошового обігу, без участі готівки. При використанні безготівкових розрахунків підприємства мають змогу знизити витрати на їх здійснення [1]. Держава зацікавлена у такому способі ведення розрахунків, через можливість регулювання і контролю грошового обороту.

Найбільш відомими науковцями, які працювали над питанням ведення автоматизованого бухгалтерського обліку у сфері безготівкового обігу коштів були Н.Дубенко, О. Шевчук, В. Муравський, В. Сопко та інші. Проте є багато питань, які залишаються відкритими стосовно цієї теми. Саме тому, через необізнаність багато підприємств відмовляються від впровадження нових сучасних систем в обліку, а надають перевагу традиційним.

Облік безготівкових розрахунків вимагає автоматизації процесів. Найбільш розповсюдженими програмними продуктами, які спрощують ведення обліку є: «1С: Бухгалтерія», «М.Е.Дос», «Парус» [3]. Комплекси модулів відкривають широкі можливості перед працівниками бухгалтерії, а саме: вести синтетичний та аналітичний облік, автоматично підраховувати підсумкові суми; складати різноманітну документацію в електронному вигляді, у повному обсязі автоматизувати облік касових, банківських, розрахункових операцій. [4].

На вітчизняних підприємствах використовують дистанційні системи проведення безготівкових розрахунків, що надаються банками. Провівши опитування серед практикуючих бухгалтерів, виділено такі найпопулярніші системи: «Клієнт-Банк» та «Інтернет-Банк». Головною відмінністю між ними є те, що «Клієнт-Банк» використовується підприємствами на яких задіяні стаціонарні робочі місця зі встановленим програмним забезпеченням, а «Інтернет-Банк» підходить для “мобільних” клієнтів, яким потрібно мати доступ до системи з різних робочих місць [4].

В даний час, організація безготівкових розрахунків буде активно сприяти вирішенню таких завдань: удосконалення комерційного розвитку на підприємстві; підвищення відповідальності підприємств за своєчасне і в повному обсязі здійснення платежів за всіма зобов'язаннями; зміцнення договірної дисципліни; прискорення обороту оборотних коштів [5].

Також перевагами використання безготівкових розрахунків є високий рівень безпеки при здійсненні операцій між підприємствами.

Проведене опитування практикуючих бухгалтерів, дозволяє виділити додатково ще такі переваги використання безготівкових розрахунків за допомогою банківських розрахункових систем як:

- високий рівень безпеки при здійсненні операцій між підприємствами;
- платежі можна здійснювати у будь-який час і з будь-якої точки доступу до Інтернету;
- однотипні платежі можна здійснювати автоматично;
- при видачі заробітної плати через платіжні картки знижуються ненавмисні помилки по касовій дисципліні.
- Проте, зазначають і такі недоліки:

- можливі збої в роботі банку, системи, перебої у електроенергії, що може призвести до несвоєчасного перерахування коштів, а, значить, і штрафних санкцій;
- багато підприємців не інтегрують дистанційні системи до бухгалтерських програм, оскільки часто відбуваються збої програми, наслідком чого є неправильне рознесення операцій по рахунках;
- ризик втручання сторонніх в базу даних підприємства;
- для дрібного бізнесу занадто дорогі абонентські плати.

Більшість перелічених бухгалтерами недоліків є скоріше страхами, викликаними необізнаністю, через яку багато підприємств відмовляються від впровадження нових сучасних систем в обліку, а надають перевагу традиційним.

Таким чином, використання сучасних надбань людства не тільки спрощує процес ведення обліку, а й підвищує культуру управління, ступінь безпеки, надійності і достовірності. Важливим етапом комп'ютеризації бухгалтерського обліку безготівкових розрахунків є використання систем керування банківськими рахунками, вибір яких зумовлює специфіку бухгалтерського обліку.

1. *Безготівкові розрахунки в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.knl.ua/spravka_potr.php?id=357&cat=8; 2. Електронний документообіг у фінансовій сфері [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://wikiosvita.tneu.edu.ua/.2>; 3. Манухіна О. В. Безготівкові розрахунки в Україні: проблеми та шляхи їх удосконалення // *Банківська справа*. – 2010. – № 4. – С. 40–43; 4. Муравський В. Відмова від первинного документування як чинник інтеграції повністю автоматизованої системи обліку / В. Муравський // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2008. – № 10. – С. 35-42; 5. Піхняк Т.А., Кобилецька М.А. Економічна сутність безготівкових розрахунків // *Журнал "Молодий вчений"*-№6(09)/2014.*

ОЦІНКА ВАРТОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ПОКАЗНИК ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Показник вартості підприємства на сьогодні відіграє визначальну роль в управлінні, оскільки є комплексною характеристикою стану діяльності, що адекватно відображає його фінансові параметри, економічну ефективність та очікувані перспективи розвитку, відіграє визначальну роль в прийнятті рішень власниками та управлінським персоналом.

Нажаль, даний критерій частіше використовується в європейських країнах, а також у Сполучених Штатах Америки, в той час, як більшість українських підприємств оцінюють ефективність діяльності та управлінських рішень за показниками фінансового стану і прибутку. Проте, прибуток не може вважатись єдиним критерієм та достатньою умовою ефективності діяльності підприємства, оскільки, сьогодні отриманий прибуток не є гарантією ефективного функціонування в майбутньому, адже показники прибутковості характеризують процеси, що вже відбувалися, хай навіть нещодавно і не враховує майбутніх можливостей і загроз.

Проблематикою визначення вартості підприємства займалися такі дослідники як: Г.І. Башнянин, М.І. Бондар, Л.А. Костирко, В.М. Костюченко, О.Г. Мендрул, О.А. Сарапіна, Н.В. Тертична, Л.М. Худолій, М.Г. Чумаченко, А.А. Чухно, М.В. Корягін, І.Й. Яремко та ін.

В Україні більшість менеджерів розглядають успішність діяльності підприємства та ефективність управління бізнесом через оцінку стійкості фінансового стану, яка включає такі етапи: оцінка майнового стану підприємства та динаміка його зміни; аналіз фінансових результатів діяльності підприємства; аналіз ліквідності; аналіз ділової активності; аналіз платоспроможності (фінансової стійкості); аналіз рентабельності [1].

Ще одним найпоширенішим об'єктом оцінки є прибуток, процес аналізу якого складається з таких елементів: аналіз і оцінка рівня та динаміки показників прибутковості, факторний аналіз прибутку від реалізації продукції, товарів і послуг; аналіз фінансових результатів від інвестиційної та іншої діяльності; аналіз і оцінка використання чистого прибутку; аналіз взаємозв'язку прибутку, руху оборотного капіталу і грошових потоків; аналіз і оцінка впливу інфляції на фінансові результати [2].

Яремко І.Й. зазначає, що: «протягом тривалого часу оцінка підприємства у вітчизняній економічній науці ототожнювалась із масштабом діяльності об'єкта, а для його опису використовувались такі поняття як розмір підприємства та його виробнича потужність» [3].

Проте, такі підходи до аналізу діяльності здійснюються на основі минулих подій, і базуються лише на даних бухгалтерської звітності та не враховують впливу зовнішнього середовища, що унеможливорює прогнозування майбутнього розвитку підприємства. Адже, підприємство – це складна система, що функціонує в зовнішньому середовищі, і менеджери мають враховувати фактори впливу як внутрішнього так і зовнішнього середовища для прийняття управлінських рішень, аналізуючи минулі події.

Левчак І.Я. виділяє такі внутрішні (ендогенні) та зовнішні (екзогенні) фактори:

1. до зовнішніх факторів, зокрема, відносить ті, які не залежать від керівництва підприємства (попит, рівень ризиків, обмеження, накладені на бізнес, співвідношення попиту та пропозиції законодавчі і політичні чинники, конкуренція, тощо);
2. до внутрішніх факторів зазначає ті, які залежать від управлінських рішень, галузевої специфіки підприємства (забезпечення підприємства ресурсами, темпи зростання продажів, ліквідність майна компанії, чистий прибуток, ліквідність майна, загальний фінансовий стан підприємства, ділова репутація, кваліфікація персоналу) [4].

Найбільш повно аналіз усіх складових підприємства, ефективності управлінських рішень, з урахуванням зовнішнього середовища та перспектив майбутнього розвитку підприємства можливий на основі оцінки вартості підприємства.

На жаль, показник вартості підприємства в Україні застосовується в практичній діяльності лише у випадках: розрахунку ціни, за якою можна придбати підприємство або за якою відбувається злиття з іншим підприємством; розрахунку пропорцій обміну акцій під час об'єднання підприємств; встановлення найбільш ефективного способу збільшення обсягу залученого капіталу; розрахунку межі вартості акцій нової емісії; прийняття рішення про ліквідацію підприємства тощо [5].

Корягін М.В. вважає, що: «поняття “вартість підприємства” – це об'єктивна величина, яка встановлюється у відповідний час і в певному просторі, за якою може бути здійснена угода купівлі-продажу на активному ринку, що розраховується на підставі сукупного використання облікової та ринкової інформації» [5].

Беручи до уваги те, що саме вартість підприємства найбільш повно відображає сукупну характеристику показників його діяльності та забезпечує інформацією різних користувачів (акціонерів, потенційного підприємства-покупця, інвесторів, кредиторів, страхових компаній, власників, менеджерів та ін.) можна вважати, що доцільно періодично проводити оцінку вартості підприємства для аналізу ефективності діяльності та управління підприємством, прийняття оптимальних управлінських рішень для ефективного функціонування підприємства в майбутньому.

Отже, наявність комплексу проблем внаслідок непередбачуваної поведінки держави в регуляторній сфері, недостатньої розвиненості та суперечливості вітчизняного законодавства, відсутності однозначних підходів щодо оцінювання фінансово-господарського стану підприємств [6] спонукають керівництво підприємства обирати ефективний спосіб аналізу діяльності підприємства, яким може слугувати вартість підприємства, для прийняття найоптимальніших управлінських рішень, щодо подальшого функціонування бізнесу, та оцінити якість управління підприємством на даний час.

1. Мартиненко В.П. *Фінансовий менеджмент : підручник* / Мартиненко В.П., Климаш Н.І., Багацька К.В., Дем'яненко І.В та ін. / за заг. ред. Т.А. Говорушко. – Львів «Магнолія 2006», 2014. – 344с.;
2. Казачков І.О. *Сучасні підходи до аналізу господарської діяльності підприємства* / І.О.Казачков, Т.О. Лісенко // *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. – 2013. – Вип. 4. – С.30-38;
3. Яремко І. Й. *Оцінка ринкової вартості підприємств: порівняльний підхід* / І. Й. Яремко // *Науковий вісник НЛТУ України: зб. наук.-техн. пр.* – Львів. – 2005. – С. 311–315;
4. Левчак І. Я. *Вартість підприємства як критерій ефективності управління* / І. Я. Левчак // *Науковий вісник Ужгородського університету. Сер. : Економіка*. – 2014. -Вип. 1 (42). – С. 104-108;
5. Корягін М.В. *Бухгалтерський облік у системі управління вартістю підприємства: теоретико-методологічні концепції [Текст]: монографія* / М.В.Корягін – Львів:ЛКА, 2012. – 389 с.;
6. Ольшанська М. В. *Аналіз етапів прийняття управлінських рішень при інтегруванні машинобудівних підприємств у виробничо-господарських структурах* / М.В. Ольшанська // *Вісн. Нац. ун-ту "Львів. політехніка"*. – 2009. – № 647. – С. 151-156.

ФОРМУВАННЯ ОЦІНКИ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

В процесі господарювання підприємству треба оцінювати величину різних об'єктів, наприклад, при надходженні та вибутті активів, виникненні прав і зобов'язань, здійсненні операцій купівлі-продажу, оренди майна, застави, страхування, інвестування, проведенні переоцінки основних засобів, виділення часток в статутному капіталі, при об'єднанні підприємств, встановленні ціни акцій, ліквідації підприємства, виконанні права успадкування; виконанні судового рішення тощо

Основоположні принципи бухгалтерського обліку вимагають грошової оцінки майна і будь-яких господарських операцій (економічних дій на підприємстві). Ці вимоги виникають із суті системи бухгалтерського обліку. Але коли мова йде про оцінку капіталу (про ціну підприємства), то його оцінка повинна розраховуватися через ймовірну вартість майна на дату звітності і ціна досить часто не пов'язана з предметом, а залежить від багатьох ринкових факторів: модно, чи не модно на даний момент, чи є покупці, від їх купівельної спроможності, якою мірою цей предмет потрібен і т. д. До того моменту, як за цей предмет сплатили або передали право власності згідно договору, в якому вказана ціна, реальну вартість розрахувати неможливо.

Оцінка за собівартістю придбання представляє собою суму грошових коштів або інших цінностей, переданих в оплату отриманих товарів чи послуг. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» відображено, що історична (фактична) собівартість пріоритетна в оцінці активів підприємства.

Однак потреби користувачів в фінансовій інформації і вимоги до її достовірності зростають. Пошук шляхів задоволення цих вимог породив ідею оцінювати активи, капітал і зобов'язання в бухгалтерському обліку за справедливою вартістю. Щодо справедливої вартості виникає значний сумнів: оцінка в процесі експлуатації і в процесі реалізації не мають нічого спільного. Знання про справедливу вартість можна здобути майже виключно в процесі реалізації, чого не відбувається на дату звітності. Щоб забезпечити надійність системи бухгалтерського обліку не можна використовувати будь-які розрахункові ціни, в тому числі прогнозні, стратегічні та інші.

Визначення справедливої ринкової вартості активів на даному етапі є найбільш суперечливою проблемою в бухгалтерському обліку.

На даному етапі розвитку господарських відносин широкої актуальності набуває процес формування цін на ринку. Проте на сьогодні ціна активів фактично відрізняється від вартості їх виробництва, не відображаючи реальні суспільні витрати. Значний вплив на процес ціноутворення мають обставини, які в основному не мають об'єктивного підґрунтя, зокрема, кон'юнктура ринку, доступ до дефіциту й влади, інформаційний пресинг тощо. Щоб запобігти цьому, ціна товару повинна мати об'єктивний зміст, відображати весь комплекс суспільних витрат, понесених на їх виготовлення, а сфера дії попиту-пропозиції повинна бути обмежена суспільною доцільністю. Поряд з певною свободою, ціни повинні володіти логікою, мати продуктивний зміст, виконувати цілком конкретні функції. Але на практиці ринкові ціни не завжди можна назвати справедливими.

Нормативними документами з бухгалтерського обліку передбачена обов'язковість переоцінки статей балансу на дату звітності. Проте, як зазначають Шевчук В. та Корягін М. [1, с. 9] «на сьогодні дискусійними залишається низка питань, пов'язаних із переоцінкою необоротних активів, у тому числі основних засобів як їх основної складової:

- включення до витрат сум уцінки основних засобів або до доходів дооцінки у межах попередньої уцінки, можливе недотримання принципу відповідності доходів і витрат внаслідок такого бухгалтерського відображення;
- необов'язковий характер віднесення до складу нерозподілених прибутків сум переоцінок основних засобів у частині, що амортизована, методика такого віднесення, минаючи звіт про фінансові результати».

Відображення у звіті про фінансові результати доходів, співставних із понесеними витратами, є об'єктивним, виходячи з принципу відповідності доходів і витрат. Віднесення сум дооцінок основних засобів безпосередньо на збільшення нерозподілених прибутків підприємства, що передбачено вітчизняними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, також викликає дискусії серед вчених. Це пов'язано з тим, що передбачений підхід порушує принцип відповідності доходів і витрат, тому що суми амортизації дооціненої частини вартості необоротних активів включаються до складу витрат звітного періоду, таким чином, зменшують фінансовий результат. Дані витрати не є фактично понесеними, тому повинні компенсуватися відповідною статтею доходів.

Логічно здійснювати оцінку об'єктів бухгалтерського обліку за історичною вартістю. Але існує й інша точка зору: для задоволення потреб користувачів в прогностичній інформації про потенційні доходи і вартість підприємства пропонується усунути історичну оцінку як основний принцип бухгалтерського обліку та впровадити концепцію оцінки за справедливою вартістю.

На наш погляд усунення історичної оцінки в бухгалтерському обліку призведе до його зруйнування. З іншого боку, особливо менеджерам, інвесторам і кредиторам необхідна більш реальна на дату звітності оцінка підприємства, ніж історична. Тому ми пропонуємо дану проблему вирішувати таким чином: бухгалтерський облік вести, використовуючи тільки історичну вартість. На підставі результатів такого обліку складати бухгалтерський баланс, статті якого є основою трансформації історичної вартості в справедливу, а з урахуванням справедливої вартості складати звіт про фінансовий стан підприємства.

1. Шевчук В. Методологія облікового відображення справедливої оцінки необоротних активів / В. Шевчук, М. Корягін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 10. – с. 9-16.

СУЧАСНІ ВИМОГИ ДО ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

Ефективне управління підприємством передбачає перш за все визначення цілей підприємства, встановлення ідеології, філософії підприємства. Важливим елементом менеджменту є запровадження та ефективну діяльність внутрішнього контролю.

Специфікою внутрішнього контролю є те, що у системі «суб'єкт контролю – контрольні дії – об'єкт контролю» суб'єкти та об'єкти є функціонують на одному рівні управління, тобто на рівні підприємства. Звідси випливає потреба врахування характерних рис контролю.

Продуктивна діяльність контрольної сфери, вплив на контрольну свідомість персоналу, менеджменту та власників, розуміння суб'єктами контролю взаємозв'язку об'єктів внутрішнього контролю, запровадження та підтримання культури контролю тощо ґрунтується на самоконтролі працівників.

Прагматична сторона впровадження внутрішнього контролю передбачає встановлення та дотримання як найважливіших так й другорядних напрямів організації підрозділу внутрішнього контролю. Наукове вивчення можливостей інституту внутрішнього контролю підприємств містить впровадження відомих фундаментальних положень управління та використання накопиченого передового досвіду. Система внутрішнього контролю входить до суттєвих об'єктів, які розглядає зовнішній аудитор при аудиті фінансової звітності.

Проведений аналіз думок експертів щодо організації підрозділу внутрішнього контролю дозволи встановити значне відхилення у оцінках експертами бажань щодо внутрішнього контролю. Так, до пріоритетних вимог закономірно увійшли характеристики: періодичний перерозподіл обов'язків між внутрішніми контролерами, використання інформації про відхилення, що встановлені в ході попередніх перевірок та моніторинг діяльності служби внутрішнього контролю з боку керівництва та власників; до рівня другорядних вимоги потрапили оптимальність централізації внутрішнього контролю та обмеження інтересів працівника підрозділу. В той же час «класичні» та об'єктивно важливі вимоги щодо пріоритету попереднього (запобіжного) контролю, орієнтація на суттєві області контролю, запровадження новітніх інформаційних систем і технологій тощо розглядалися як другорядні.

Широко розповсюджуються у світі та вже стали «класичними» запропонована Інтегрована концепція внутрішнього контролю, яку за найменування організаторів Комітету організацій-спонсорів Комісії Тредвея(англ. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO) називають COSO. Вона містить 5 складових: середовище контролю, процес оцінки ризиків суб'єктів господарювання, інформаційні системи, заходи контролю та моніторинг заходів контролю.

Правильна організація внутрішнього контролю дозволяє ефективно використовувати обмежені ресурси підприємства, досягати значного ефекту. Можна вказати головні правила (вимоги) до організації внутрішнього контролю, які сприяють досягнення цілей управління. До них відносяться:

наявність та дотримання етичних цінностей, компетентність співробітників компанії, зацікавленість керівництва у функціонуванні контролю, стиль управління та політика керівництва, правила розподілу керівництвом відповідальності і повноважень, персональна відповідальність суб'єктів контролю;

ідентифікація та оцінка ризиків, аналіз ризиків та управління ризиками, адекватне реагування на зміни у зовнішньому та внутрішньому оточенні;

контроль поточної діяльності та проведення перевірок, видача дозволів, наявність санкцій та підтверджень, належна регламентація контролю, гарантія безпеки активів та файлів, своєчасне реагування на інформацію отриману зі звітів;

утворення системи планів та звітів про діяльність персоналу та підрозділів, виконання встановлених норм, ефективний обмін (циркуляція) інформації про діяльність підприємства, ідентифікація та реєстрація всіх правомірних операцій, суцільна реєстрація всіх фактів господарського життя, функціонування прикладних інформаційних систем;

управління та нагляд керівництва за дотриманням своєчасності та повноти контрольних заходів, здійснення відповідних коригуючих заходів через зміни умов діяльності, підтвердження результатів контролю, стан документування внутрішнього контролю, потенційне заміщення суб'єктів контролю.

У системі COSO знайшли належне відображення два різних підходи до проведення внутрішнього контролю: контроль над ключовими об'єктами, точками контролю (цільовий підхід) та той, що ґрунтується на встановленні відхилень від норм, правил (традиційний підхід). Корисними можуть виявитись також запровадження внутрішніх регуляторів та регламентів, управління та розвиток персоналу, впровадження нових або реінжиніринг існуючих інформаційних систем, безперервність розвитку контролю, впровадження технічних засобів та програма управління та контролю, наявність технічного персоналу, прийнятність методології контролю, пріоритетність вагомих областей контролю тощо. Суцільний внутрішній контроль може бути альтернативою вказаних вище умов організації внутрішнього контролю, але такий варіант потребує значних зусиль.

Внутрішній контроль в системі обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством є специфічної підсистемою управління ним, яка має три головних результати: 1) використовуючи інформацію бухгалтерського, внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, утворюючи власну інформаційну базу. проводячи аналіз діяльності, застосовуючи контрольні заходи служба контролю встановлює та оцінює відхилення від завдань, формує докази істини; 2) засобами контролю знаходяться відхилення, порушення, у діяльності, які повинні бути виправлені, у чому зацікавлені власники, менеджери та персонал, 3) аудитор, покладаючись на дієву систему внутрішнього контролю висловлює свою обґрунтовану думку про достовірність бухгалтерського обліку та фінансової звітності, підтверджує (чи не підтверджує) стан обліку та звітності та утворює об'єктивний імідж підприємства на ринку.

Зараз широкого розвитку набуває внутрішній аудит, комплаєнс-контроль, форензик та інші напрями контролю.

МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ДІЛОВОГО ПАРТНЕРСТВА

На господарську діяльність економічних суб'єктів суттєво впливають партнерські відносини між підприємствами, організаціями, установами, яких називають діловими партнерами, або контрагентами. Розвиток вітчизняної економіки, яка характеризується нестабільністю та ризикованістю, зумовлює підвищення ролі аналітичного забезпечення управління діловим партнерством суб'єктів господарювання.

Теоретичні аспекти управління партнерськими відносинами та механізму вибору бізнес-партнерів розглядалися в працях таких вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів: А. Балабанець, Д. Вілсон, П. Друкер, С. Кардел, Ф. Котлер, А. Коваль, Р. Уоллес, Н. Чухрай Й. Шумпетер та ін. Теоретико-методичні засади аналізу та аудиту партнерських зв'язків є предметом дослідження таких вчених: А.Загородній, А. Коваль, Є.Мних, Н.Струк, Н.Чухрай, А.Шавлюк, О.Шубін та ін. Водночас методологічні аспекти аналітичного забезпечення управління діловим партнерством висвітлені в економічній літературі недостатньо.

Метою даного дослідження є розроблення теоретичних положень методики аналізу ділового партнерства, конкретизації етапів та завдань аналізу.

В загальноприйнятому розумінні партнерство — це форма організації бізнесу, за якої окремі юридичні або фізичні особи вступають у ділові взаємовідносини[0, с.280]. Аналіз ділового партнерства може бути розподілений на два етапи: аналіз потенційних партнерів по бізнесу і аналіз ефективності роботи з вже існуючими партнерами.

Встановленню ділових партнерських відносин має передувати чітке визначення мети та доцільності цих відносин[0, с.134]. Попередній пошук можливих партнерів відбувається в кілька етапів:аналіз фірмової структури галузі або ринку через визначення основних виробників, експортерів, імпортерів певного товару;виявлення найбільш авторитетних фірм на ринку;виділення окремих фірм, які могли б стати потенційними партнерами підприємств;визначення характеру ставлення відібраних партнерів до даного підприємства; оцінка партнерського ризику.Після завершення попереднього відбору бізнес-партнерів і збирання інформації про них здійснюється аналіз перспективності та ефективності співпраці з ними з урахуваннямгалузі, масштабів діяльності, фінансового станупартнера, його місця розташування тощо.

До найважливіших завдань економічного аналізу партнерських відносин з потенційними контрагентами можна віднести такі:об'єктивна оцінка власного виробничого потенціалу підприємства та його стану на внутрішньому і зовнішньому ринках; аналіз і оцінка ризику партнерських відносин;аналіз діяльності контрагентів, який охоплює оцінку їхніх виробничих можливостей, характеру діяльності та вірогідної інтеграції; об'єктивний аналіз діяльності ділового партнера; багатокритеріальний аналіз ефективності виробництва потенційного партнера;оцінка іміджу ділового співробітництва потенційного партнера у різних аспектах виробничо-господарської, фінансової та інших видів діяльності.

Важливим напрямом досліджень є аналіз партнерських відносини з вже існуючими партнерами по бізнесу. Це стосується як партнерів, що забезпечують процес матеріально-технічного постачання, так і партнерів – споживачів продукції підприємства: покупців, клієнтів, отримувачів послуг та кредитних установ. Відповідно до кожної групи бізнес-партнерів визначаються конкретні завдання аналізу та розробляються аналітичні показники. Аналіз стану партнерських відносин з вже існуючими контрагентами пропонуємо проводити за такими напрямками:

- оцінка ступеня завоювання ринку;
- аналіз динаміки та структури контрагентів;

- визначення рівня розвитку та збереження партнерських відносин;
- аналіз лояльності партнерів (задоволеності співпрацею);
- оцінка ефективності роботи з діловими партнерами.

Отже, запропоновані етапи та завдання аналітичного дослідження створюють методологічне підґрунтя розроблення методики аналізу ділового партнерства, що в свою чергу формує інформаційне аналітичне поле для ефективного управління ним з метою оптимізації прибутковості діяльності підприємства і мінімізації підприємницького ризику.

1. Мних Є.В.Економічний аналіз діяльності підприємства [Текст]: підручник / Є. В. Мних; Київський національний торговельно-економічний ун-т. – К., 2011. – 513 с.; 2. Струк Н.С. Економічний аналіз ділового партнерства підприємств : монографія / Н. С. Струк. – Львів : Видавничий центр ЛНУ імені Івана Франка, 2009. – 442 с.; 3. Шавлюк А.О. Методика аудиту ефективності ділового партнерства на підприємствах торгівлі / А.О.Шавлюк // Інноваційна економіка. – 2015.- №1- С.239-245.

ОСВІТА І СЕРТИФІКАЦІЯ АУДИТОРІВ: ПЕРСПЕКТИВИ ВИРІШЕННЯ ПРОБЛЕМ В УКРАЇНІ

Сучасні економічні реалії та пов'язані з ними проблеми, вимоги роботодавців і окремих груп стейкхолдерів, позиція професійних бухгалтерських та аудиторських організацій, аудиторських фірм, державних регуляторів та суспільства загалом свідчать про те, що назрів новий етап у розвитку професії аудитора в Україні та світі. Існуючий стан освіти та сертифікації аудиторів в Україні повною мірою не задовольняє нинішні вимоги щодо формування професійних знань, досвіду та компетентностей фахівців з обліку і аудиту, які необхідні для якісного виконання ними своїх обов'язків у контексті новітніх економічних викликів та інформаційних потреб різноманітних груп користувачів. Проблема полягає у тому, що відсутня цілісна система освіти і сертифікації аудиторів у нашій державі, а мають місце лише окремі розрізнені її складові без належної ув'язки між собою, а нормативне регулювання цього питання потребує негайного осучаснення відповідно до європейських норм та кращих світових стандартів і практики.

На нашу думку, системний підхід до вирішення цього питання має передбачати врахування наступних елементів:

1. Удосконалення процесу набуття вищої освіти за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» (спеціалізація «Облік, аудит та оподаткування»). У цьому контексті вже зроблено важливий крок – підготовлено до експертного узгодження Стандарт вищої освіти для бакалаврського рівня за зазначеною спеціальністю та у стадії напрацювання знаходиться Стандарт вищої освіти для магістерського рівня, які мають бути взаємоузгодженими і стати обов'язковими для всіх вищих навчальних закладів України, що готують фахівців за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». Це уможливить застосування єдиного підходу до побудови навчальних планів, визначення змісту наук та дисциплін (створення їх програм), чіткого окреслення кола компетенцій, які мають здобути випускники та наявність яких встановлюється при їх атестації (сертифікації).

2. Участь професійних організацій бухгалтерів і аудиторів у формуванні навчальних планів та визначення професійних компетенцій випускників вузів, взаємодія з кафедрами, факультетами, робота у дорадчих органах вищих навчальних закладів. Таким чином має бути розроблена карта професійних компетенцій бухгалтерів і аудиторів. Наступним кроком має стати професійно-громадська акредитація освітніх програм базового та професійного навчання бухгалтерів і аудиторів, контроль їх дотримання. Важливим є надання більшої уваги практичній підготовці випускників бакалаврату та магістратури.

3. Освіта бухгалтерів і аудиторів в Україні повинна будуватись із урахуванням норм Міжнародних стандартів освіти та забезпечувати набуття фахівцями навиків безперервної освіти та здобуття базових технічних знань, комунікаційних навиків, здійснення фінансового аналізу та бізнес-консультування, дотримання етичних норм та об'єктивного підходу, вміння адаптуватись до змін.

4. Вирішеннявузами питання акредитації окремих дисциплін циклу підготовки бухгалтерів і аудиторів у професійних організаціях, що мають професійні сертифікаційні програми (як міжнародні так і вітчизняні) та вироблення механізмів їх зарахування претендентам, у тому числі при атестації на сертифікат аудитора.

5. Розробка та запровадження програм професійної освіти (як наступного етапу підготовки аудиторів після отримання вищої освіти) уповноваженими організаціями (навчальними центрами), які відповідають встановленим критеріям та пройшли акредитацію. Залучення до цього процесу вищих навчальних закладів та вироблення механізмів входження у професію претендентів, які не мають спеціальної університетської освіти з економіки. У тому числі назріло питання національної сертифікації професійних бухгалтерів і зарахування цього етапу при отриманні сертифіката аудитора.

6. Визначення вимог до практичного досвіду роботи майбутніх аудиторів (як на підприємствах (не менше 1 року), так і неодмінно обов'язкового успішного проходження практики (стажування) у визначених уповноваженим органом акредитованих аудиторських фірмах строком не менше 2 років.

7. Зміни заслуговує сама процедура сертифікації аудиторів в Україні. З прийняттям нового Закону України «Про аудиторську діяльність» необхідно розробити та затвердити нове «Положення про сертифікацію аудиторів». У цьому якісно новому документі має бути чітко визначено орган відповідальний за проведення процедури сертифікації аудиторів (не обов'язково Аудиторська палата України), а також орган, що буде здійснювати контроль (нагляд) цього процесу. Додаткового урегулювання потребують: порядок формування екзаменаційних комісій, виконання функцій адміністрування, підготовки та затвердження екзаменаційних завдань, здійснення процедури перевірки та схвалення результатів іспитів. Цей процес має здійснюватись на основі гнучкого підходу та довіри зацікавлених сторін. У новому «Положенні про сертифікацію аудиторів» слід чітко вписати компетенції претендентів на сертифікат аудитора (технічні компетенції, професійні навички, професійні цінності та етика), а також порядок тестування теоретичних знань. Унормування необхідне і для етапів атестації аудиторів (тестування теоретичних знань, кваліфікаційний іспит на підтвердження практичного застосування теоретичних знань, оцінка стажування в акредитованій аудиторській фірмі).

8. Розробка професійного стандарту «Аудитор», призначення якого – впорядкування кваліфікаційних вимог, розподіл трудових функцій між виконавцями аудиторських послуг різних категорій (за складністю робіт), можливість застосування уніфікованого підходу до вибору організаційної структури та формування штату аудиторської фірми, визначення пріоритетів у підготовці та підвищенні кваліфікації аудиторів; позитивний вплив на систему контролю якості роботи аудиторів, сприяння зрозумілості та підвищення довіри до професії аудитора. Такий професійний стандарт неодмінно матиме свій вплив на формування освітніх і професійних програм підготовки аудиторів, програм удосконалення професійних знань, а також загалом на процес сертифікації аудиторів.

9. Удосконалення системи щорічного удосконалення професійних знань аудиторів, стимулювання «навчання протягом усього життя», створення «програм особистісного розвитку аудитора». Оновлення потребують і самі програми такого навчання (тематика, зміст та обсяги), їх методичне забезпечення, методика викладання та підвищення професійного рівня самих викладачів.

10. Започаткування навчання для аудиторів на українській платформі он-лайн масових курсів Prometheus; використання можливостей дистанційної освіти (як при підготовці до сертифікації так і для процедур підвищення кваліфікації аудиторів).

Сподіваємося, що практична реалізація зазначених вище першочергових завдань удосконалення системи освіти та сертифікації аудиторів дозволить забезпечити якісну підготовку фахівців у цій сфері, а їх робота буде відповідати кращим світовим стандартам.

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ІНТЕГРОВАНОГО ОБ'ЄДНАННЯ ПІДПРИЄМСТВ

В сучасних умовах господарювання особливої актуальності набувають питання забезпечення ефективності діяльності підприємств та їх об'єднань. Вагому роль у цьому відіграють максимізація наявного потенціалу та організація консолідованого використання ресурсів учасників інтегрованого об'єднання підприємств (інтегрованої структури бізнесу, ІСБ). Зазначені завдання має виконувати система управління витратами (СУВ), адже мінімізація витрат завжди призводить до зростання ефективності. Основною складністю в роботі подібної системи є забезпечення глобальної оптимізації витрат для ІСБ в цілому (особливо у разі м'якої форми інтеграційної взаємодії) замість локальної оптимізації на рівні окремих учасників ІСБ. Подібна складність одночасно спричиняє відповідну складність організації СУВ, а отже й складність організації обліково-аналітичного забезпечення її роботи. З оглядом на це розглянемо етапи організації такого забезпечення у взаємозв'язку з етапами формування безпосередньо СУВ, приділивши увагу відмінностям, що притаманні ІСБ.

Отже, першим етапом формування СУВ постане визначення концептуального підґрунтя для її роботи. Визначення концепції такої системи вельми необхідно саме з огляду на відмінності в організації управління об'єднанням підприємств. Дійсно, у випадку ІСБ діяльність СУВ спрямовано вже не стільки на оптимізацію потоків всередині організації, скільки на управління додатковою вартістю, що створюється всіма учасниками інтеграційної взаємодії. Така взаємодія може відбуватися в рамках утворення інтегрованого логістичного ланцюга, а може базуватися на системі угод між учасниками ІСБ. В першому випадку завданням обліково-аналітичного забезпечення (ОАЗ) постане консолідація інформації про ефективність здійснених логістичних та трансакційних витрат (на додаток до інформаційної підтримки решти функцій СУВ). У випадку ж наявності системи угод основна складність зведеться до визначення складу витрат підтримки існування ІСБ. З одного боку, за своєю формою вони відповідатимуть рахункам адміністративних витрат та витрат на збут, але з іншого – база їх розподілу визначатиметься формою ІСБ.

Під час організації ОАЗ для СУВ слід враховувати, що в рамках ІСБ додаткова вартість створюється не тільки індивідуально, але й взаємозалежно (угрупованнями учасників ВСБ). Підприємство має приймати участь в управлінні мережею підприємств, які розташовані вище по потоку матеріальних ресурсів й які (безпосередньо або непрямо) загрузають вхідну сторону організації, а також мережею підприємств, які розташовані нижче по потоку й відповідають за доставку продукту до споживача. При цьому грошові кошти учасники ІСБ, які відносяться до різних етапів руху логістичного потоку, в решті решт отримують лише від споживача, потреби якого задовольняються виходом логістичного потоку. Відповідно й формоване ОАЗ має забезпечити обов'язкове отримання прибутку від співпраці всіма учасниками інтегрованого ланцюга постачань. Робота ж СУВ полягатиме в інтеграції й управлінні всіма організаціями й видами діяльності, що входять в ланцюг постачань, на основі взаємного співробітництва, ефективних бізнес-процесів й високого ступеню спільного використання інформації с метою створення високоефективних систем формування вартості, які-б забезпечували організаціям-учасникам суттєві конкурентні переваги.

Діяльність СУВ ІСБ змістовно орієнтується на рішення двох основних задач. По перше, це управління витратами окремого учасника ІСБ, який входить до інтегрованого логістичного ланцюга. По-друге – це управління безпосередньо ланцюгом створення вартості тобто витратами ІСБ в цілому. Отже вагомим організаційним етапом виступає розробка системи прийняття

узгоджених рішень та управління інтегрованою собівартістю продукції. Основою для цього є прагнення наблизити собівартість до потреб ринку й встановити відповідність між цінами продукту на виході інтегрованого логістичного ланцюга та ціною, що склалася на ринку. Важливу роль при цьому грають трансфертні ціни між учасниками логістичного ланцюга, собівартість продукції на виході кожного з бізнес-процесів учасників ІСБ та інтегрованого об'єднання підприємств в цілому. У цьому зв'язку можна запропонувати проводити розрахунок собівартості, виходячи з попередньо встановленої ціни реалізації. Відповідно відбувається калькулювання цільової собівартості й попередній контроль витрат не в межах одного підприємства а в цілому за ланцюгом створення вартості, до складу якого входить декілька учасників логістичної мережі, спільна діяльність яких дозволяє отримати певний прибуток на виході логістичного потоку.

У даному випадку відбувається поєднання функцій маркетингу, планування й проектування у разі чого забезпечується максимальна відповідність продукту на виході ланцюга вимогам споживачів. Дана схеми рух всіх потоків та діяльність учасників ІСБ підпорядковує цільовій собівартості. При цьому у якості додаткової вимоги виступає умова, що існують певні процедури узгодження інтересів між системами управління окремих ланок логістичної системи. У якості однієї з таких процедур можна розглядати систему взаємного моніторингу підприємств, що входять до логістичного ланцюга. Зазначимо, що розробляючи заходи, щодо регулювання витрат й перерозподілу їх між членами ланцюга постачать, слід враховувати наявність різних типів взаємин між ланцюгом й ринковим оточенням. Так, по перше, може виникнути потреба зменшенні невідповідності ціни на виході логістичного ланцюга та ринкових цін. У такому випадку саме досягнення на виході системи рівноважної ціни й постає одним з основних завдань СУВ. При цьому можна використовувати підхід, орієнтований не на зменшення витрат, а на зменшення прибутку окремих ланок логістичної системи (впродовж усього ланцюга, а не тільки на його виході). Застосування такого підходу слід базувати на методі послідовних поступок, коли кожний постачальник встановлює максимально можливий варіант поступки. Визначення такої поступки може базуватися на симетричному та асиметричному її розподілі між учасниками ІСБ. При цьому, несиметричний розподіл має обов'язково регламентуватися внутрішньо груповим угодам або відповідати до внеску кожного підприємства в зміну загального прибутку. Формування таких угод є також вагомим етапом організації ОАЗ для СУВ.

Виділимо ще один напрямок роботи СУВ, який слід врахувати під час формування системи обліково-аналітичного забезпечення. Цей напрямок пов'язаний з необхідністю додаткової орієнтації СУВ ще й на ефективне використання нематеріальних ресурсів і ресурсів знань, оскільки саме ці ресурси виступають основою досягнення високої конкурентоспроможності ІСБ. Відповідно орієнтація на консолідоване знання має становити основу формування системи обліково-аналітичного забезпечення СУВ.

КОГНІТИВНА КАРТА ВПЛИВУ ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНОЇ БАЗИ В КОНТЕКСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАЛОГО ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

З метою визначення впливу організації управлінського обліку на забезпечення сталого економічного розвитку будівельних підприємств доцільно окреслити категорії (чинники і змінні), які стануть основою для здійснення такої оцінки. Для цього скористаємося таким інструментом моделювання як когнітивна карта, яка дає змогу виявити структуру проблеми, простежити взаємозв'язки між складовими елементами та оцінити вплив факторів один на одного.

Таким чином, для того, щоб проаналізувати поведінку функціонально-залежних складових системи, необхідно побудувати структурну схему причинно-наслідкових зв'язків, які поділяються на позитивні та негативні.

У результаті проведеного дослідження нами побудована когнітивна карта впливу раціональної організації управлінського обліку на забезпечення сталого економічного розвитку, яка сприятиме визначенню основних завдань, які необхідно вирішити для забезпечення правильної організації управлінського обліку на будівельному підприємстві з метою задоволення інформаційних запитів менеджменту, на основі обраної орієнтації системи управління такого підприємства (рис. 1).

Такий вплив появляється у формуванні якісного інформаційного забезпечення, яке у свою чергу позитивно впливатиме на прийняття обґрунтованих управлінських рішень, що вказуватиме на якість системи управління будівельним підприємством та створення якісного продукту.

Якість управління будівельним підприємством у контексті забезпечення сталого розвитку зумовлює вплив на кілька важливих елементів: розмір витрат, конкурентоспроможність підприємства, кількість спожитих ресурсів та кількість відходів. Так, зв'язки між якісною системою управління і розміром витрат, кількістю спожитих ресурсів та відходів є негативними (від'ємними), оскільки, пошук і застосування більш нових інструментів системи управління зумовлюватиме зменшення цих похідних. А зв'язок між системою управління і конкурентоспроможністю є позитивним (додатним), оскільки найчастіше основною ціллю управління є забезпечення зростання конкурентоспроможності підприємства через ефективну реалізацію усіх функцій управління.

Зв'язок між розміром витрат і конкурентоспроможністю – негативний, оскільки збільшення розміру витрат зумовить зниження можливостей маневрування ціновим діапазоном створеної будівельним підприємством продукції, а отже матиме негативний вплив на конкурентоспроможність підприємства і навпаки.

У свою чергу збільшення конкурентоспроможності будівельного підприємства, як і якість системи управління будівельним підприємством та якість створеного продукту мають позитивний вплив на розмір отриманого прибутку. Негативний зв'язок із розміром прибутку має конкуренція, яка збільшується із збільшенням кількості підприємств в будівельній галузі. Проте, конкуренція має позитивний зв'язок із якістю системи управління підприємством та якістю створеного продукту, оскільки спонукатиме керівництво будівельного підприємства на пошук нових прийомів, інструментів та технологій з метою забезпечення його конкурентоспроможності.

Окремим елементом когнітивної карти є кількість будівельних підприємств, яка зумовлює формування позитивних зв'язків із кількістю: спожитих ресурсів, відходів, будівельної продукції, робочих місць та підприємств різних сфер господарювання, оскільки збільшення першого елемента зумовлює збільшення інших перелічених елементів.

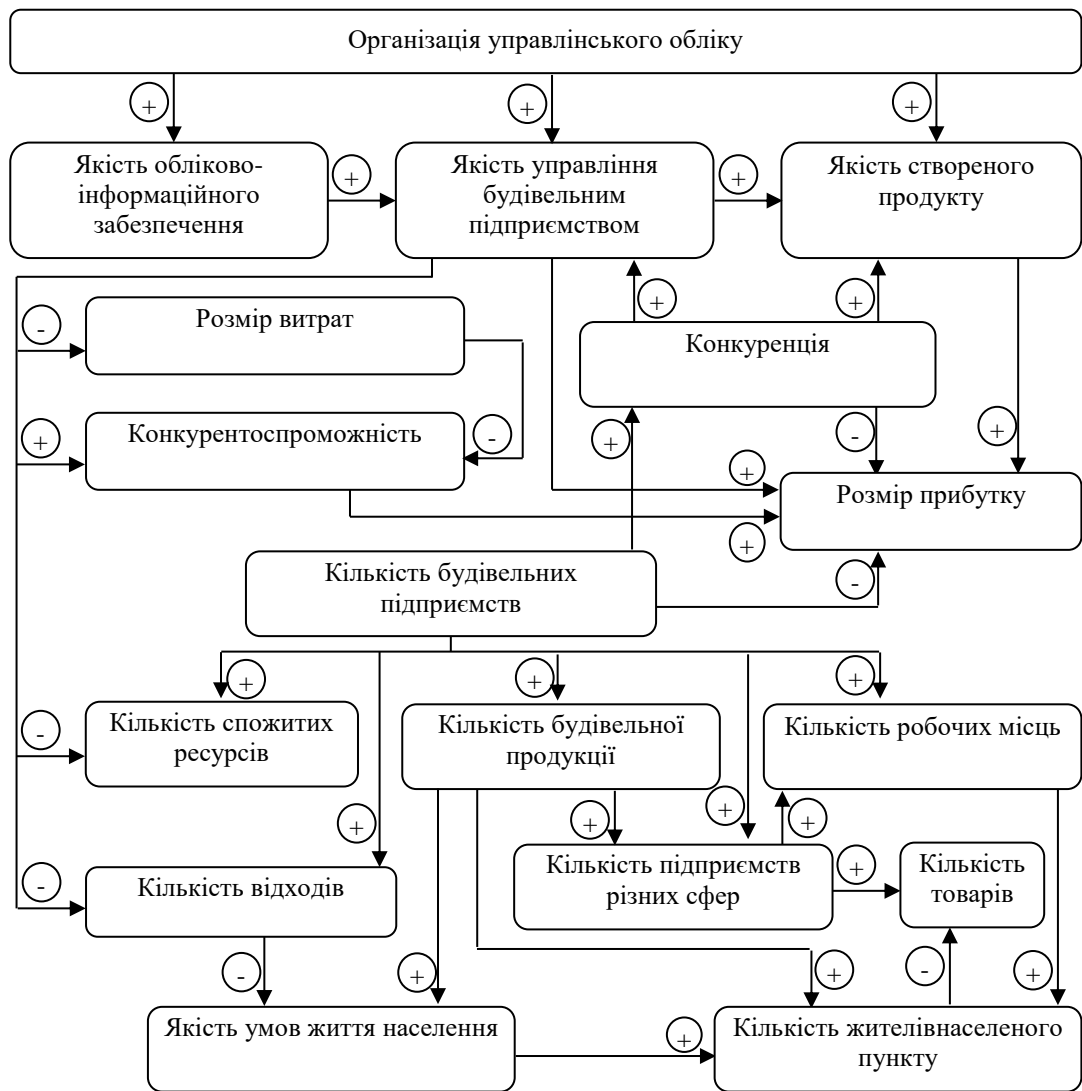


Рис. 1. Когнітивна карта впливу раціональної організації управлінського обліку на формування інформаційної бази в контексті забезпечення сталого економічного розвитку. Джерело: авторська розробка.

Збільшення кількості будівельних підприємств збільшує кількість будівельної продукції і цим самим сприяє покращенню якості умов життя населення, а також сприяє збільшенню кількості як робочих місць, так і збільшенню кількості жителів населеного пункту, тому зв'язки між цими елементами є позитивними. Проте збільшення кількості відходів має негативний вплив на якість умов життя населення, тому такий зв'язок є негативним.

Таким чином можна зробити висновок, що за допомогою побудови когнітивної карти можна визначити залежність між складовими елементами сталого розвитку, обранням відповідно орієнтованої системи управління та формуванням більш повної інформаційної бази менеджменту будівельного підприємства в контексті забезпечення їх сталого економічного розвитку яка буде основою для проведення подальших досліджень у частині забезпечення раціональної організації управлінського обліку.

ОРГАНІЗАЦІЯ ІНТЕГРОВАНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ОНЛАЙН-ТОРГІВЛІ

Організація ефективного фінансового й управлінського обліку в системі єдиних інформаційних потоків набуває особливої актуальності в умовах здійснення онлайн-торгівлі, базованої на застосуванні сучасного програмного забезпечення. Адже, саме з появою та поширенням застосуванням інформаційних систем і технологій пов'язують виникнення поняття «інтеграція обліку».

На доречності створення інтегрованої системи бухгалтерського обліку неодноразово наголошувалось в роботах В.В. Євдокимова, П.О. Куцика, Я.Д. Крупки, Н.О. Лоханової та інших науковців. За твердженням В. Моссаковського та Т. Кононенко інтеграцію обліку необхідно розглядати як: «створення системи облікової інформації на базі органічного поєднання даних різних видів обліку, тобто коли дані одного обліку органічно поєднуються з даними іншого, не порушуючи загальну методологію фіксації, збору і обробки даних» [1, с. 17].

Поділяємо думку дослідників, які вважають, що інтеграція підсистем фінансового і управлінського обліку передусім повинна забезпечуватися на рівні формування первинної та поточної інформації в системі бухгалтерського обліку. Так, на думку Я.Д. Крупки, В.В. Моравського [2, с. 166] «основою інтеграції різних видів обліку має стати єдині вхідні дані, які використовуються в системах фінансового, управлінського та інших видів обліку. Базовим принципом інформаційної єдності систем обліку є раціональна організація первинної реєстрації, документування господарських операцій». Схвалюючи таке бачення, В.В. Євдокимовим удосконалено концептуальні засади інтеграції облікових підсистем на базі єдиного технологічного циклу фіксації, зберігання, обробки та надання інформації різним групам користувачів з метою досягнення ефективності облікового процесу [3, с. 5]. А.А. Пилипенком пояснюється, що обліковий процес слід організувати на основі інтеграції, щоб усі складові (об'єкти обліку) були взаємопов'язані між собою єдиним масивом інформації [4, с. 31-32].

На етапі розвитку інформаційного суспільства, як відзначає В.В. Євдокимов [3, с. 11], бухгалтерська інформація повинна бути якісною, ефективною, містити оптимальну кількість показників, задовольняючи при цьому запити максимальної кількості користувачів на різних рівнях управління. Відтак, бухгалтерська інформація має формуватися з найменшими витратами праці й часу, що можливе лише при інтеграції облікових підсистем.

Доцільність організації єдиної системи інтегрованого обліку пояснюється й тим, що паралельна підготовка даних для різних облікових підсистем сповільнює і здорожує процес підготовки звітності, роблячи облік надто громіздкою та обтяжливою процедурою. Таку позицію підтримує професор П.О. Куцик [5, с. 141], відзначаючи, що за умови впровадження інтегрованої системи обліку, компанія отримує низку важливих переваг, серед яких можна виділити: виключення багаторазового введення даних щодо господарських операцій та подій для різних видів обліку; високий рівень достовірності управлінської інформації, що досягається завдяки одноразовому введенню даних і багаторазовій обробці однієї і тієї ж інформації для виконання запитів у різних підсистемах обліку; співставність та відповідність даних різних видів обліку, що базуються на використанні єдиного інформаційного простору; оптимізація документообігу компанії та зменшення витрат, пов'язаних з обслуговуванням інформаційної системи.

Разом з інтеграцією на рівні первинного обліку, який виступає основою для подальшого групування і обробки інформації у межах підсистем фінансового та управлінського обліку, а також розробкою робочого плану рахунків з врахуванням управлінських потреб економічного суб'єкта, особливо важливим є забезпечення інтегрування на рівні облікової політики. Необхідність

формування не лише фінансової, але й управлінської облікової політики підтримуються й іншими науковцями, зокрема П.О. Куциком [5, с. 141] наголошується: «управлінська облікова політика повинна розроблятися у відповідності з концептуальною основою, на якій базується фінансовий облік». Забезпечення інтегрованих облікових даних спрощує формування узагальненої інформації у вигляді різних видів звітності в залежності від запитів користувачів на різних рівнях управління. Т.В. Бочулю підкреслюється: «внутрішньооблікова інформація є інтегрованим ресурсом, придатним для складання як фінансової, так і управлінської звітності» [6, с. 141].

З огляду на викладене вище, з нашої точки зору в сучасних умовах під організацією обліку суб'єктів онлайн-торгівлі варто розуміти комплекс заходів (дій) керівного апарату для створення, вдосконалення й забезпечення ефективного функціонування та дієвості інтегрованої облікової системи за її підсистемами, із врахуванням впливу чинників зовнішнього та внутрішнього середовища, з метою формування й надання достовірної та своєчасної інформації користувачам для прийняття оперативних і стратегічних рішень для підвищення результативності ведення бізнесу.

1. Моссаковский В., Кононенко Т. *Интеграция хозяйственного учета* / В. Моссаковский, Т. Кононенко // *Бухгалтерский учет и аудит*. – 2004. – № 6. – С.16-24; 2. *Сучасні проблеми обліку: монографія* / За ред. док. екон. наук, проф. М.С. Пушкаря – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – 268 с.; 3. Євдокимов В.В. *Концепція інтегрованої системи бухгалтерського обліку: теорія, методологія, організація: автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09* / В. В. Євдокимов; Житомир. держ. технол. ун-т. — Житомир, 2011. — 37 с.; 4. Пилипенко А.А. *Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства. Наукове видання*. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2007. – 276 с.; 5. Куцик П.О. *Розвиток методології інтегрованого обліку в умовах застосування корпоративних інформаційних систем* / П.О. Куцик // *Вісник ЖДТУ*. – 2010. – № 3(53). – С. 140 – 142.; 6. Бочуля Т.В. *Інновативний розвиток обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством: монографія* / Т.В. Бочуля. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2015. – 404 с.

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯК ЕЛЕМЕНТ СИСТЕМИ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА

Негативні явища у національній економіці, наслідки загальноекономічної кризи, конкурентна інтервенція актуалізують питання забезпечення економічної безпеки підприємства. На сьогоднішній день поняття економічної безпеки підприємства єдиного визначення не має, але у спрощеному варіанті може розглядатися як захищеність підприємства від ризиків та загроз у його внутрішньому та зовнішньому середовищі, або як міра гармонізації в часі й просторі економічних інтересів підприємства з інтересами пов'язаних з ним суб'єктів навколишнього середовища, які діють поза межами підприємства [1]. Н.В. Прус, узагальнюючи різні точки зору, пропонує окремі підходи до розуміння економічної безпеки підприємства: ресурсно-функціональний, захисний, стійкісний, конкурентний, гармонізаційний, інформаційний, фінансовий [2]. Майже аналогічні підходи до розуміння економічної безпеки розглядає Є.М. Рудніченко [3].

Стан економічної безпеки підприємства не виникає сам по собі, він потребує цілеспрямованих дій та впливу з боку певних суб'єктів. Суб'єктом забезпечення економічної безпеки підприємства на окремому підприємстві є система економічної безпеки, яку розглядають як комплекс організаційно-управлінських, технологічних, технічних, профілактичних і маркетингових заходів та засобів, спрямованих на кількісну та якісну реалізацію захисту інтересів підприємства від зовнішніх і внутрішніх загроз [4].

Зрозуміло, що для свого результативного функціонування й досягнення мети такого функціонування система економічної безпеки підприємства (СЕБП) повинна використовувати певну інформацію, а для формування такої інформації як раз необхідним і є обліково-аналітичне забезпечення (ОАЗ). Можна виділити два шляхи формування такого ОАЗ: використання даних бухгалтерського обліку на підприємстві або паралельне накопичення інформації всередині СЕБП. Кожен з шляхів має свої переваги та недоліки, але перший шлях потребує менше витрат та дозволяє уникнути дублювання інформації. Цілком логічною у такому разі для формування ОАЗ як елемента СЕБП є спроба використання даних бухгалтерського обліку на підприємстві. Але при цьому виникають певні проблеми:

архітектура рахунків бухгалтерського обліку не дозволяє системно накопичувати інформацію щодо питань актуалізації загроз та забезпечення економічної безпеки підприємства, оскільки така інформація стає розпорошеною по різних рахунках;

значна частина інформації щодо забезпечення економічної безпеки, актуалізації ризиків та загроз носить ймовірнісний перспективний характер, отже не підлягає відображенню у бухгалтерському обліку згідно його існуючої методології;

інформація у бухгалтерському обліку для її використання у СЕБП носить ретроспективний характер і в контексті забезпечення економічної безпеки підприємства може бути застарілою;

накопичення інформації у бухгалтерському обліку не призначено для вирішення завдань забезпечення економічної безпеки підприємства та не передбачає орієнтації на вирішення таких завдань.

З метою подолання виділених проблем та імплементації даних бухгалтерського обліку у СЕБП для формування ОАЗ у її складі пропонуються такі дії:

використання методу слабких сигналів стосовно показників, що можуть бути легко отримані у бухгалтерському обліку, та їхніх динамічних рядів (наприклад динаміка дебіторської заборгованості та простроченої дебіторської заборгованості, динаміка залишку коштів на рахунках може бути індикатором фінансової складової економічної безпеки підприємства);

використання елементів стратегічного обліку стосовно суб'єктів зовнішнього середовища підприємства, які породжують загрози;

структурний аналіз окремих показників, які легко можуть бути отримані у бухгалтерському обліку (наприклад, структурний аналіз доходу підприємства у розрізі контрагентів за аналоговим до коефіцієнта Херфіндаля-Хіршмана коефіцієнтом чітко дозволяє ідентифікувати міру залежності підприємства від контрагентів);

використання позабалансових рахунків для акумуляції інформації про актуалізовані загрози та ризики в діяльності підприємства, понесені витрати на забезпечення економічної безпеки підприємства, витрати на функціонування служби економічної безпеки тощо.

Фактично, формувати ОАЗ у складу СЕБП пропонується на основі існуючої системи бухгалтерського обліку на підприємстві із її певним розширенням (у частині використання додаткових аналітичних процедур стосовно наявних даних та впровадження елементів стратегічного обліку). Використання даних бухгалтерського обліку для формування ОАЗ у СЕБП дозволить накопичувати необхідну інформацію для виявлення, своєчасної нейтралізації та запобігання загрозам та ризикам в діяльності підприємства.

1. Козаченко А.В. *Экономическая безопасность предприятия: сущность и механизм обеспечения [Текст] / Козаченко А.В., Пономарев В.П., Ляшенко А.Н. – К.: Издательство «Либра», 2003. – 280 с.*; 2. Прус Н. В. *Система економічної безпеки підприємства: поняття, сутність, принципи / Н. В. Прус // Глобальні та національні проблеми економіки [Електроний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.global-national.in.ua/archive/2-2014/138.pdf>;* 3. Рудніченко Є. М. *Оцінювання та моделювання впливу суб'єктів митного регулювання на систему економічної безпеки підприємства: [монографія] / Є.М. Рудніченко. — Луганськ: Промдрук, 2014. — 389 с.*; 4. Сухоруков А. І. *Національна економічна безпека / Сухоруков А. І., Мошенський С. З., Петрук О. М. — Житомир: Рута, 2010. — 384 с.*

ВИЛУЧЕНІ ВКЛАДИ І ПАЇ: ОРГАНІЗАЦІЙНО-ОБЛІКОВІ ОСОБЛИВОСТІ

В практичній діяльності підприємств можуть виникати ситуації, пов'язані з тимчасовим вилученням акцій або часток із статутного капіталу. Тоді з метою визначення суми власного капіталу підприємства слід відкоригувати суму інвестованого та накопиченого капіталу. Одним з видів коригувального капіталу є вилучений капітал – фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників.

Для обліку операцій, пов'язаних з виходом учасників із ТОВ або кооперативу призначений субрахунок 452 «Вилучені вклади і паї». За дебетом цього субрахунка відображають фактичну собівартість часток (паїв), викуплених в учасників ТОВ чи пайщиків з метою подальшого продажу або анулювання (зменшення статутного капіталу). За кредитом відображають операції з повторного розміщення вилучених часток (паїв) або їх анулювання.

Слід зазначити, що чинна інструкція про застосування Плану рахунків не повною мірою відображає можливі кореспонденції рахунків для рахунка 45 «Вилучений капітал».

Суть облікової проблеми полягає в тому, що дата виходу учасника з ТОВ і дата зміни розміру статутного капіталу товариства можуть не збігатися в часі. Законодавчо цей момент чітко не врегульований.

Датою виходу учасника з ТОВ може бути:

- дату подання учасником заяви (рішення) про вихід;
- дату прийняття загальними зборами учасників рішення про вихід учасника;
- дату реєстрації змін в установчі документи ТОВ, пов'язаних з виходом учасника.

Дату виходу учасника з товариства необхідно точно знати для того, щоб правильно визначити:

1) термін (12-місячний період), протягом якого товариство повинне розрахуватися з учасником;

2) суму, що належить учаснику, виходячи з вартості чистих активів товариства.

Найбільш логічною вважаємо дату подання учасником заяви (рішення) про вихід. Оскільки це унеможливить штучне відтермінування виплати учаснику належної йому частки (шляхом не проведення зборів учасників і реєстрації змін в статуті).

Тому відповідно до норм частини 1 статті 88 Господарського кодексу доцільно включати в статут ТОВ положення, що регламентують порядок здійснення внесків до статутного капіталу ТОВ і порядок виходу учасників з товариства.

Відповідно до ст. 56 Закону України «Про господарські товариства» рішення про зміну статутного капіталу набуває чинності не раніше, ніж через 3 місяці з дня реєстрації цих змін та публікації про це в установленому порядку. Таким чином, якщо внаслідок виходу учасника з ТОВ статутний капітал зменшується, то товариство може зменшити свій статутний капітал тільки після закінчення 3-місячного терміну з моменту державної реєстрації змін, а також за відсутності заперечень кредиторів. ТОВ має опублікувати відповідне повідомлення в пресі і направити кожному відомому кредитору лист-повідомлення про рішення зменшити розмір статутного капіталу.

У зв'язку з вищесказаним, а також з метою забезпечення достовірності складання звітності, в момент вилучення частки учасника слід на підставі бухгалтерської довідки відобразити заборгованість перед учасником Д-т 452 «Вилучені вклади і паї» К-т 672 «Розрахунки за іншими виплатами» (така кореспонденція рахунків не передбачена чинною інструкцією), а в момент реєстрації змін розміру статутного капіталу та публікації про це в установленому порядку відобразити зменшення статутного капіталу (табл.1).

Відображення в обліку операцій з викупу вкладів в учасників ТОВ

№	Первинний документ	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
			Дебет	Кредит	
Вихід учасника і виплата більше «номіналу» частки					
1	Бухгалтерська довідка	Відображено заборгованість перед учасником, який виходить з ТОВ (на дату подання заяви про вихід)	452	672	55000
2	Виписка банку	Здійснено розрахунок з учасником	672	311	55000
3	Бухгалтерська довідка	Зменшено статутний капітал ТОВ на вартість частки за «номіналом» (через 3 місяці після держреєстрації змін)	401	452	40000
4	Бухгалтерська довідка	Списано суму перевищення виплати над «номіналом»:			
		- за рахунок додаткового капіталу	421	452	10000
		- за рахунок нерозподіленого прибутку	441	452	5000
Вихід учасника і виплата менше «номіналу» частки					
1	Бухгалтерська довідка	Відображено заборгованість перед учасником, який виходить з ТОВ (на дату подання заяви про вихід)	452	672	35000
2	Виписка банку	Здійснено розрахунок з учасником	672	311	35000
3	Бухгалтерська довідка	Зменшено статутний капітал ТОВ (через 3 місяці після держреєстрації змін):			
		- на вартість частки за «номіналом», що не перевищує суму виплати учаснику	401	452	35000
		- на різницю між вартістю частки за «номіналом» та сумою виплати учаснику	401	421	5000
Вихід учасника з відмовою від виплати					
1	Бухгалтерська довідка	Відображено заборгованість перед учасником, який виходить з ТОВ (на дату подання заяви про вихід)	452	672	55000
2	Бухгалтерська довідка	Зменшено статутний капітал ТОВ на вартість частки за «номіналом» (через 3 місяці після держреєстрації змін)	401	452	40000
3	Бухгалтерська довідка	Списано суму перевищення виплати над «номіналом»	421	452	15000
4	Бухгалтерська довідка	Збільшено дохід ТОВ на суму виплати, належної і не отриманої учасником	672	746	55000

Отже, наведене вище дає підстави стверджувати, що при відображенні в обліку вилучених вкладів і паїв існує низка неврегульованих моментів, які вимагають змін вимог доскладання та оформлення установчих документів. У зв'язку з цим, в обліковій політиці підприємства слід зазначити дату складання балансу, на підставі якого буде визначено суму чистих активів, а в установчих документах передбачати порядок виходу учасника з ТОВ. Крім того, з метою забезпечення достовірності відображення в обліку розрахунків за вилученими вкладками і паями, слід внести змін до Інструкції про застосування плану рахунків щодо кореспондуючих рахунків рахунка 45 «Вилучений капітал» та рахунка 67 «Розрахунки з учасниками».

ПРОЦЕС ІНФОРМУВАННЯ ПРО НЕДОЛІКИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Метою аудиторів є повідомлення у відповідний спосіб інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу про недоліки внутрішнього контролю, які аудитор ідентифікував під час аудиту та які, за професійним судженням аудитора, є досить важливими, щоб заслуговувати на їх увагу.

Послідовність дій аудитора з метою досягнення мети має бути така:

- 1) визначити, чи були на основі виконаної аудиторської роботи виявлені слабкості внутрішнього контролю;
- 2) оцінити, чи є виявлені слабкості внутрішнього контролю значними окремо або у поєднанні;
- 3) повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та керівництву інформацію у разі необхідності письмово і своєчасно.

Приклади питань, які аудитор може розглядати при визначенні того, чи становить недолік або поєднання недоліків внутрішнього контролю значний недолік, наведено безпосередньо в МСА 265 "Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу".

МСА вимагає повідомляти тим, кого наділено найвищими повноваженнями, інформацію про значні недоліки у письмовій формі. Письмові повідомлення відображають важливість цих питань та допомагають тим, кого наділено найвищими повноваженнями, виконувати свої обов'язки з нагляду.

У разі виявлення незначних недоліків внутрішнього контролю форма повідомлення обирається аудитором самостійно, тобто, дозволяється повідомляти письмово або усно.

Аудитор може вважати за прийнятне включити для повідомлення іншу доречну інформацію, наприклад, зазначення того, що:

- якби аудитор виконав більш докладні процедури щодо внутрішнього контролю, він міг би ідентифікувати більше недоліків, про які слід повідомляти, або дійшов би висновку про те, що інформацію про деякі з ідентифікованих недоліків фактично було б не потрібно повідомляти;
- така інформація була повідомлена для цілей тих, кого наділено найвищими повноваженнями, і вона може бути невідповідною в інших цілях.

Визначаючи час повідомлення письмової інформації, доречно проаналізувати, чи стане отримання повідомлення такої інформації важливим чинником щодо можливості виконання тими, кого наділено найвищими повноваженнями, їх обов'язків з нагляду.

Для суб'єктів господарювання, що зареєстровані на біржі, отримання письмового повідомлення від аудитора раніше дати затвердження фінансової звітності, може бути потрібним для виконання конкретних обов'язків стосовно внутрішнього контролю з метою виконання нормативних або інших вимог.

Іншим суб'єктам господарювання аудитор може надавати письмове повідомлення інформації пізніше. Проте, треба враховувати, що на письмове повідомлення поширюється основна вимога МСА 230 "Аудиторська документація" щодо своєчасного завершення формування остаточного аудиторського файлу.

Послідовність дій аудитора щодо повідомлення у відповідний спосіб інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу про недоліки внутрішнього контролю, які аудитор ідентифікував під час аудиту, зображена на рис. 1.



Рис. 1 Алгоритм дій аудитора щодо повідомлення про недоліки внутрішнього контролю

Інформування керівництва з питань внутрішнього контролю або з будь-яких інших питань не усуває необхідності розгляду аудитором впливу таких питань на фінансову звітність або на процес аудиту, а також не є адекватною підставою для виключення з аудиторського висновку пояснювального параграфа або модифікації аудиторського висновку (звіту).

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2014 року) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf; 2. Проскуріна Н. М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика [монографія] / Н. М. Проскуріна. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2011. – 739 с.

НАПРЯМИ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УМОВАХ ТРАНЗИТИВНОЇ ЕКОНОМІКИ

Державне регулювання інвестиційної діяльності являє собою цілеспрямовані процеси, здійснювані на основі певних форм і методів впливу і які забезпечують ефективний розвиток економічних процесів у країні. Воно поєднує в собі систему законодавчих, виконавчих і контролюючих заходів, здійснюваних відповідними державними установками й громадськими організаціями. При цьому нагромадження інвестиційного капіталу являє собою найважливіший об'єкт державного регулювання, тому що, створюючи додаткові стимули й можливості для інвесторів, держава впливає на економічний цикл, структуру виробництва, зайнятість, платіжний баланс та інші об'єкти регулювання [1, с. 215-218].

Державні інституції для забезпечення ефективного регулювання інвестиційних процесів зобов'язані раціонально підходити до вибору напрямів за якими рух інвестиційних коштів дозволить економіці країни розвиватись високими темпами через активне впровадження сучасних технологій, виробництво інноваційних продуктів, формування сприятливого фінансово-інвестиційного середовища та ін.

Вважаємо, що основними напрямками державного регулювання інвестиційної діяльності є визначення пріоритетних сфер та об'єктів інвестування, податкова, бюджетна, соціально-економічна, інноваційна і грошово-кредитна сфери. Відтак, в умовах транзитивної економіки державне регулювання інвестиційної діяльності повинно передбачати: формування внутрішніх інвестиційних ресурсів та регулювання умов їх використання; залучення іноземних інвестицій та регулювання умов їх реалізації; забезпечення захисту інвестицій – як внутрішніх, так і зовнішніх; забезпечення якісної експертизи інвестиційних проектів; регулювання фондового ринку; проведення гнучкої амортизаційної політики; регулювання умов щодо участі інвесторів у приватизації об'єктів підприємництва та соціальної сфери; податкове, бюджетне та кредитне регулювання; сприяння розвитку інновацій.

Також державним органам влади варто стимулювати економічних агентів збільшувати обсяги інвестицій у технічне переозброєння і реконструкцію. Так, з метою активізації діяльності виробничих підприємств в цьому напрямі доцільно використовувати 50 % коштів від приватизації на інвестиційну підтримку технічного розвитку підприємств.

Результативність державного регулювання інвестиційної діяльності буде зростати якщо буде забезпечено збільшення частки капітальних вкладень за рахунок власних коштів і скорочення частки централізованих капітальних вкладень, вдасться переорієнтувати інвестиції у пріоритетні та стратегічні галузі національного господарства з метою реалізації структурної перебудови економіки, розширено джерела фінансування капітальних вкладень шляхом збільшення частки державного кредиту, коштів населення, кредитів банків, іноземних інвестицій та міжнародних кредитів та ін. [2, с. 270-274].

Разом з тим, особливості розвитку національної економіки покликані більш ефективно здійснювати інвестиційну діяльність, активізувати інвестиційно-інноваційні процеси, створити дієву фінансово-інституційну систему управління національним господарством, галузями економіки, територіями та регіонами, а також, стратегічними виробництвами і виробництвами, які випускають імпортозамінну продукцію та продукцію на експорт.

1. Качур Р. П. Особливості стимулювання інвестиційних процесів у вітчизняній економіці / Р. П. Качур // *Формування ринкової економіки в Україні* : зб. наук. праць. – 2009. – Вип. 19 : *Фінансово-економічні проблеми розвитку економіки України*. – С. 270-274.; 2. Удалих О. О. *Управління інвестиційною діяльністю промислового підприємства* : навч. посіб. / О. О. Удалих. – К. : ЦНЛ, 2006. – 292 с.

ПЕРЕВАГИ Й НЕДОЛІКИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВ ІЗ ВИКОРИСТАННЯМ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ

Управління стає ефективним за умови, якщо його інформаційно-технічна база відповідає всім критеріям і стандартам. І наявність відповідної обліково-аналітичної інформації дає поштовх для стійкого розвитку підприємства.

Рівень ефективності господарської діяльності є результатом прийняття й реалізування управлінських рішень, що у свою чергу неможливо здійснити при відсутності повної, своєчасної, релевантної й достовірної обліково-аналітичної інформації. Загальновідомо, що близько 85% проблем у будь-якій сфері виникають внаслідок прийняття неправильного рішення.

Дослідження у галузі автоматизації бухгалтерського обліку проводяться довгий час і знайшли втілення у наукових працях В.С. Пономаренка [3], С.В. Івахненко [2] та ін.

Тому надзвичайно актуальним є завдання щодо оцінювання та аналізування автоматизування ведення бухгалтерського обліку на підприємствах України на базі відповідного програмного забезпечення.

В сучасних умовах на удосконалення управління впливає використання програмних продуктів для обліку, аналізування господарської та фінансово-економічної діяльності. В Україні для здійснення автоматизації бухгалтерського обліку використовують широкий спектр програмного забезпечення. Найбільш поширеними є «Галактика», «Парус», «1С: Підприємство», «1С:Бухгалтерія» та інші[1].

Як показало дослідження, негативними сторонами даних продуктів є те, що вони є загальними і призначені для підприємств різних видів діяльності. Було б значно краще якщо вони мали б своє застосування для певного виду підприємства, а не вимагали адаптування та пристосування.

Згідно результатів досліджень, найбільшою популярністю користується програма «1С: Підприємство»[1], оскільки вона є доступною майже для всіх підприємств. Даний програмний засіб використовують для вирішення завдань з автоматизування облікового процесу. Особливо корисною дана система є для головного бухгалтера, оскільки дає можливість оперативно й систематично володіти фінансовим станом підприємства.

Як показує досвід, вартість впровадження автоматизованих систем обліку господарської операції на вітчизняних підприємствах частково окупується за рахунок зниження витрат на виробництво.

«1С:Підприємство» є однією з найбільш оптимальних програм для формування облікових систем на підприємствах. В даному програмному продукті вже є наявні базові структури, що притаманні обліковим системам:

- плани рахунків бухгалтерського обліку;
- документи в електронній формі;
- система розробки звітів;
- система, яка автоматично розраховує сальдо та обороти по рахункам[1].

Також доцільно вказати, що у всіх названих облікових системах присутній суттєвий недолік – алгоритми проведення усіх господарських операцій є часткою програмного коду цих систем. Однак, виконання бухгалтерських проводок обумовлює певні проблеми:

1) процес супроводження системи стає значно складнішим. Наприклад, зміна алгоритму проведення декількох документів супроводжує те, що розробник надає користувачу програмні файли всієї системи(навіть ті, що не зазнали жодних змін);

2) користувач не може налаштувати систему відповідно до своїх потреб, а повинен пристосовуватися до неї сам.

Аналізуючи використання інформаційних технологій та систем в обліково-аналітичній діяльності підприємства, можна дійти висновку, що ця система матиме позитивний вплив на діяльність підприємства лише у тому випадку, коли керівництво впевнене в автоматизуванні обліку й управління в цілому. І перш ніж приймати рішення щодо створення інформаційних систем, необхідно комплексно проаналізувати стан діяльності підприємства.

Запровадження програмного забезпечення у вигляді «ІС:Підприємство» на підприємствах дасть можливість усунути такі недоліки як: негнучкість апарату бухгалтерії, нечіткий розподіл обов'язків та дублюючий ефект в роботі[1]. Вирішення даних проблем дозволить удосконалити систему організування праці бухгалтерії та підвищити рівень ефективності управління підприємством в цілому.

Автоматизування бухгалтерського обліку на підприємствах є основою управлінської інформації, що є рушійною силою до успішного розвитку.

Запровадження на українських підприємствах інформаційних систем обліку дасть можливість отримувати повну, релевантну та достовірну аналітичну інформацію щодо діяльності підприємства, що у свою чергу допоможе з прогнозуванням, плануванням подальшої діяльності підприємства й прийняттям оптимальних управлінських рішень. Це дозволить в кінцевому результаті підвищити рівень конкурентоспроможності, прибутковості підприємства

1. Офіційний сайт ТОВ "Компанія "Укрпрогрампродукт" [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://www.ukrprogramproduct.com.ua/>; 2. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: навч. посіб./С.В.Івахненко. — К.: Знання — Прес, 2003. — 349 с.; 3. Інформаційні системи і технології в економіці: посіб. для студ. вузів/ за ред. В.С. Пономаренка. — К.: Академія, 2002. — 544с.

СТВОРЕННЯ ЗАГАЛЬНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ МАЙБУТНЬОГО

Систему обліку майбутнього не можна ототожнювати з тією жалюгідною системою, яку обліковці вперто називають «бухгалтерським» обліком, який описує не систему з визначеною метою, а лише технологію обробки даних.

Система стає системою тоді, коли вона виконує роль інформаційного штабу, який розробляє стратегію отримання великого обсягу інформаційних повідомлень системі менеджменту у часовому діапазоні від минулого (фінансовий облік) до сучасного (операційний облік) та майбутнього (стратегічний облік), що необхідно для великого кола потенційних користувачів. Підсистеми потрібно розглядати у нерозривному зв'язку з їх місцем та функціями всередині цілісного утворення, яким є загальна система, а також контактами із системами підприємства, які впливають на систему обліку (планування, організація, мотивація, контроль та управління видами діяльності, ресурсами, бізнес – процесами, фінансами тощо).

Загальну систему обліку неможливо організувати без аналізу її взаємодії із системою «підприємство», діяльність якого призначений відтворювати облік в інформаційній знаковій формі, а саме, розкрити закономірності дії підприємства, як надскладної системи (системи систем), в якій відбуваються процеси господарювання, з одного боку, та інформаційні повідомлення про них для апарату управління, з іншого.

Система обліку знаходиться між двома підсистемами підприємства – технологічною та управлінською і функціонально залежить від них. Мета обліку полягає в тому, щоб у знаковій формі виміряти бізнес – процеси підприємства і подати інформацію користувачам для виконання ними своїх управлінських функцій, а це означає, що облік виконує функцію сервісного механізму для системи управління. На основі отриманої інформації про діяльність підприємства система обліку по каналу зворотного зв'язку надсилає повідомлення про події у господарській і фінансовій сферах апарату управління, який аналізує, оцінює і коригує роботу виконавців у відповідності до визначеної мети.

Створення цілісної системи обліку із визначенням обсягу та змісту інформаційних ресурсів кожної із її підсистем, які необхідні менеджерам для виконання ними функції контролю, є однією з найактуальніших проблем облікової науки в часи, коли наша держава рано чи пізно (бажано раніше) вступить до клубу світових інформаційних суспільств.

Необхідність розробки ідеальної системи обліку на основі теорії пізнання диктується кількома причинами:

- неспроможністю традиційного обліку справитися з новими викликами в розвитку інформаційної сфери, яка може генерувати необмежений обсяг повідомлень для менеджерів на основі ІТ – технологій;
- потребами менеджменту, який має три рівні: нижчий (операційний), середній (тактичний) і вищий (стратегічний). Різні рівні менеджменту мають свої специфічні потреби в інформації, тому підсистеми обліку повинні генерувати повний обсяг фінансової, управлінської та стратегічної інформації;
- посиленням інтересу до обліку з боку користувачів, які вимагають збору й обробки фінансових та нефінансових даних і створення інтелектуальної інформації, яка стимулює розумову діяльність користувачів і сприяє кращому виконанню функцій з управління бізнесом;
- зростанням обсягів інформації за рахунок розширення оригінальних методів збору даних та їх обробки, нових об'єктів, виявлення різних факторів впливу на роботу бізнесу і

закономірностей бізнес-процесів; формування собівартості продукції за видами діяльності та багатьма критеріями; здійснення різних видів аналізу поведінки витрат і кореляційних залежностей між економічними показниками; пошуку шляхів підвищення продуктивності праці та ефективності виробництва тощо;

- розвитком науки і техніки та впливом факторів зовнішнього і внутрішнього середовища на економіку підприємства;
- необхідністю створення нової системи обліку, що обумовлено кардинальними змінами в економічній діяльності підприємств та управлінні нею, в умовах, коли відбувається перехід від індустріального до постіндустріального суспільства.

Бізнес вимагає різноманітної, своєчасної, індивідуальної адресної та релевантної інформації для менеджерів, а сучасний «бухгалтерський» облік практично ігнорує виклики часу стосовно розширення обсягу інформаційних ресурсів для управління бізнесом, особливо для менеджерів нижчого і вищого ієрархічних рівнів. «Бухгалтерський» облік, в силу своїх специфічних властивостей, не може створювати інформацію про майбутні події концентруючись лише на минулих і неспроможний формувати оригінальну інформацію для нижчого і вищого рівнів управління. У цілісній системі «бухгалтерський», він же фінансовий облік, збереже свої позиції в якості автономної підсистеми зі своїми методами перетворення даних в інформаційні ресурси про фінансовий стан підприємства та зміни в ньому за минулі періоди.

У зв'язку з цим, перед наукою постає питання про те, чи можна проблему створення майбутньої системи обліку для бізнесу вирішити силами науковців, які орієнтовані на традиційну модель? Перш за все, викликає сумнів стосовно можливостей збідненого арсеналу наукових методів сучасного обліку, сконструювати таку систему і в найближчій перспективі (10-20 років) реалізувати її на практиці.

Здається, цілком обґрунтованим є висновок про те, що корпус бухгалтерів поки інтелектуально не підготовлений до радикальних і революційних змін в інформаційному просторі підприємства, тому спочатку потрібно розробити нову теорію обліку із залученням до цього проекту менеджерів, а державі виділити на це фінансові ресурси.

ТЕХНОЛОГІЧНІ ПРОЦЕДЕРИ ПЕРЕРОБКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ В КОНТЕКСТІ ОРГАНІЗЦІЇ ОБЛІКУ БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ

Орієнтація підприємств з переробки сільськогосподарської продукції на підвищення ефективності їх роботи через використання обліково-аналітичного інструментарію та відповідна підготовка підґрунтя для цього, гальмується наявністю низки проблем організаційного характеру. Найпершою з них є обґрунтування вибору об'єкта бухгалтерського обліку, на який буде спрямований управлінський вплив і реалізовані відповідні організаційні заходи щодо його обліку.

Процес виробництва знаходиться під контролем системи управління від моменту запуску ресурсів у технологічний процес до моменту одержання готового продукту найменш затратним способом. Ефективність виробництва визначають порівнянням витрат ресурсів з отриманим обсягом продукції за допомогою калькуляції собівартості одиниці продукції.

Саме аналіз специфіки діяльності переробних підприємств дає можливість виділити характерні особливості технології та організації виробництва і характер їх впливу на організацію обліку загалом, а також на ту його структурну складову, яка має суто внутрішнє управлінське значення. У цьому контексті важливо визнати, що дотримання технології сприяє отриманню очікуваних і бюджетних результатів, а її порушення веде до зниження якості продукції. Чим складніша технологія, тим ширшою має бути її відображення в системі аналітичних рахунків, що дозволяє накопичувати матеріал для аналізу за кожним видом продукції, а це необхідно для прийняття ефективних управлінських рішень.

У цьому випадку важливою частиною етапу формування вимог до організації і ведення обліку діяльності підприємства є знання бізнес-правил. Помилкові, неповні, неоднозначні та суперечливі вимоги значною мірою ґрунтуються на відсутності або суперечливості бізнес-правил. Реалізація відображення бізнес-функцій та бізнес-процесів вимагає формування моделей правил визначення об'єктів бізнес-процесу і співставних їм показників; класифікації об'єктів бізнес-процесу; управління бізнес-процедурами; визначення структурних взаємозв'язків між елементами бізнес-процесів і взаємозв'язків між відповідними їм показниками.

Загалом технології переробки сільськогосподарської продукції включають три компоненти: людей, процедури та технологічні документи. Дотримання технології сприяє отриманню запланованих результатів, а її порушення – зниженню якості здійснюваних робіт, а також суттєво впливає на організацію бухгалтерського обліку переробних підприємств (табл. 1).

Індивідуально-організаційні особливості притаманні багатьом підприємствам незалежно від галузевої належності та соціально-економічних умов, в яких вони функціонують. Загалом, якщо не враховувати технологію виробництва, то не буде можливості відрегулювати організацію бухгалтерського обліку готової продукції. Будь-яка нова технологія, її зміни й удосконалення зумовлюють зміни у системі аналітичного обліку, яка залежить від складності технології переробки сільськогосподарської продукції.

На побудову системи обліку певною мірою впливає структура управління виробництвом, при цьому існують підприємства з цеховою і безцеховою структурою. Переробні підприємства мають різноманітні виробничі цехи та ділянки. Значний вплив на організацію системи обліку має короткочасність виробничого циклу, оскільки процес виготовлення багатьох продуктів займає лише кілька годин, більшість змін мають закінчений виробничий цикл, тому на підприємствах практично не буває незавершеного виробництва, що суттєво полегшує оцінку й облік готової продукції, калькулювання її собівартості. Окрім цього є обмежений термін зберігання продукції, що позначається на таких елементах системи обліку, як ціноутворення, управління асортиментом, планування.

**Особливості господарської діяльності, що впливають
на розвиток системи інтегрованого обліку переробних підприємств**

Виробничо-технологічні	Ринково – кон'юнктурні
Короткочасність виробничого циклу	Виробництво продукції масового споживання
Відсутність незавершеного виробництва (у більшості підприємств)	Тісний зв'язок із розвитком галузей АПК
Поточність і безперервність виробництва	Циклічність продажів за днями тижня
Однорідність сировини	Рівень конкуренції на ринку продукції переробних підприємств
Обмежений термін придатності та зберігання сировини і продукції	Наближеність до ринків збуту і рівень розвитку збутової інфраструктури
Висока частка матеріальних витрат	Високий ступінь соціальної значущості продукції, що виготовляється
Тісний взаємозв'язок і послідовність між операціями технологічного процесу	Державне регулювання ціни реалізації (не у всіх випадках)
Збільшення маси готової продукції у порівнянні з кількістю сировини, використаної на її виготовлення	Концентрація господарюючих суб'єктів галузі, локалізованих у регіоні

Таким чином, з метою теоретичного обґрунтування елементів організації бухгалтерського обліку переробних підприємств виявлено, що її завданням є гарантування захисту інтересів власників і працівників щодо збереження майна підприємства з урахуванням технологічних і організаційних особливостей його діяльності.

Отже, в умовах нового конкурентного середовища потрібна точна й своєчасна інформація, щоб зробити виробничий процес більш ефективним і спрямованим на задоволення потреб споживача, адже дані контролю й аналізу відхилень часто надходять запізно, щоб можна було швидко та дієво відреагувати на проблеми, що постають.

ДОСТОВІРНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ – ЗАПОРУКА УСПІШНОЇ РОБОТИ ПІДПРИЄМСТВА

Успішне функціонування підприємств в сучасних умовах потребує підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності на підставі удосконалення управління виробництвом, створення конкурентноздатної продукції та залучення інвестицій. Для цього необхідно створити таку інформаційну систему, яка здатна задовольнити запити всіх зацікавлених користувачів для обґрунтування та прийняття управлінських рішень. Інструментом інформування користувачів виступає фінансова звітність. Саме фінансова звітність повинна надавати повну, неупереджену та достовірну інформацію про поточний стан і результати функціонування підприємства. Це джерело інформації для аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства, діагностики ресурсозабезпечення та ресурсовикористання, виявлення та мобілізації внутрішніх резервів покращення роботи підприємства та зміцнення його фінансових позицій на ринку капіталів. В умовах ринкових відносин, коли на економічному просторі одночасно працюють різноманітні господарюючі суб'єкти, юридичні та фізичні особи, фінансова звітність стає основним джерелом інформації. Кожний суб'єкт господарювання намагається знати всю достовірну інформацію про своїх замовників та постачальників. Склад та структура звітності може бути розроблена залежно від потреб підприємства. Однак, в Україні здійснюється державне регулювання фінансової звітності з метою створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів, а також забезпечують уніфікацію і удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в світлі вимог МСБО. Вимоги до формування показників звітності регламентуються НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим наказом Мінфіну України від 07.02.2013 № 73.

Для прийняття управлінських рішень користувачам фінансових звітів необхідна інформація про фінансовий стан, результати діяльності і зміни у роботі підприємства. Вказані інформаційні потреби обумовили склад фінансової звітності, до якої відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» належать:

1. Баланс (Звіт про фінансовий стан);
2. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);
3. Звіт про рух грошових коштів;
4. Звіт про власний капітал;
5. Примітки до річної фінансової звітності і додатки.

Основною формою фінансової звітності є Баланс, вимоги до розкриття його статей регламентуються НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим наказом Мінфіну України від 07.02.2013 № 73. Метою складання Балансу є подання впорядкованої інформації про стан майна і зобов'язань підприємства зацікавленим користувачам; про фінансовий стан підприємства, його автономність, плато- і кредитоспроможність на звітну дату для прийняття ефективних економічних рішень. Наявність своєчасного та правильно складеного балансу дає можливість кожному керівникові, обмірковуючи всі позитивні та негативні сторони діяльності підприємства, свідомо вести господарство, пошук внутрішніх резервів та запровадження їх у дію.

Продовження трансформації основних форм бухгалтерської звітності і зокрема, балансу, супроводжується певними проблемами та особливостями, що впливають на організацію аналітичних досліджень фінансово-господарської діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання.

Призначення форм фінансової звітності в управлінні підприємством полягає в:

- 1) оцінці фінансового стану підприємства: структури активів, власного капіталу, зобов'язань, його здатності відповідати за своїми зобов'язаннями (платоспроможність);

2) діагностиці можливості створення грошових потоків у майбутньому;
3) визначенні потреб у фінансових ресурсах в майбутньому та для передбачення розподілу прибутку;

4) оцінці здатності підприємства щодо виконання своїх обов'язків перед кредиторами (кредитоспроможності).

Загалом, інформація, яка міститься у фінансовій звітності використовується:

- для контролю за виконанням проектних завдань, планів, аналізу, формуванням прогнозів, складанням бізнес-планів;
- для перевірки діяльності підприємств, виявлення і узагальнення передового досвіду та виявлення недоліків в роботі, проведення аналізу їх господарської діяльності, для складання зведеної чи консолідованої звітності;
- при розгляді питань щодо видачі кредитів та при страхуванні майна фінансово-банківськими установами та організаціями.
- для оцінки фінансового стану підприємства, прийняття ефективних управлінських рішень.

Видозмінені форми фінансової звітності впливають на методику розрахунку коефіцієнтів фінансової сталості суб'єкта підприємництва. У фінансовій літературі є багато підходів до класифікації фінансових коефіцієнтів та методики їх визначення. Однак, вони зазнали змін при трансформації фінансової звітності.

Фінансова звітність повинна бути надійним джерелом аналітичних висновків щодо подальшої діяльності та визначення економічного потенціалу підприємства. Таким чином, можна з впевненістю визнати той факт, що сьогодні існує багато проблем розвитку звітних процесів на вітчизняних підприємствах та в аналізі показників звітів і результатів діяльності підприємств. Їх вирішення сприятиме полегшенню проведення аналітичних досліджень фінансової звітності суб'єктів господарювання.

ОСОБЛИВОСТІ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МІЖНАРОДНОЇ МАРКЕТИНГОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ УКРАЇНСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ НА РИНКАХ ЄС

В умовах глобалізації економіки та посилення ризиків передумовою успіху для кожного підприємства є отримання, систематизація, оцінювання та використання в економічній діяльності інформації, що характеризує стан і тенденції розвитку зовнішнього та внутрішнього бізнес-середовища. Потреба в актуальній маркетинговій інформації для прийняття управлінських рішень підвищується також з огляду на інтеграційні процеси, зокрема у сфері налагодження бізнес-контактів на ринках ЄС.

Оснoву концепції програмного забезпечення для відділів маркетингу і відділів продажів зазвичай становить CRM-підхід (CRM – англ. *Customer Relationship Management*), проте в деяких випадках основний акцент робиться на зручність збирання, зберігання і аналізу маркетингових даних (наприклад, в програмному продукті Marketing Analytic).

Більшості CRM-програм властиві наступні функції: ведення бази даних по клієнтах; налагодження контактів з клієнтами; ведення операцій; організація комунікацій з клієнтами (поштової, факсові та електронні розсилки); побудова вибірок по клієнтській базі.

Незважаючи на те, що поняття CRM передбачає досить широкий перелік функцій і завдань, переважно реальними цілями впровадження подібних систем стало: зведення інформації про клієнтів в єдину базу для того, щоб при звільненні клієнт-менеджера зберегти його клієнтів; організація e-mail розсилок по клієнтській базі.

Аналізуючи досвід вітчизняних підприємств у впровадженні маркетингової інформаційної системи, можна виділити такі проблемні моменти: несистематична маркетингова діяльність; відсутність відповідних служб, що здійснюють контроль за ефективністю маркетингу; застосування застарілих і надто теоретизованих систем, що виконують усі можливі завдання маркетолога (оптимізація ціноутворення, виділення цільових сегментів, прогнозні функції і т.д.), але тільки теоретично (напр., Marketing Expert). Рішення, закладені в подібні інформаційні системи, є актуальними і цікавими, проте їх реалізація на практиці була вкрай проблематичною. Програмне забезпечення у сфері маркетингової діяльності дуже часто є вкрай складним в освоєнні і експлуатації, а зусилля щодо збору та занесенню до програми всієї необхідної для роботи інформації перевищують кінцевий результат. Також відсутня інтеграція з обліковою системою і можливість отримання звітних даних про продажі.

Цілком логічно, що на ринку досить швидко з'явилися системи, призначені для контролю роботи клієнт-менеджерів і процесів взаємодії з споживачами, які позиціонуються як «система взаємин з клієнтами».

Таким чином, інформаційно-аналітичне забезпечення міжнародного маркетингу повинно передбачати:

1) накопичення достовірної та актуальної інформації, на основі якої можна описувати алгоритми обробки кількісної інформації, зібраної під час маркетингових досліджень, із застосуванням математичних моделей;

2) комунікація з клієнтами;

3) планування процесу реалізації та контроль за виконанням прийнятих маркетингових рішень.

Найбільш важливим чинником у формуванні повнофункціональної інформаційно-аналітичної системи маркетингу (CRM-системи) є наявність програм, які повинні містити великий обсяг статистичної інформації по регіонах, містах і підприємствах-конкурентах, а також виконувати необхідні аналітичні операції для визначення місткості ринку, темпів зростання ринку, рівня конкуренції за статистичними даними та прогнози із врахуванням глобальних тенденцій в економіці. Значення цих розрахункових критеріїв на виході однієї програми повинні бути вхідними

даними для побудови матричних моделей аналізу в іншій програмі. Таким чином, буде реалізована multitask-функція, тобто вирішуватиметься завдання забезпечення усіх програм маркетингового комплексу необхідною інформаційно-аналітичною підтримкою (рис.1).

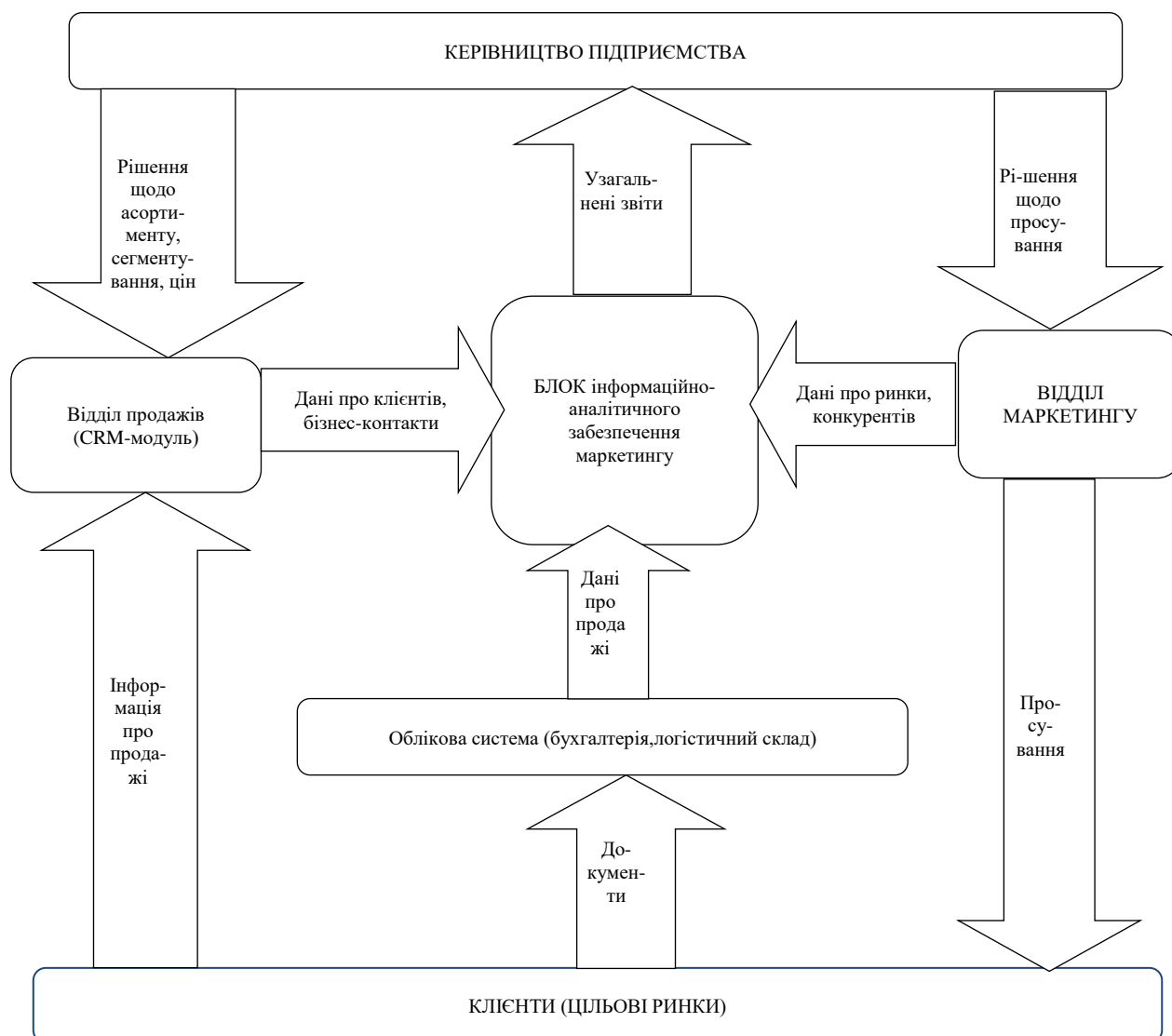


Рис. 1. Вплив інформаційно-аналітичного забезпечення системи міжнародного маркетингу на взаємодію між структурними підрозділами підприємства

Слід зазначити, що програмне забезпечення повинно мати простий інтерфейс обміну з обліковими торговельними і бухгалтерськими системами, що дозволяє на регулярній основі в автоматичному режимі імпортувати дані про продажі продукції підприємства. Не менш важливим є завдання наповнення системи стратегічного і оперативного планування маркетингу реальними даними управлінського обліку. Це потрібно аудиту маркетингу, включаючи SWOT-аналіз і Portfolio-аналіз, що сприяє розробляти план маркетингу, заснований на реальних облікових даних.

Автоматизація діяльності відділів продажів і маркетингу дозволяє підприємству вийти на новий рівень сервісу по відношенню до клієнтів (що особливо важливо при виході на зовнішні ринки), при цьому клієнт отримує в будь-який момент повну і точну інформацію, незалежно від того, хто веде його замовлення. Запропонований підхід до організації інформаційно-аналітичного забезпечення процесом маркетингового управління у міжнародному аспекті діяльності дозволяє забезпечити необхідний рівень якості і достовірності інформації для прийняття зважених управлінських рішень.

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Кожне підприємство використовує прийнятну для себе облікову політику від вирішення питань, що передбачаються стандартами, на розсуд підприємства і до повного детального опису технологій обліку, особливостей виробничих процесів, бухгалтерських проведень, порядку заповнення і проходження облікових документів та визначення відповідальних за їх заповнення.

Значна увага приділяється удосконаленню системи бухгалтерського обліку, при цьому одним із пріоритетних напрямків є розробка аспектів практичного впровадження облікової політики. Пріоритетним завданням облікової політики є задоволення інформаційних потреб керівника підприємства й зовнішніх користувачів. Облікова політика визначає ідеологію економіки підприємства на тривалий період, сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі, ефективно пристосовувати виробничу систему до умов зовнішнього середовища, знизити економічний ризик і добитися успіхів в конкурентній боротьбі.

Облікова політика є постійно діючим документом і щорічному перезатвердженню не підлягає. Згідно Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» ст. 4 постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики належить до принципів бухгалтерського обліку [1].

Орієнтовний перелік питань, із яких підприємство обирає ті, що є для нього характерними, наведено у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства №635 [2].

Облікова політика виступає важливим засобом організації бухгалтерського обліку, що забезпечує в свою чергу, достовірність даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності, а також ефективність управлінських рішень. Зауважимо, облікова політика – це вибрана підприємством, з урахуванням встановлених норм та особливостей, методологія бухгалтерського обліку, яка спрямована на досягнення його як цілей так і завдань, використовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності, також як і якісної системи управління [3].

Згідно з п. 9 П(С)БО 6, облікова політика може змінюватися, тільки якщо змінюються статутні вимоги, вимоги Міністерства фінансів, а також якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій чи операцій у фінансовій звітності підприємства [4].

Згідно з п. 10 П(С)БО 6, якщо на підприємстві мають місце події та операції, які не відбувалися раніше або відрізняються від попередніх операцій за змістом, встановлення для них облікової політики не вважається зміною облікової політики [4].

Якщо у підприємства з'являються нові напрями діяльності, нові види доходів і витрат, за потреби воно може внести доповнення до наказу про облікову політику серед року, встановивши підходи, що застосовуватимуться до таких операцій. І це не вважатиметься зміною облікової політики.

Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» у ст. 8, крім облікової політики, передбачає самостійне визначення підприємством форм бухгалтерського обліку, правил документообігу та технології обробки облікової інформації. Йдеться про застосування форм і реєстрів обліку тих чи інших операцій, правил проходження документів, обов'язків тих чи інших посадових осіб щодо складання та підписання первинних та зведених облікових документів тощо [1].

Зауважимо, ці технологічні питання ведення обліку дуже доцільно відображати саме у вигляді відповідних пунктів наказу або додатків до наказу про облікову політику.

Слід айдмітити, що в установчих документах може бути визначено орган, уповноважений погоджувати або затверджувати облікову політику. Це може бути як виконавчий орган (директор, правління), так і інші органи — рада або навіть загальні збори чи конкретна посадова особа (наприклад, голова спостережної ради акціонерного товариства). Так, наприклад, відповідно до п.

10 ч. 2 ст. 33 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» про акціонерні товариства, затвердження внутрішніх положень товариства, якщо це передбачено статутом, є виключною компетенцією загальних зборів [1].

Але при таких спірних моментах є доцільним відображення у звітності пояснень щодо прийнятих у ній оцінок. Задля досягнення встановленої законом основної мети фінансової звітності підприємство має розкрити в пояснювальній записці до неї прийняті при її складанні, підходи. А отже, воно повинне описати й відступи від затвердженої облікової політики.

Якщо виникає нагальна потреба переглянути облікову політику щодо обліку окремих операцій всередині року, на нашу думку, доцільно відобразити в обліку аналогічні операції, що мали місце до моменту зміни облікової політики, відповідно до нових підходів, саме згідно з новою політикою.

Під час проведеного дослідження нами було з'ясовано, що сьогодні формування облікової політики на підприємствах України має низку проблем. Проблеми виникають вже на самому початку роботи над обліковою політикою, а саме при визначення пріоритетних напрямків побудови бухгалтерського обліку. Керівник підприємства може мати на меті різні цілі, які впливатимуть на розробку документа.

Формування облікової політики – непростий процес, що вимагає наявності організаційних, технічних, кадрових можливостей та він не закінчується після затвердження Наказу про облікову політику, а продовжується аж до моменту припинення діяльності підприємства.

1. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» – Закон України від 16.07.99 р. №996-XIV із змінами та доповненнями; 2. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затвержені наказом Мінфіну від 27.06.2013 р. №635.4; 3. НП(С)БО 1 – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Мінфіну від 07.02.2013 р. №73; 4. П(С)БО 6 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Мінфіну від 28.05.99 р. №137.

ВПЛИВ РОЗВИТКУ ІНФОРМАЦІЙНОЇ ІНФРАСТРУКТУРИ НА КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНІСТЬ ПІДПРИЄМНИЦТВА

Досліджуючи значущість факторів, які впливають на конкурентоспроможність підприємництва виявлено, щодо цих факторів належать такі: за характером (фактори прямої і опосередкованої дії); відносною значущістю (фактори, з високим і низьким рівнем відносної значущості); за взаємопов'язаністю один з одним (фактори, які пов'язані між собою і фактори, які між собою не пов'язані). Експертним методом, за допомогою бального оцінювання вдалось ідентифікувати порівняльну значущість кожного з них. Респондентам пропонувалось оцінити значущість факторів за шкалою від 10 до 100 балів. Бали, призначені експертами, додавались в розрізі кожного з факторів. Пізніше, отримані суми були поділені на максимально можливий бал, який міг бути призначений фактору, і так ми отримали коефіцієнти відносної значущості факторів, які впливають на конкурентоспроможність підприємства. Одним з найбільш значущих факторів, які впливають на конкурентоспроможність підприємства є вплив інформаційної інфраструктури.

У контексті розвитку інформаційної інфраструктури, як фактору, що впливає на конкурентоспроможність підприємництва, позитивним зрушенням є те, що у 2016 році Кабінет Міністрів України ухвалив проект угоди про участь України у програмі ЄС «Конкурентоспроможність підприємств малого і середнього бізнесу (COSME)»[1]. COSME полегшує підприємствам вихід на зовнішні ринки. Українські бізнесмени зможуть отримати фахові консультації та аналітику, супроводження експортно-імпоротної діяльності та розширення торговельно-економічних зв'язків. Із приєднанням до COSME українські малі та середні підприємства отримають повний доступ до Європейської мережі підприємств. Програма ЄС COSME 2014-2020 сприяє розвитку малого та середнього підприємництва (МСП), поліпшує бізнес-клімат та поширює підприємницьку культуру[3; 25].

Оскільки розвиток інформаційної інфраструктури є фактором зовнішнього середовища і суб'єкти підприємництва не можуть безпосередньо впливати на нього, то важлива роль у розвитку інформаційної інфраструктури повинна відводитись громадським ініціативам, які є сполучною ланкою між суб'єктами підприємництва і органами державної влади, які регламентують процеси розвитку інформаційної інфраструктури і створюють умови для оптимізування підприємництва.

1. COSME 2014-2020: [Електронний ресурс]. – режим доступу: <https://ec.europa.eu/easme/en/cosme>; 2. ENN/EnterpriseEuropeNetwork [Електронний ресурс]. – режим доступу: <http://een.ec.europa.eu>.

КРИТЕРІЇ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ МАШИНОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Зростання невизначеності та динамічності зовнішнього середовища, усвідомлення необхідності індивідуалізації суб'єктів господарювання зумовлюють активізацію аналітичної діяльності підприємств машинобудівного комплексу. Все це потребує розвитку аналітичних концепцій, адекватних сучасним та майбутнім умовам функціонування суб'єктів господарювання, що мають чітку функціональну спрямованість у системі менеджменту підприємства. Істотний вплив на результати діяльності підприємства мають процеси, які циркулюють на підприємстві та створюють вартість.

Результативність бізнес-процесів підприємства відображає сумарну результативність його діяльності, оскільки, як прийнято вважати, саме бізнес-процеси створюють додану вартість підприємства, а додана вартість в якості мети підприємства дає змогу врахувати перспективи підприємства в довготерміновому періоді.

Функціональне призначення та значущість у формуванні доданої вартості розкриваються при декомпозиції бізнес-процесів підприємства за певними критеріями. За ознакою формування результату доцільно виділити види бізнес-процесів, які дають змогу комплексно оцінити результативність підприємства загалом, а саме: основні бізнес-процеси, забезпечувальні бізнес-процеси, бізнес-процеси управління, бізнес-процеси розвитку [1]. Дослідивши діяльність машинобудівних підприємств визначено, що додану вартість підприємств формують основні бізнес-процеси, такі як «Постачання», «Виробництво» та «Збут» та бізнес-процеси розвитку.

Для оцінювання результативності бізнес-процесів пропонуємо використовувати критерії, які формують своєрідний тривимірний простір «витрати-час-якість». Такий контекст критеріального формату використовується у багатьох сучасних системах вимірювання показників діяльності підприємств, серед яких Quantum Performance Measurement, модель компанії «Ernst & Young», модель компанії «J.I. Case», АМВІТЕ та інших [2]. На наш погляд, оцінювання результативності бізнес-процесу з точки зору трійстої обмеженості «витрати-час-якість» не вимагає додаткового розгляду інших показників, що викликано взаємопов'язаністю та взаємозалежністю цих груп показників один від одного.

Витрати, понесені на функціонування бізнес-процесів, визначаються показниками ефективності процесів діяльності підприємства. Оптимізація цих витрат дає змогу підприємствам знизити операційні та фінансові ризики та сприяє підвищенню конкурентоспроможності підприємства. Показовим показником є співвідношення витрат, пов'язаних із певним бізнес-процесом підприємства до чистого доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) підприємства та показує суму витрат для отримання 1 грн чистого доходу підприємства. Саме цей показник відображає зв'язок «витрачено (вкладено) – отримано». Вкладення або витрачання містять в собі витрати на функціонування бізнес-процесу підприємства з метою отримання результату – доходу від реалізації продукції. Таким чином чітко прослідковується цільова спрямованість наведеного показника.

Чим швидше підприємство досягне бажаної мети, тим більш вигідним можна вважати його діяльність, тому діяльність підприємств має бути спрямована на пришвидшення бізнес-процесів. Тривалість процесу – важливий критерій оцінювання бізнес-процесів, а його мінімізація, спрямована, перш за все, на підвищення результативності процесу. Показовим індикатором з точки зору часу є показник тривалості бізнес-процесу, який відображає кількість днів на функціонування циклу бізнес-процесу підприємства. Також слід відмітити такий показник, як ефективність циклу бізнес-процесу, який обраховується як відношення тривалості виконання операцій процесу, що не

створюють вартість до сумарної тривалості циклу бізнес-процесу загалом. Обрахунок цього показника є трудомістким, тому в системі показників моніторингу результативності підприємства найбільш оптимальним є наявність показника тривалості бізнес-процесу, який обраховується простіше. А використання показника ефективності циклу бізнес процесу доцільно для детального аналізу тривалості бізнес-процесів, у випадку фіксування негативних тенденцій.

Система якісних показників, що характеризує результативність в межах бізнес-процесів підприємства, формується під впливом певних факторів, властивих кожному окремому підприємству. Показники якості бізнес-процесу є найбільш різноманітними. Вони є індивідуальними для кожного бізнес-процесу та унікальними для окремого підприємства, на відміну від показників часу та вартості, які є універсальними. На склад показників якості бізнес-процесів суттєво впливає стратегія підприємства та цілі, що ставляться для її реалізації. На цільовій спрямованості бізнес-процесів зауважує і Л.І. Чернобай: «Кожен бізнес-процес виконується у відповідності до визначеної цілі, досягнення якої (якісно та кількісно) в сукупності дає бажане та заплановане значення “виходу” бізнес-процесів» [3, с.129].

Отже, рівень досягнення економічних показників результативності основних бізнес-процесів підприємства та бізнес-процесів розвитку, що розглядаються у контексті тривимірного критеріального формату «витрати-час-якість», формують загальну результативність підприємства.

Необхідність відповідності економічних показників результативності стратегії підприємства дає змогу в загальних рисах визначити результатні показники бізнес-процесів, що характеризують діяльність підприємства. Дотримання цієї відповідності спонукає також на здійснення адаптації системи економічних показників результативності діяльності підприємства відповідно до його виду діяльності. Подальших досліджень потребує розроблення системи економічних показників результативності машинобудівних підприємств враховуючи особливості їх бізнес-процесів.

1. Денисенко Л. О. Концептуальні засади класифікації бізнес-процесів, як основи формування бізнес-системи організації / Л. О. Денисенко, С. Є. Шацька. // Ефективна економіка. – 2012. – № 11. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2012_11_34; 2. Попов Д. Эволюция показателей стратегии развития предприятия / Попов Д. // Управление компанией. – 2003. – №2. – С.69-75; 3. Чернобай Л. І. Бізнес-процеси підприємства: загальна характеристика та економічна суть / Л. І. Чернобай, О. І. Дума // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". – 2013. – № 769 : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – С. 125–131.

ПРОБЛЕМИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДОСТОВІРНОСТІ ІНТЕГРОВАНИХ ЗВІТІВ

Інтегрований звіт являє собою стисле відображення того, як стратегія, управління, результати та перспективи організації в контексті зовнішнього середовища ведуть до створення вартості в короткостроковій, середньостроковій і довгостроковій перспективі.

Головна мета складання інтегрованої звітності (ІЗ) полягає у формуванні системної інформації, яка надає можливість зовнішній зацікавленій стороні сформуванню розуміння спроможності суб'єкта господарювання створювати додану вартість (цінність) у короткостроковій, середньостроковій та довгостроковій перспективах. Така концепція ІЗ фактично змінює розуміння капіталу, який може мати як монетизовану так і немонетизовану оцінку. Зрозуміло, що джерелом інформації для ІЗ є одночасно облікова система, що є складовою системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, та інші джерела. Абсолютно очевидним є те, що в основі функціонування будь-якої облікової системи знаходяться принципи і регламенти. Натомість якість нефінансової складової інтегрованого звіту залежить від надійності джерела отримання такої інформації.

Інтегрований звіт повинен включати взаємопов'язані між собою компоненти, які на відміну від чітко структурованих фінансових звітів, фактично є відповідями у довільній та стислій формі на наступні питання [1]:

- що робить підприємство, і в яких умовах воно працює;
- як структура управління підприємством підтримує його здатність створювати додану вартість в короткостроковій, середньостроковій і довгостроковій перспективі;
- що представляє собою бізнес-модель підприємства, та якою мірою вона є здатною до змін;
- які є конкретні можливості і ризики, що впливають на здатність підприємства створювати додану вартість в короткостроковій, середньостроковій і довгостроковій перспективі, та як підприємство протидіє ним;
- у якому напрямку підприємство розвивається;
- якою мірою підприємство досягло своїх стратегічних цілей, та які отримані результати щодо змін у складі капіталів;
- які можливості, ризики, виклики та невизначеність можуть постати перед підприємством на шляху до реалізації його стратегії, і які є можливі результати для її бізнес-моделі та майбутньої діяльності.

Стандарт ІЗ фактично є фреймовим (рамковим), який не містить чітких регламентів. На відміну від концепцій фінансових звітів концепція ІЗ визначає принципи, за яким формується структура звіту та принципи взаємозв'язку між елементами такої структури. Більше того, інформаційне наповнення звіту може постійно змінюватись як результат обов'язкового реагування на зміну в інформаційних очікуваннях зацікавлених сторін (зовнішніх користувачів). Концепція ІЗ не встановлює принципи формування інформації, яка буде подаватись в окремому елементі звіту. Також важливим моментом є те, що такі принципи й підхід формують наповнення ключової характеристики інформації (достовірності), яка подається у інтегрованому звіті. Відповідно до стандарту ІЗ «на достовірність інформації впливає її збалансованість і відсутність помилок. Достовірність (яку часто називають точним поданням) посилюється такими механізмами, як повноцінні системи внутрішнього контролю та звітності, взаємодія із зацікавленими сторонами, внутрішній аудит або аналогічні функції, а також незалежне зовнішнє завірення» [1].

За таких обставин існує значна залежність процесу складання ІЗ від герменевтичних прийомів. Дослідження цього явища свідчить про існування небезпеки втрати якісних характеристик інформації, яка подається в ІЗ. Так, професор С.А.Кузнецова зазначає, що «...використання

герменевтики щодо інтегрованої управлінської звітності суттєво знижує її якість та корисність з огляду на виконання нею інформаційної функції. Можливість використання спірних герменевтичних прийомів при інтерпретації інтегрованої управлінської звітності зумовлює прийняття неефективних управлінських рішень, які спираються на недостовірну з огляду на досягнутий рівень інтерпретації інформацію. Тому при поданні інтегрованої управлінської звітності мають бути чітко визначені всі концептуальні параметри (сфера застосування, призначення, система цілей), які було застосовано при її складанні» [221, с.273–274].

Інструментом подолання інформаційної асиметрії традиційно виступає аудиторська перевірка. Проте процес поширення публічної нефінансової звітності, як предтечі інтегрованої звітності, мав наслідком народження інституту засвідчення інформації, яка подається у нефінансовій звітності. Засвідчення нефінансової інформації може відбуватись у двох формах: суспільного та професійного засвідчення. Суспільне засвідчення має своє призначення, доповнює традиційну аудиторську практику і розвивається паралельно з нею. Поряд із суспільним використовується професійне засвідчення нефінансової звітності. Отже відбувається специфічна дифузія різних за природою форм забезпечення достовірності інформації для зовнішніх її користувачів.

Зовнішня симптоматика цього явища характеризується наступними індикаторами:

- 1) Використання різних понять, що відповідають змісту процесу зовнішньої перевірки достовірності нефінансової інформації: «засвідчення» та «надання впевненості»;
- 2) Використання різних концепцій перевірки достовірності нефінансової інформації;
- 3) Обов'язковість надання у тексті висновку із засвідчення рекомендацій щодо підготовки нефінансової звітності майбутніх періодів з урахуванням найкращих світових практик.

Проблема оцінки достовірності інтегрованого звіту в цілому полягає ще й в тому, що аудиторська перевірка окремих сегментів може виконуватись:

- різними суб'єктами аудиторської діяльності;
- із застосуванням різного рівня впевненості (достатньої або обмеженої);
- формуванням різної форми аудиторської думки (модифікованої та не модифікованої).

1. *Международный стандарт «ИО» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://ir.org.ru/attachments/article/108/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf; 2. Кузнецова С.А. *Інтегрована управлінська звітність: глобальні виклики та локальні рішення в епоху ноосфери* / С.А. Кузнецова // *Економічний нобелівський вісник*. – 2014. – № 1 (7) – С. 270–279.*

КЛАСИФІКАЦІЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА ТА ЇЇ ВИКОРИСТАННЯ ПРИ ФОРМУВАННІ ПОКАЗНИКІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], підприємства, з метою надання користувачам достовірної інформації про фінансове становище та результати своєї діяльності, складають фінансову звітність, яка включає баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів та звіт про власний капітал. У формі № 1 «Баланс (звіт про фінансовий стан)», яка наведена у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до звітності» [2], підприємства показують, на дату складання балансу, дані про вартість та зношення необоротних активів за їх видами. Більше показників про вартість необоротних активів, їх зношення та зміни, що мали місце упродовж звітного року, відображають у формі № 5 «Примітки до річної бухгалтерської звітності» [3]. В якості інформаційної бази для формування показників фінансової звітності використовують дані аналітичного (пооб'єктного) бухгалтерського обліку необоротних активів, кожному з яких присвоюють ідентифікаційний обліковий (інвентарний або реєстраційний) номер. В якості облікового номера об'єкта необоротних активів доцільно використовувати десятипорядковий цифровий код.

Для забезпечення системного кодування (присвоєння облікових номерів) об'єктів необоротних активів їх необхідно належним чином класифікувати (групувати). Для цього можна використовувати п'ятирівневу структуру класифікації: клас активів та їх вид (двозначний номер бухгалтерського рахунку); група (однозначний номер субрахунку); підгрупа (один знак); тип (один знак); порядковий номер об'єкта необоротних активів відповідного типу (п'ять знаків).

Таким чином, в якості основи для групування необоротних активів слід використовувати класифікацію рахунків та субрахунків, наведену в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [4].

У складі кожної групи необоротних активів треба виділяти їх окремі підгрупи та типи, яким також присвоюють відповідні порядкові номери. Наприклад, у групі основних засобів «Машини та обладнання» відповідні об'єкти можна обліковувати за підгрупами: силові машини та устаткування (код – 1041); робочі машини та устаткування (код – 1042); інші машини та устаткування (код – 1049). У свою чергу, у складі кожної із підгруп необоротних активів слід формувати бази даних за окремими типами облікових об'єктів. Так, у складі підгрупи «Робочі машини та устаткування», на машинобудівному підприємстві, можна виділити: ливарне устаткування (код – 10421); ковальсько-пресові машини та обладнання (код – 10422); токарні верстати (код – 10423); фрезерні верстати (код – 10424); свердлильні верстати (код – 10425) і т.д.

Аналогічно підлягають групуванню й інші необоротні матеріальні активи, які обліковують на одноіменному рахунку із кодом 11. Зокрема, у складі загальної сукупності об'єктів групи «Бібліотечні фонди» можна виділити, наприклад, такі підгрупи як: книги та брошури (код – 1111); підшивки газет та журналів (код – 1112); фотографії та картини (код – 1113); стандарти, технічні умови та креслення; (код – 1114); інформаційні випуски, каталоги, альбоми та карти (код – 1115); описи винаходів (код – 1116); аудіо-, відео- та кіно фонди (код – 1117); електронні бібліотечні фонди (код – 1118); інші бібліотечні фонди (код – 1119). За потреби, при значній кількості облікових об'єктів, у кожній підгрупі виділяють окремі типи бібліотечних фондів. Наприклад, у підгрупі «Книги та брошури» можна виділити такі типи: технічна література – підручники, посібники, монографії тощо (код – 11111); економічні видання (код – 11112); юридична література (код – 11113); довідкова література – довідники, словники, енциклопедії тощо (код – 11114); технічні видання іноземними мовами (код – 11115); інші технічні видання (код – 11116); – художня література (код – 11117); художня література іноземними мовами (код – 11118); інші книги та

брошури (код – 11119). Дотримуючись такої методики класифікують об'єкти й інших підгруп необоротних матеріальних активів, які обліковують на рахунку 11 «Інші необоротні нематеріальні активи» (малоцінних необоротних активів, тимчасових споруд, інвентарної тари тощо).

Загальна сукупність об'єктів нематеріальних активів на підприємствах за своїм кількісним складом суттєво відстає від основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. Однак, враховуючи перспективи розвитку підприємства, для кожної їх групи необхідно передбачити окремі облікові підгрупи та типи. Наприклад, у складі групи «Права користування природними ресурсами» (код -121) можна виділити підгрупи: вартість права використання надр (код -1211); вартість права використання водойм (код -1211); інші права користування природними ресурсами (код -1219). Далі передбачають окремі типи нематеріальних активів. Наприклад, для підприємства з видобування нерудних корисних копалин для будівництва, нематеріальні активи підгрупи «Вартість права використання надр» можна диференціювати за типами: вартість прав на видобування сировини для заповнювачів бетону (код – 12111); вартість прав на видобування декоративного каміння (код – 12112); вартість прав на видобування цементної сировини (код – 12113); вартість прав на видобування інших корисних копалин для будівництва (код – 12119).

У складі кожної групи довгострокових фінансових інвестицій теж передбачають окремі підгрупи. Так, вкладення у групі «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі» доцільно обліковувати за підгрупами: вкладення до статутного капіталу асоційованих підприємств (код – 1411); вкладення до статутного капіталу дочірніх підприємств (код – 1412); вкладення до статутного капіталу спільних підприємств (код – 1413); інші довгострокові фінансові інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі (код – 1419). У складі кожної підгрупи виділяють відповідні типи облікових об'єктів. Наприклад, інвестиції в асоційовані підприємства – це: акції акціонерних товариств (код – 14111); внески до статутного капіталу господарських товариств (код – 14112); внески до статутного капіталу інших підприємств (код – 14119). За таким же ж принципом необхідно класифікувати й інші підгрупи та типи довгострокових фінансових інвестицій.

Методологію класифікації капітальних інвестицій підприємства розглянемо на прикладі облікової групи «Капітальне будівництво (код 151). Для цієї групи актуальними можуть бути такі підгрупи: капітальні інвестиції в орендовані будівлі та споруди (код – 1511); інвестиції на придбання земельних ділянок (код – 1512); інвестування у будівлі та споруди виробничого-господарського призначення (код – 1513); інвестування будівництва житла та об'єктів соціально-культурного призначення (код – 1514); інвестування поліпшення будівель та споруд (код – 1515); інвестування в інші об'єкти капітального будівництва (код – 1519). Очевидно, що у кожній з підгруп теж треба виділяти окремі типи об'єктів капітального будівництва. Наприклад, у підгрупі «Інвестування у будівлі та споруди виробничо-господарського призначення» капітальні інвестиції можна обліковувати за такими типами об'єктів: капітальне будівництво виробничих приміщень (код 15131); капітальне будівництво складів (код 15132); капітальне будівництво адміністративних будинків (код 15133); капітальне будівництво споруд (код 15134); капітальне будівництво інших будівель та споруд (код 15139). За наведеною аналогією належить групувати об'єкти інших груп, підгруп та типів капітального інвестування.

Таким чином, наявність на підприємстві якісної універсальної класифікації є важливою передумовою формування робочого плану рахунків, його використання для комп'ютеризації бухгалтерського обліку і, відповідно, для формування аналітичної, зведеної і звітної інформації з метою її використання для ефективного управління необоротними активами.

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.06.1999 р. № 996-XIV%; 2. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73; 3. Про Примітки до річної бухгалтерської звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302; 4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИЙ АСПЕКТ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ У СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА

Важливу роль у вирішенні проблеми забезпечення економічної безпеки у системі менеджменту підприємства відіграє інформація про різні сторони бізнесу, сформована на підставі обліково-аналітичних даних. В умовах перманентної дії численних ризиків і загроз на функціональний стан сучасних суб'єктів господарської діяльності, нездатності традиційного інструментарію ризик-менеджменту гарантувати уникнення негативних наслідків їх дії, здійснення ефективного процесу фінансово-господарської діяльності на підприємстві неможливо без раціональної системи формування, отримання, узагальнення та аналізу інформації з метою прийняття обґрунтованих і своєчасних управлінських рішень, у тому числі і для підтримки високого рівня економічної безпеки бізнес-структур.

Під аналітичним забезпеченням прийняття управлінських рішень часто розуміють сукупність інформаційних потоків, що формуються в процесі роботи підприємства і призначені для виконання функцій ефективного управління нею з метою підвищення його конкурентоспроможності на ринку, що відповідає стандартам економічної безпеки. При цьому важливим джерелом даних для побудови високофункціональної інформаційної системи підприємства є облікові документи. З огляду на це, система бухгалтерського обліку і звітності традиційно вважається основною інформаційною базою для прийняття управлінських рішень, у першу чергу тих, що стосуються фінансової та інвестиційної діяльності підприємства, а отже, мають вплив на стан його економічної безпеки. Однак, з огляду на мінливість умов діяльності підприємства (як внутрішніх, так і зовнішніх), бухгалтерських документів, що містять ретроспективні дані, для форсайту рівня економічної безпеки виявляється недостатньо. Більш того, навіть для детального аналізу ефективності роботи підприємства не тільки не досить даних бухгалтерського обліку (необхідним є високий рівень деталізації даних), але усе частіше вони взагалі не відповідають вимогам аналітика в першу чергу щодо терміновості надання інформації, внаслідок низької якості інформації через облікову політику, зорієнтовану на зовнішніх користувачів, часто через повну відсутність тієї чи іншої інформації у бухгалтерському обліку. Компенсувати ці недоліки може долучення до інформаційного забезпечення системи менеджменту підприємства додаткових джерел даних, а також добре організований процес аналітичної обробки наявної інформації, що є приводом стверджувати про необхідність комплексного обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки у системі менеджменту підприємства.

Під обліково-аналітичним забезпеченням управління економічною безпекою пропонується розуміти сукупність даних, що надходять із різних підсистем: бухгалтерського, фінансового, управлінського (виробничого), податкового обліку; звітності, яка створюється для різних потреб користувачів; та їх аналітичну обробку з метою виявлення небезпек, ризиків і загроз діяльності підприємства та прийняття рішень щодо подальшої його діяльності в умовах їх існування. Інформація, яка міститься в регістрах бухгалтерського обліку і бухгалтерської звітності або дані нормативного та управлінського обліку є обліково-аналітичним забезпеченням, але тільки в синтезі з економічним аналізом стають обліково-аналітичною системою, яка дозволяє прийняти управлінському персоналу зважені рішення у напрямі ефективного менеджменту економічної безпеки підприємства.

Нині управління економічною безпекою розглядають як один із процесів менеджменту, що спрямований на досягнення високого рівня захисту корпоративних ресурсів від негативного впливу різного роду небезпек шляхом реалізації широкого спектру управлінських рішень щодо використання наявних підприємницьких можливостей та контролю ризиків, що їх супроводжують, задля гарантування інтересів суб'єкта господарювання та його клієнтів під час реалізації продукції або

надання послуг [1]. Першим кроком для побудови захисних бар'єрів від негативного впливу численних загрозливих факторів є вчасна ідентифікація загрози або ризику та прийняття рішення щодо подальших дій підприємства стосовно них. Своєчасне одержання необхідної інформації та її якісна аналітична обробка є підґрунтям для розробки сценаріїв господарської поведінки підприємства у кожній конкретній ситуації. Належне обліково-аналітичне забезпечення у системі менеджменту підприємства може не лише допомогти розробити заходи реагування на загрози його економічній безпеці, але і нівелювати їх. Зокрема, своєчасне виявлення таких загроз як хакерські атаки, спроби несанкціонованого доступу до баз даних, крадіжки інсайдерської інформації, шахрайство, викривлення інформації у фінансовій звітності, рейдерські атаки, доведення до банкрутства тощо, дасть змогу їх уникнути без збитків для підприємства.

Ефективність прийнятого управлінського рішення загалом, і в контексті забезпечення економічної безпеки зокрема, багато в чому залежить від уміння менеджера працювати з інформацією і не захоплюватися її кількістю, тому що у такому випадку збільшується небезпека використання інформації, яка не має стосунку до даної проблеми. Таким чином, важливо прагнути до використання релевантної інформації і одним із завдань обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки у системі менеджменту підприємства має стати, безперечно, визначення і контроль рівня релевантності інформації, що використовується при прийнятті управлінських рішень.

Окрім цього, для прийняття обґрунтованих, легітимних, ефективних управлінських рішень для забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарської діяльності, інформаційно-аналітичне забезпечення має бути удосконалено за наступними напрямками: розширення переліку джерел для отримання даних, залучення фахівців для роботи зі специфічними категоріями даних, організація захисту цілісності інформаційних ресурсів, перманентне використання послуг аудиту для підтвердження правдивості даних фінансової звітності, моніторинг використання інформації працівниками підприємства.

І.Зачосова Н. В. Теоретико-методологічні засади управління економічною безпекою у процесі менеджменту сучасних фінансових установ / Н. В. Зачосова // Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. – 2015. – Т. 20, Вип. 1(2). – С. 167-170.

ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ НАУКОВО-ДОСЛІДНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СТУДЕНТІВ-ЕКОНОМІСТІВ

Науково-дослідницька діяльність студентів економічних спеціальностей для сучасної України є надзвичайно важливим аспектом роботи вищих навчальних закладів, який в свою чергу впливає на: а) формування майбутнього кадрового складу вищих навчальних закладів; б) науково-виробничий потенціал країни; в) стан поточного рівня розв'язуваних економічних проблем; г) формування особистості студента. Таким чином, формування особистості за рахунок здійснення комплексної науково-дослідницької діяльності забезпечує формування інтелектуального потенціалу країни, розвиток економіки та збагачує культуру.

Але під впливом мінливості сучасних умов деякі аспекти потребують перегляду та вдосконалення. Отже, доцільним буде проаналізувати стан і проблеми науково-дослідницької діяльності студентів економічних спеціальностей та зазначити основні напрямки шляхів їх вирішення та вдосконалення.

Дослідивши аналіз стану та проблем науково-дослідної діяльності студентів економічних спеціальностей, зазначимо наступне (рис. 1).



Рис. 1. Стан та проблеми науково-дослідницької діяльності студентів економічних спеціальностей [1, 2, 3]

До організаційних шляхів покращення науково-дослідницької діяльності студентів економічних спеціальностей належить вдосконалення напрямків [2, 3, 4]:

- виконання індивідуальних завдань під час виробничої практики;

- підготовка та захист курсових і дипломних робіт із паралельним написанням наукових статей в спеціалізовані видання галузі економіки з висвітленням елементів наукового дослідження студента;
- активна участь в розробці тем науково-дослідницької роботи на кафедрі;
- регулярна участь студентів-економістів у наукових конференціях;
- вступ та активна праця в наукових студентських спілках;
- напрацювання науково-практичних навичок у студентів для ефективного вирішення актуально-існуючих господарчо-економічних проблем на підприємствах роботодавців;
- поширення у вищих навчальних закладах, що готують студентів-економістів, програм постдипломних курсів підвищення кваліфікації. Це скоротить кількісну та якісну невідповідність наявних теоретичних знань керівництва та працівників підприємств та випускників економічних факультетів, що сприятиме формуванню соціально-професійної клімату на підприємствах для продовження студентами після закінчення ВНЗ науково-дослідницької роботи;
- формування українських наукових краундсорсінгових платформ;
- спрямованість на інтеграцію економічних спеціальностей та ІТ-спеціальностей.

Таким чином, на сьогоднішній час ми спостерігаємо формування обставин, які не тільки не сприяють розвитку науково-дослідницькій роботі студентів економічних спеціальностей, а спрямовані на її скорочення. Це, зокрема, відсутність заходів по популяризації економічних спеціальностей; зменшення бюджетних місць навчання; скорочення закладів, що мають аспірантуру; зменшення витрат на проведення науково-дослідницьких робіт в сфері економіки; значне зменшення капітальних витрат та витрат на устаткування. Запропоновані організаційні форми покращення науково-дослідницької діяльності студентів економічних спеціальностей – це те, що в змозі зробити ВНЗ таким, що сприятиме підвищенню якості досліджень.

1. Наукова і інноваційна діяльність в Україні: Статистичний збірник. – К.: Держкомстат України, 2015. – 255с.; 2. Основні показники діяльності навчальних закладів України на початок 2013/2014 навчального року: Статистичний бюлетень. – К.: Держкомстат України, 2014. – 165с.; 3. Основні показники діяльності навчальних закладів України на початок 2014/2015 навчального року: Статистичний бюлетень. – К.: Держкомстат України, 2015. – 166с.; 4. Акатъев А.П. Механізм активації науково-дослідницької роботи студентів / А.П. Акатъев // Аналітичні огляди основних напрямів розвитку вищої освіти: Оглядова інформація. – НДДВО. –2005. – № 6. – С. 1 – 37.

РОЗВИТОК ОБЛІКУ ТА ОБЛІКОВОГО ЗНАННЯ В АГРАРНОМУ СУСПІЛЬСТВІ

У кожної цивілізації є своя система правил і принципів, які пронизують всю сферу її життєдіяльності. Не виключенням є економіка в цілому і облік зокрема. Саме тому, для розуміння самого поняття облік та генезису його розвитку доцільно прослідкувати стан облікового знання в різних історичних епохах. Для чого нам треба знати і вивчати історію розвитку обліку? Для того щоб зрозуміти його суть і квінтесенцію самого поняття. Генезис розвитку облікових теорій доводить необхідність його для діяльності людини, для господарського життя, яке є невід'ємною складовою самого існування людства. Знаючи генезис та історію розвитку обліку як науки, становлення і еволюції його теоретичного базису ми зможемо дати відповіді на виклики, які постають перед нами в умовах становлення постіндустріального суспільства.

Еволюція облікової думки найбільш чітко відображена в облікових моделях, які реалізовувалися на практиці за суспільним запитом і реальними потребами розвитку економіки в різних соціально-економічних формаціях. Потреби в розвитку обліку – точніше новий їх рівень – обумовлені закономірностями і тенденціями розвитку виробництва, працівників, соціального середовища, розвитку науки в цілому та управлінської науки зокрема. Історія розвитку облікової теорії у різних соціально-економічних формаціях являє собою процес формування і трансформації поглядів на систему обліку відповідно до об'єктивних умов і потреб економіки протягом історично довгого періоду часу.

В аграрному суспільстві, під яким ми розуміємо доіндустріальну стадію розвитку економіки від виникнення продуктивного господарства до промислового перевороту, відбулося зародження обліку як способу мислення, практичної діяльності та науки. Облік як спосіб мислення та практична наука зародився в той час, як прадавня людина стала усвідомлювати себе соціальною особою, і особливо розвинувся коли було усвідомлено потребу в координації певних дій та досягнення певних цілей пов'язаних з життєдіяльністю. З фактами його існування ми зустрічаємося при перших виявах колективної свідомості, вже в самих первісних і диких укладах людського існування. І хоча ці факти не складають науки про облік, вони дають ґрунт для її зародження, адже думка людини повинна була вийти за створені тисячоліттями межі.

Облік зародився як особливий тип мислення і в первісних своїх формах виражався саме думками через запам'ятовування. Ця доісторична форма обліку мала лише вузько практичний характер і могла бути застосована в примітивних господарствах. З ускладненням господарських відносин, коли запам'ятовування стало неможливим, використовували певні позначки, зарубки на дереві, камінці, мушлі, вузлики на шнурку тощо. Можна висунути гіпотезу, що саме необхідність запам'ятовування і передачі інформації про певні господарські факти змусило людину придумувати знаки, які згодом переросли в перші писемні знаки (літери). В загальному це підтверджує і Я.В. Соколов, кажучи що: «Господарська діяльність вимагала розвитку обліку, а розвиток обліку стимулював ріст цивілізації»[1, с. 27]. Російський вчений М. Ю. Медведєв називав таку форму обліку уявною, згадуючи її в контексті існування трьох форм обліку: уявна, книжна та комп'ютерна [2, с. 61-64]. Уявна форма обліку розвивалася на архаїчному рівні розвитку суспільства, і саме вона в аграрному суспільстві переросла в книжну, хоча процес цей був дуже тривалим і складним.

І, хоча, створена система подвійного запису не йшла ні в яке порівняння з безсистемними записами і стала єдиним стандартом, якому не було альтернативи, сам механізм подвійного запису був мало зрозумілим. Навчання і розуміння бухгалтерії завжди йшло від практики, була безумовна перевага технічної форми над економічним змістом [3, с.187]. В ті часи не було пояснень, облік характеризувався техноцизмом, який до сьогодні властивий обліковцям. Баланс наділявся чудодійними можливостями, вважалося що цей метод може виявити всі помилки в записах,

включаючи ті, які зроблені навмисне. Розвиток обліку був на такому рівні, що не ставили мети, не було теоретичних знань, шкіл, книг, а лише облікова техніка, техніка ведення рахунків. Разом з тим, облік розглядали не лише як балансування книг, а й як інструмент контролю і управління. Про це свідчать зачатки обліку витрат. Треба зазначити, що в 16 ст. певні зміни сталися в техніці ведення обліку, введені спеціальні журнали та допоміжні книги.

До особливостей обліку середньовіччя відносимо розповсюдження бартеру, багатоманіття монетних систем та метричних одиниць, римську систему числення, що ускладнювало, або й унеможливило його прогресивний розвиток того часу. Аграрна спрямованість економіки, консерватизм, орієнтація не на розвиток а на відтворення, негативне ставлення до нововведень, пріоритет традицій, залежність від соціальної групи, норм та звичаїв – ці ознаки мали визначальний вплив на розвиток обліку як практичної діяльності. Сформовані під впливом цих ознак характеристики обліку присутні в ньому до сьогодення часу і трактування обліку як «бухгалтерського» тобто книжного з усіма наслідками цього стає перешкодою до формування сучасної системи відповідно реаліям часу.

Щодо розвитку теорії обліку в період аграрного суспільства, то можна лише зазначити, що цілісної теорії обліку не було, формувалися окремі її елементи, як от становлення та розвиток елемента «подвійний запис», відбувалося формування зачатків теорії. Всі пропозиції (процедури обліку, форми реєстрів і реєстрів, правила ведення книг і подання звітів) стосувалися техніки відображення фактів господарської діяльності, їх групування, узагальнення, організації синтетичного й аналітичного обліку, форм рахівництва. Ознаки обліку не набули характерних рис науки, а сама система розвивалася як ремесло записів.

Ще в 16 столітті міг бути спір, чи потрібен облік? – в ту епоху господарська діяльність, в основному, обходилася без даних, які даються наукою. Перевага надавалася практичній діяльності – так було і з обліком. В 17 ст. відбувся перелом у розвитку облікового знання – наукове вчення стало випереджати техніку. Нова математика відкрила перед людством нові горизонти пізнання і прийоми мислення. Для створення теорії обліку постіндустріального суспільства, вченим необхідно знову опрацювати теорію обліку, історично поринути в минуле, оскільки завдяки розвитку сучасного знання, в минулому отримує значення одне і втрачає інше. Треба шукати в історії науки відображення наукових течій свого часу. Так відбувається неперервний поступ у науковому пізнанні світу наука змінює умови людського існування.

1. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета. / Я.В.Соколов – М.: Финансы и статистика, 1991. – 400 с.; 2. Медведев М. Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы / М. Ю. Медведев – М.: Издательство “Дело и Сервис”, 2001. – 752 с.; 3. Цыганков К.Ю.Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К. Ю. Цыганков. – М. : Магистр, 2007. — 462 с.

ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОЦЕСУ ДОКУМЕНТУВАННЯ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

Початковим етапом здійснення бухгалтерських записів є реєстрація господарських операцій кожного суб'єкта підприємницької діяльності, а саме складання бухгалтерських документів. Правильно оформлені первинні бухгалтерські документи є підставою для проведення господарських операцій, вони забезпечують їх правдивість і точність відображених в них облікових даних.

Організація процесу документування в сучасних умовах регламентується статтею 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» де передбачена альтернативність у виборі форм організації ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності та її подання.

В даний час визначення первинного документа звучить наступним чином: «первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію», тобто втрачається попереднє трактування первинного документа як такого, що підтверджує факт здійснення господарської операції.

Ми припускаємо, що принципово у даному цьому контексті нічого не змінилося в зв'язку з тим, що розширилося визначення та точки дотику у використанні первинного документа та місця його складання.

Основною ознакою за якою бухгалтерські первинні документи різняться між собою є їх суть або зміст. Так можна погодитися з думкою Л.К.Сука, що зміст документа визначається фактом господарської операції, яка в ньому фіксується, а зміст господарської операції – це результат цілеспрямованої діяльності особи, яка складає первинний документ. Таким чином, первинний документ та господарська операція – це нерозривно пов'язані між собою економічні категорії.

Відповідно до ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку №88 від 24.05.1995 р., всі господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування. Облікові реєстри заповнюються на підставі даних первинних документів, створених у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції.

Окремі уваги потребують документи створені засобами обчислювальної техніки на машинних носіях, які застосовуються у бухгалтерському обліку за умови надання їм юридичної сили і доказовості, яку надають первинним документам обов'язкові та додаткові реквізити. В останній час внесено декілька змін в нормативні документи, які регулюють процес документування. З 03.01.2017 р. введено в дію зміни, які стосуються засад бухгалтерського і податкового обліку — первинних документів згідно до Закону України «Про внесення змін до деяких законів України щодо усунення адміністративних бар'єрів для експорту послуг» від 03.11.2016 № 1724-VIII.

Відбулись певні зміни в змісті форм первинних форм, зокрема в елементі обов'язкові реквізити. Тут є важливим виведення реквізиту: «місце складання», який тепер розглядають, як не обов'язковий реквізит первинного документа. Усі інші обов'язкові реквізити первинного бухгалтерського документу загалом залишилися незмінними. До них належать (ч. 2 ст. 9 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»): назва документа (форми); дата складання; назва підприємства, від імені якого складено документ; зміст, обсяг і одиниця виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають можливість ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Кожна окрема галузь має свою специфіку, яка відображається в організації процесу документування. Дослідження особливостей ведення документообігу сільськогосподарських підприємств в Сумській області, визначило існування певних проблем у площині використання бухгалтерських програм з ведення процесу документування. Так, близько 62 % підприємств мають лише частково автоматизований процес обліку, 21 % підприємств здійснюють всі облікові операції вручну, і тільки один відсоток має повністю автоматизований процес обліку, майже 14 % підприємств знаходяться в процесі впровадження автоматизації обліку.

Значна кількість сільськогосподарських підприємств мають низький ступінь організації автоматизації складання первинної документації (рис. 1).



Рис. 1. Структура сільськогосподарських підприємств Сумської області за формами обробки інформації. Джерело: власні дослідження

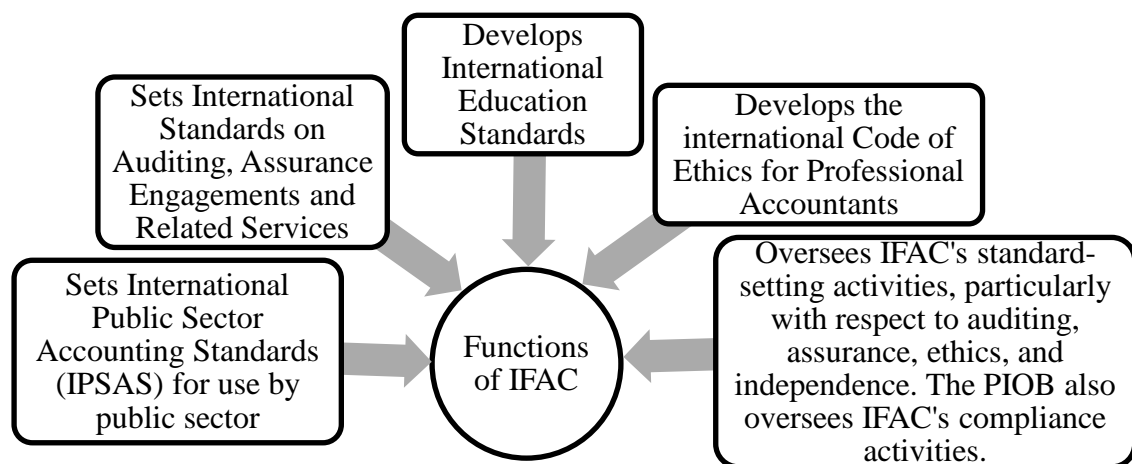
Варто враховувати зміни, що внесені до поняття електронні документи. Позитивними фактами можна вважати зміни внесені в Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» зафіксували можливість складання первинних документів в електронній формі. Хоча це було закріплено в Положенні № 88, але Первинні документи, складені в електронній формі, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи і електронний документообіг.

Таким чином підсумовуючи вищенаведене, можна зазначити, що сільськогосподарські підприємства на сучасному етапі проходять період вивчення можливості застосування електронних первинних документів створених за допомогою програмного забезпечення різних бухгалтерських програм та подальшого розвитку і консолідації законодавчої бази в напрямку легалізації електронного документообігу.

MEANING OF INTERNATIONAL ACCOUNTING ORGANIZATIONS IN GLOBALIZATION PROCESS

International organizations become more important because of influence of globalization. As a result accounting principles and systems should be standardized to be convenient to use and compare, particular in accounting of international activities. There are three main international accounting organizations, which also have influence on Ukrainian accounting standards: International Federation of Accountants, Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting and International Accounting Standards Board.

International Federation of Accountants (IFAC) is the global organization for the accountancy profession dedicated to serving the public interest by strengthening the profession and contributing to the development of strong international economies. This organization was founded in 1977. IFAC is comprised of over 175 members and associates in more than 130 countries and jurisdictions, representing almost 3 million accountants in public practice, education, government service, industry, and commerce. In Ukraine this organization is represented by Ukrainian Federation of Professional Accountants and Auditors [1]. IFAC performs different functions (pic.1).



Pic.1. Functions of International Federation of Accountants (formed on the basis of [2])

Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) assists developing countries and economies in transition in the implementation of best practices for accounting and corporate governance. The objective of such initiatives is to enhance the investment climate and promote sustainable development. ISAR aims to achieve this through an integrated process of research, intergovernmental consensus building, information dissemination and technical cooperation. ISAR reviews developments in the field of international reporting and promotes best practices for corporate governance. ISAR contributes to the realization of the Sustainable Development Goals (SDGs) through enhanced transparency and sustainability standards for companies. ISAR reports to the Investment, Enterprise and Development Commission at UNCTAD [3].

The IASB (International Accounting Standards Board) is the independent standard-setting body of the IFRS Foundation. In fulfilling its standard-setting duties the IASB follows a thorough, open and transparent due process of which the publication of consultative documents, such as Discussion Papers and Exposure Drafts, for public comment is an important component. The IASB engages closely with

stakeholders around the world, including investors, analysts, regulators, business leaders, accounting standard-setters and the accountancy profession [4].

Big influence on Ukrainian accounting standards has IFAC, because of unit – The Ukrainian Federation of Professional Accountants and Auditors (UFPAA). It is one of the oldest professional accountancy organizations in the country, established as a non-governmental, self-regulatory body with voluntary membership. According to UFPAA's Charter, its objective is to “unite the efforts of accountants and auditors in fostering the reforms and further development of accounting and audit in Ukraine on the basis of the international standards, in improvement of the tax legislation and protection of joint interests of its members.” The UFPAA is one of the key stakeholders in the accounting profession in Ukraine. The UFPAA has been a Member of IFAC since 2008 [5].

The achievement of IASB is implementation in Ukraine IFRC standards. Small and medium-sized enterprises are permitted to use the IFRS for SMEs under paragraph 1, part 4, of National Standard N1. Alternatively they may use IFRS or Ukrainian Accounting Standards. In December 2011, the National Bank of Ukraine, the Ministry of Finance, and the Ministry of Statistics issued a joint letter clarifying the adoption of IFRS standards in Ukraine, as follows: public Joint Stock companies, banks, insurance companies and other companies that operate in financial markets. Banks were required to use 1 January 2011 as their date of transition to IFRS standards [6].

Activity of international accounting organizations has positive influence on Ukrainian accounting standards; it helps to improve them according to modern conditions. Also, activities of international organizations help to make Ukrainian accounting data comparable and to accelerate integration of Ukraine to the world community.

1. *About IFAC [Electronic resource]: official website of IFAC. – Access mode: <https://www.ifac.org/about-ifac>;* 2. *About IFAC [Electronic resource]. – Access mode: <https://www.iasplus.com/en/resources/global-organisations/ifac>;* 3. *About ISAR [Electronic resource]: official website of ISAR. – Access mode: <http://isar.unctad.org/>;* 4. *About ISAB [Electronic resource]. – Access mode: <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/iasb-ifrs-ic/iasb>;* 4. *About UFPAA [Electronic resource]: official website of IFAC. – Access mode: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/ukrainian-federation-professional-accountants-and-auditors>;* 5. *Jurisdictional profile of Ukraine in IFRC [Electronic resource]: official website of IFRC. – Access mode: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/Jurisdiction-profiles/Ukraine-IFRS-Profile.pdf>*

INTERNATIONAL ACCOUNTING CERTIFICATION PROGRAMS

Modern business hasn't boards. And one of the forms of doing business is accounting. Accounting is the process of identifying, measuring, registration, accumulation, generalization, storage and communication of information about activity of an enterprise to external and internal users for decision making. And it became important branch of firm that form its state. So managers try to find accountants with high professional skills and high quality.

Sometimes it is not enough to have diploma of high educations, and then people try to receive certificate in accounting. Now there are three main certificates of accounting. They are based on different standards and countries where they recognize are different.

One of them is ACCA (Association of Chartered Certified Accountants). It is based on British standards and mainly is recognized in Commonwealth Nations such as New Zealand, Australia, Canada and others.

It was found on 30 November 1904 by eight accountants as the London Association of Accountants. Now it has 188 000 members, 480 000 students in 178 countries.

In order to have certificate, you need pass 14 exams. They divided into two parts: Fundamentals and Professional. The Fundamentals exams divide into two modules: Knowledge (F1 Accountant in Business, F2 Management Accounting, F3 Financial Accounting) and Skills (F4 Corporate and Business Law, F5 Performance Management, F6 Taxation, F7 Financial Reporting, F8 Audit and Assurance, F9 Financial Management).

The Professional level is divided into two modules; Essentials (P1 Governance, Risk and Ethics, P2 Corporate Reporting, P3 Business Analysis) and Options (two to be completed) P4 Advanced Financial Management, P5 Advanced Performance Management, P6 Advanced Taxation, P7 Advanced Audit and Assurance) [1].

Besides 14 exams, you should have experience of 36 months work and pass professional ethics module

ACCA also offer online courses. They are paid and free. Free online courses are available in whole world. There are Introduction to Financial and Management Accounting, Intermediate Financial and Management Accounting. Courses also offered tutors.

ACCA-X is offering the following affordable courses, which prepare you for the ACCA Diploma in Accounting and Business: Accountant in Business (preparation for FAB and F1), Management Accounting (preparation for FMA and F2), Financial Accounting (preparation for FFA and F3) [2].

To gain the Diploma you will need to pass the related ACCA exams and complete the (free of charge) ACCA Foundations in Professionalism module. The cost of each course is US\$89 [2].

Second international certificate is CPA (Certified Public Accountant). It is based on USA standards and U.S. tax system. It was founded in 1887 [1].

There are requires 3E's to become CPA: Education, Exam and Experience. State Boards of Accountancy determine the laws and rules for each state. Usually it requires 150 semesters hours. Number of accounting Hours depends on state requirement. Then you should pass CPA Exam, which consist of 4 sections: Auditing and Attestation (AUD) – this section covers knowledge of auditing procedures, generally accepted auditing standards and other standards related to attest engagements, and the skills needed to apply that knowledge, Business Environment and Concepts (BEC) – this module is about business environment and business concepts that you need to know in order to understand business reasons and the skills needed to apply that knowledge, Financial Accounting and Reporting (FAR) – is about accounting principles for business enterprises, not-for-profit organizations, and governmental entities, and

the skills needed to apply that knowledge, Regulation (REG) – is about federal taxation, ethics, professional and legal responsibilities, and business law, and the skills needed to apply that knowledge. You should have 1-2 years' experience under a CPA and passing exam at least 95 score on 0-99 scale [3].

Third international certificate is CIPA(Certified International Professional Accountant). It regarded in countries that were in USSR. The program of certificate is in Russian language. It provides two qualification Levels: CPA(Certified Accounting Practitioner) and CIPA(Certified International Professional Accountant). There are such exams: Accounting, Managerial Accounting, Taxes and Law, Audit, Financial management, Management information systems. These exams are similar for all countries; expect law and tax that are individual for each country. To pass exam and have certificate you should have 70% right answers in disciplines and 50% in tax and law. You should have experience at least 1 year for CAP and 3 year foe CIPA. There is comparison between CPA and CIPA in table 1 [4].

Table 1

Comparison between CPA and CIPA

Require	CAP	CIPA
1.Exams:		
Accounting – 1	75	75
Managerial Accounting – 1	75	75
Taxes	75	75
Law	75	75
Accounting – 2	-	75
Managerial Accounting – 2	-	75
Audit	-	75
Financial management	-	75
Management information system	-	90
2. High education	-	Yes
3. Experience	1 year	3 year

Completed by source [4]

We can see, that to have level CPA you should pass less exams than for CIPA, but it also give you less opportunities.

So, there are three the most important certifications in world: ACCA (it based on British standards), CPA (it based on USA standards and U.S. tax system) and CIPA (it is recognized in countries that was formed USSR). To have one of them you should have educations, experience and pass the main exam. Each certificate has advantages and disadvantages, they are related, but have a lot of different features.

1. ACCA. *Getting started with ACCA* [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.accaglobal.com/ubcs/en/student/getting-started.html>; 2. ACCA-X [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.acca-x.com/global/en/about-acca-x.html>; 3. AICPA. *American institute of CPAs* [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.aicpa.org/Pages/default.aspx> 4. CIPA в Україні [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://capcipa.ua/start>.

ВИТРАТИ НА ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ МАШИНОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Добудова, заміна окремих частин основних засобів, модернізація, модифікація, впровадження ефективного технологічного процесу – це розширення окремих будівель і споруд, технічне переобладнання інших об'єктів, запровадження нової техніки й технології, механізація та автоматизація виробництва, які, окремо або в сукупності, збільшують первісну вартість об'єкта основних засобів. На проведення цих робіт обов'язковими є також наявність проектно-кошторисної документації та відповідних дозволів органів державного контролю й нагляду.

Облік витрат, пов'язаних з ремонтом та поліпшенням основних засобів, врегульовано Розділом 6 «Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів», у П(С)БО 7 «Основні засоби», а також Податковим Кодексом України.

Модернізація, як наслідок часткового морального зносу стосується обладнання (машин, устаткування, верстатів), реконструкція – підприємства загалом або його виробничих підрозділів (цехів, дільниць), а ремонтний процес – кожного окремого об'єкта чи його складової. Моральний знос виникає внаслідок створення нового та прогресивнішого обладнання, але поліпшити експлуатацію діючого основного засобу можливо через модернізацію відповідних елементів конструкції (обладнання, машини, верстату). Модернізація охоплює якісні зміни активної частини основних засобів, адже стосується виробничих основних засобів. Поліпшення основних засобів – це не лише ремонт, реконструкція (добудова) та модернізація (дообладнання), адже у результаті змін функціональних особливостей має виникати позитивний економічний ефект.

Витрати на модернізацію, модифікацію, реконструкцію, дообладнання, добудову можуть або капіталізуватися, тобто збільшувати вартість основних засобів, або списуватися на витрати звітного періоду. Принципи капіталізації чи віднесення до поточних витрат, пов'язаних з основними засобами, перш за все залежать від того, коли були понесені ці витрати [1].

Отже, законодавством врегульовано, що сума витрат, пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів у розмірі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відноситься до витрат, а витрати, що перевищують 10 відсотків, відносяться на конкретний об'єкт основних засобів, щодо якого здійснювався ремонт та поліпшення.

У разі відсутності основних засобів у платника податку станом на початок звітного податкового року 10-відсотковий ремонтний ліміт має нульове значення. Відповідно, якщо у такого платника податку після 1 січня цього року з'явилися основні засоби, які він протягом року ремонтуватиме та (або) поліпшуватиме, то понесені на ці заходи витрати не включаються до складу витрат (вважаються понадлімітними), проте на їх суму збільшується первісна вартість об'єктів основних засобів, щодо яких проводилися ремонти та поліпшення. Слід зауважити, що платник податку має право вартість ремонту і поліпшення у повній сумі віднести на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюються ремонт і поліпшення, навіть якщо суму 10-відсоткового обмеження ще не вичерпано [2].

Витрати на ремонт можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо ціна придбання активу вже відображає зобов'язання (необхідність) підприємства здійснити в майбутньому витрати для приведення активу (основного засобу) до стану, в якому він придатний для використання (успішної експлуатації).

Наприклад, у разі придбання будівлі, яка потребує ремонту, витрати на ремонт приймаються на збільшення первісної вартості цієї будівлі до суми, яка може бути відшкодована від використання будівлі в майбутньому. Зокрема, внаслідок виконаних робіт з поліпшення об'єктів

основних засобів зріс очікуваний термін корисного використання об'єкта, якість продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом. Проведено модернізацію об'єкта основних засобів з метою подовження терміну його корисної експлуатації, замінено окремі частини устаткування для підвищення якості продукції (робіт, послуг). Заміна такого компонента у цьому випадку відображається капітальними інвестиціями в придбання нового об'єкта основних засобів і списанням заміненого об'єкта.

Витрати на ремонт у бухгалтерському обліку відображаються за дебетом рахунку 23 "Виробництво", або класу 9 "Витрати діяльності" та кредитом рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" (якщо роботи виконує підрядник). Поліпшення об'єкта основних засобів у міру їх здійснення списуються за дебетом рахунку 15 "Капітальні інвестиції" та кредитом рахунків 13 "Знос (амортизація) необоротних активів"; 20 "Виробничі запаси"; 22 "Малоцінні швидкозношувані предмети"; 65 "Розрахунки за страхуванням"; 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" тощо (якщо роботи здійснюються господарським способом). За умови виконання поліпшення підрядником такі витрати відносять на кредит рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" [3, с. 10-13].

Погіршення роботи обладнання є однією з причин модернізації, і виявляється через надмірні операційні витрати та підвищення витрати на технічне обслуговування. Однак, встановлено, що іноземні підприємства (ймовірно, більшість) мають звичку підтримувати старе обладнання в експлуатації, навіть при неуспішності функціонування. Витрати на технічне обслуговування в цілому багато в чому перевершують значення інвестицій [4].

Отже, модернізація – оновлення активної частини основних засобів із подальшим підвищенням ефективності їх використання, збільшення виробничої потужності та продовженням терміну корисної експлуатації відповідно сучасних технологічних умов. Модернізація полягає у порівняно не значних змінах конструкції, а також у відносно незначній зміні матеріалів і методів обробки, відповідно витрати можуть або капіталізуватися, тобто збільшувати вартість основних засобів, або списуватися на витрати звітного періоду.

1. Horngren C.T, Foster G., Datar S.M. Cost Accounting: A Managerial Emphasis. – 10-th Edition, Prentice Hall, Inc., 2000. – 360 p.; 2. Вісник Міністерства доходів і зборів України [Електронний ресурс]: офіційне видання Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua>; 3. Гранов Р. Реконструкція, модернізація та ремонт основних засобів / Р. Гранов // Дебет – Кредит. – 2004. – № 17– 18. – С. 10; 4. N. Casarotto Filho and L.H. Pires, Networks of small and medium enterprises and local development: strategies for achieving global competitiveness based on the Italian experience. (São Paulo, SP: Atlas, 2001).

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ФАХ ЧЕРЕЗ 20 РОКІВ: ПОТЕНЦІЙНО МОЖЛИВІ ПЕРСПЕКТИВИ

У доповіді будуть стисло розглянуті декілька суттєвих, на думку автора, чинників, які через 15–20 років сприятимуть революційним змінам вимог до фахівців у сфері бухгалтерського обліку.

Розвиток сучасної глобальної техногенної системи набрав значних темпів. Триває четверта технологічна революція. Звичайно, так само стрімко розвивається і ринок фінансових технологій. На стартапи фінтех спрямування припадає майже 60 % від загального обсягу світових інвестицій на всі стартапи. Ці новітні технології, такі, наприклад, як blockchain, нівелюють посередників, знижують витрати на фінансові послуги, створюють зручні мобільні додатки, візуалізують усі стадії фінансових відносин, збільшують їх прозорість та безпеку. Завдяки новим технологіям уже почався процес надання банкам дозволів на онлайн-ідентифікацію клієнтів. За інформацією головного аналітика «Укрсоцбанку» А. Приходька (www.liga.net, розділ «Фінанси» від 23.02.2017 р.), із 2017 року австрійським банкам дозволили проводити онлайн-ідентифікацію клієнтів, і ERSTE BANK (Австрія) вже запустив таку систему в роботу. Вона дозволяє ідентифікувати клієнта через його комп'ютер, ноутбук, планшет чи смартфон і не вимагає особистої присутності у відділенні банку для здійснення низки операцій. Динаміка та мобільність банківських послуг зростає в рази. Онлайн-ідентифікацію клієнтів уже дозволено і банкам Естонії.

У 2016 році уряд Індії започаткував п'ятирічну програму сприяння максимальному переходу країни на мобільні безготівкові розрахунки. Аналіз цієї програми, проведений Google-BCG (Press Release July 25, 2016 www.bcg.com), підтверджує, що індійський ринок цифрових платежів цілком реально може вирости в 4 рази і до 2020 року досягти 500 млрд доларів США. Це буде сприяти зростанню ВВП Індії на 15 %. А до 2023 року кількість мобільних безготівкових розрахунків в індійській економіці перевищить кількість готівкових розрахунків.

Промисловість надактивно застосовуватиме роботів. За даними дослідження міжнародної організації праці (The Gardian 11.01.2017 www.theguardian.com), до 2020 року в таких країнах, як Камбоджа, Індонезія, Філіппіни, Таїланд, В'єтнам, роботи замінять 137 млн робочих місць (56 % від загальної кількості працюючих сьогодні). В основному роботизація охопить швейну промисловість.

Тими ж темпами автоматизуються і роботизуються логістичні схеми.

Дуже стрімко розвивається аутсорсинг, у тому числі й бухгалтерський. Цей тренд не обходить і Україну. У 2016 році 13 українських компаній попали в The Global Outsourcing 100® – рейтинг кращих аутсорсингових компаній світу, який щороку оприлюднює міжнародна асоціація аутсорсингу IAOP.

Білл Гейтс у своєму інтерв'ю американському інформаційному агентству Quarz Media (www.qz.com) від 17.02.17 наголосив на необхідності уже зараз запровадити оподаткування праці роботів. Водночас експерти ЄС розробляють подібний законопроект і планують подати його на розгляд Європарламенту.

Це тільки невелика кількість прикладів, які, на думку автора, свідчать, що в найближчі 15–20 років технологічні зміни матимуть неабиякий вплив на ринки фінансів, праці і, відповідно, суттєво змінять вимоги до фахівців облікових професій. Автор вважає, що штучний інтелект, концепція «Інтернет речей», роботизація мінімізують потребу в звичайних бухгалтерях на підприємствах. Обліки зарплати, основних фондів, руху товарів – все це буде максимально автоматизовано і не потребуватиме участі людини.

Один із трендів майбутнього – втрата ієрархій як надійного способу організації людських систем. У центрі уваги в управлінській чи обліково-фінансовій сфері буде конкретна людина –

«Майстер». Однак цю людину треба навчити бути суб'єктом суспільства, а не об'єктом. Потрібні «майстри», які можуть вийти за рамки системи, подивитися на ситуацію зі сторони, відмовитися від шаблонів і стереотипів, нав'язаних соціумом. Необхідні такі фахівці, які вважають за потребу бути не першими, а унікальними. Що ж стосується фахівців обліковців, то майбутнє буде вимагати від них ґрунтовних знань не тільки обліку, а й економіки, фінансів для мінімізації втрат, які вже зараз не дають українським молодим технологічним підприємствам розвиватися і виходити на світові ринки.

Розвиток бухгалтерського аутсорсингу буде так само вимагати від фахівців практичності й певного універсалізму в межах своєї компетенції.

Для ефективної співпраці з менеджментом підприємства «майстер»-обліковець не може бути тільки обліковцем. На думку автора, переважна кількість функцій теперішньої роботи бухгалтера буде автоматизована.

Для побудови ефективного бізнес-менеджменту майбутнього потрібні будуть фахівці з високим рівнем економічних, фінансових знань та вмінням аналізувати, робити прогнози і вибудовувати комунікації на різних рівнях. Усі стандартні ситуації будуть вирішувати роботи, боти, системи штучного інтелекту. Фахівці потрібні будуть для вирішення нетипових ситуацій, а також для постановки завдань машинам і контролю їх виконання.

ПРОЦЕДУРИ КОНСОЛІДАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ: ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ

Інвестиційна привабливість України на світовій арені, активізація міжнародних інтеграційних процесів, розвиток інформаційних технологій, що їх забезпечують, стали передумовами створення та функціонування корпоративних структур у вигляді холдингів, концернів, корпорацій тощо. Завдяки таким тенденціям в українській економіці все частіше укріплюються інтегровані корпоративні утворення, які мають можливість активно розвиватися на ринку, займаючи нові сегменти. Саме тому надзвичайно актуальними виявилися питання щодо розробки та впровадження ефективної методики складання консолідованої фінансової звітності для сприяння розвитку соціально орієнтованої економіки.

Методику формування консолідованих фінансових звітів у своїх працях розглядали вчені: С. Ф. Голов, З. В. Задорожний, В. М. Костюченко, М. В. Корягін, П. О. Куцик, Л. І. Лисенко, М. Р. Лучко, Н. М. Проскуріна, В. О. Шевчук, О. М. Єрмак та ін.

Проте питання методики консолідації фінансової звітності в Україні, окремі питання процесу консолідації залишаються поза увагою законодавчої бази і потребують подальших досліджень.

Варто зазначити, що консолідація фінансової звітності – одна з найскладніших облікових процедур. Процедури консолідації звітності застосовують до групи підприємств, яка складається з материнського та дочірніх підприємств. Групи підприємств утворюється для збільшення ефективного функціонування наявного майна (ресурсів), отримання економічних вигід від групової діяльності (наприклад, розширення ринкових сфер, досягнення оптимального розміру виробництва, отримання доходу, прибутку, іншого економічного ефекту більшого, ніж вони можуть отримати діючи самостійно). Тому, вбачається за необхідне узагальнити та вивчити особливості спеціальних процедур формування показників консолідованої фінансової звітності.

Мета консолідованої фінансової звітності- характеристика загального фінансового стану та спільного фінансового результату діяльності групи підприємств як єдиної економічної одиниці. При цьому вона також відображає всі економічні взаємозв'язки між суб'єктами господарювання групи та виконує функцію контролю для материнського підприємства.[1].

Процес формування консолідованої фінансової звітності у кожній групі підприємств будується індивідуально і залежить від численних факторів: організаційно-правової форми, стандартів, що застосовуються, технічних та інших можливостей підприємств. Для того, щоб коректно скласти консолідовану звітність, всі члени групи підприємств мають дотримуватися єдиної облікової політики. Але у НП(С)БО 2 дозволяється використовувати різні облікові підходи, тому про це має бути сказано у примітках до такої фінансової звітності [2].

З цією метою нами виокремлено основні етапи формування консолідованої фінансової звітності українських підприємств:

1) формування моделі звітності – полягає в дослідженні та описі існуючих бізнес-процесів, взаємодії з усіма службами підприємства, що входять до групи, аналіз основних напрямів діяльності, що дозволяє визначити сегмент, до якого належить підприємство. Передбачає розробку форми звітності, у тому числі приміток до звітності;

2) підготовка інформаційних запитів – робиться аналіз щодо мінімально необхідної для трансформації звітності даних, визначення обсягу необхідної інформації, розробка форм накопичення необхідної інформації;

3) збір інформації – відбувається збір інформаційних пакетів за кожним підприємством групи, в форматі, розробленому на другому етапі. Після чого відбувається формування інформаційної бази за кожним підрозділом;

4) перевірка даних – включає необхідність визначення контрольних точок звірки даних із залученням різних служб підприємства, також контролю заповнення форм запитів шляхом перевірки відповідності аналітичних і синтетичних показників звітності, оцінка її на внутрішню несуперечливість;

5) трансформація звітності – трансформація індивідуальної звітності, отриманої від підприємств групи (на даному етапі зробиться перенос коригувань минулих років і формуються коригування поточного звітного періоду, проводиться аналіз фінансової інформації на предмет виявлення нових коригувань);

6) підготовка підсумкового варіанту консолідованої фінансової звітності – передбачається підготовка підсумкового варіанту консолідованої фінансової звітності та формування повного комплексу звітності, проведення аналізу сформованої звітності, виявлення і виправлення помилок;

7) внутрішньогруповий та незалежний аудит – внесення необхідних виправлень за зауваженнями аудиторів, отримання аудиторського висновку.

Залежно від наявності або відсутності взаємних операцій можна виділити наступні етапи консолідації: первинна консолідація виникає при складанні вперше консолідованої звітності раніше незалежних підприємств і пов'язана з придбанням інвестованого підприємства; наступна консолідація виникає при складанні консолідованої звітності групи підприємств, яка утворена раніше і в якій вже здійснювались взаємні операції.

У свою чергу залежно від характеру операції при інвестуванні і встановленні контролю виділяють два метода складання первинної консолідованої фінансової звітності: метод купівлі (придбання); метод злиття (поглинання)

В цілому методика складання консолідованої фінансової звітності є досить складною, тому що при наступній консолідації звітності необхідно здійснювати елімінування (виключення) статей з метою запобігання повторного рахунку і штучного завищення величини капіталу та фінансових результатів.

При складанні консолідованої фінансової звітності підлягають елімінуванню (виключенню) наступні розрахунки: заборгованість за ще не внесені в статутний капітал внески; аванси отриманні або видані; позики підприємств, які входять в групу; спільна дебіторська і кредиторська заборгованість підприємств групи; витрати і доходи майбутніх періодів; непередбачувані операції.

Отже, зміни у ринковому середовищі вимагають відповідних змін у обліково-звітному забезпеченні бізнесу. В умовах відсутності детальної нормативної бази консолідаційних процедур нами зроблено спробу окреслити основні практичні та теоретичні аспекти консолідації фінансової звітності групи підприємств. Запропоновані етапи формування консолідованої фінансової звітності вітчизняних підприємств уможливають підготовку якісної консолідованої фінансової звітності для задоволення інформаційних потреб як внутрішніх, так і зовнішніх її користувачів.

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. : Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0336-13>; 2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Консолідована фінансова звітність” : наказ Міністерства фінансів України № 628 від 27.06.2013 р. : Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0336-13>.

ЧИННИКИ ВПЛИВУ НА РИЗИКИ ВЗАЄМВІДНОСИН ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА З НАУКОВО– ДОСЛІДНИМИ ОРГАНІЗАЦІЯМИ

Значна кількість кризових ситуацій на промислових підприємствах була спричинена невмінням управляти ризиками взаємовідносин з суб'єктами зовнішнього середовища або не приділенням цим ризикам уваги взагалі. Однією з основних причин цього стала відсутність науково обґрунтованих методик ідентифікації та аналізу таких ризиків. Одним з найважливіших для промислового підприємства є взаємовідносини з науково-дослідними організаціями.

Співпраця промислових підприємств з науково-дослідними організаціями (НДО) здебільшого зосереджена на розробці інноваційної продукції, новітніх технологій її виробництва та прогресивних основних засобів. В процесі аналізу оптимальності цієї співпраці необхідно враховувати як ризики інноваційної діяльності [1-2], так і ризики конкретних взаємовідносин [3].

Крім того необхідно аналізувати значну кількість внутрішніх і зовнішніх чинників, які впливають на ризики взаємовідносин промислового підприємства з НДО. Причому потрібно досліджувати як кількісні, так і якісні показники, що характеризують стан і вплив кожного чинника. Зокрема, необхідно враховувати ділову репутацію НДО в конкретній сфері науково-дослідних робіт, наявність альтернативних організацій та установ для здійснення необхідних промислового підприємству досліджень і розробок, їх цінову політику та умови техніко-технологічного супроводу тощо.

Отже, аналіз чинників впливу на ризики взаємовідносин з науково-дослідними організаціями, дасть змогу промислового підприємству крім зменшення інноваційних ризиків також запобігти економічним втратам від майбутньої негативної співпраці.

1. Менеджмент та маркетинг інновацій: монографія / За заг. ред. д.е.н., проф. С. М. Ілляшенка. – Суми: ВТД „Університетська книга”, 2004. – 616с.; 2. Рудь Н. Т. Інноваційні ризики / Н. Т. Рудь // Наукові праці ДонНТУ. Серія: економічна. – 2004. – Випуск 82. – С. 65-72.; 3. Вітлінський В.В. Ризикологія в економіці та підприємстві: монографія / В.В. Вітлінський, Г.І. Великоіваненко. – К.: КНЕУ, 2004. – 480 с.

ЯКІСНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ ОБЛІКОВО-ЗВІТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Вихід із сучасного кризового стану та подальший ефективний розвиток економіки України, її інтеграція у світовий економічний простір зумовлює необхідність удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності як одного з основних інструментів інформаційного забезпечення суб'єктів ринку про фінансово-майновий стан та результати діяльності підприємств. У сучасних нестабільних економічних умовах вимоги користувачів облікової-звітної інформації (як в Україні, так і в інших країнах світу) до її якості та корисності для прийняття обґрунтованих управлінських рішень суттєво зростають.

З метою удосконалення фінансової звітності, запровадження чітких, повних, відповідних вимогам сучасності принципів та підходів до її підготовки і подання Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у 1989 р. була розроблена Концептуальна основа фінансової звітності [1]. Наступна, суттєво доопрацьована чинна сьогодні редакція цього документу була опублікована у 2010 р. [2]. Розроблений та запропонований для публічного обговорення у 2015 р. проект нової редакції Концептуальної основи є значно повнішим документом та містить положення, які не були розкриті у попередніх редакціях або були розкриті неповно, зокрема це стосується таких питань як оцінка елементів фінансової звітності, подання та розкриття інформації тощо[3].

Хоча Концептуальна основа не є стандартом, вона виступає основою для розробки майбутніх МСФЗ та перегляду існуючих. Її метою є також допомога національним органам у розробці національних стандартів; допомога особам, які складають фінансові звіти, застосовувати МСФЗ і розглядати питання, які ще мають стати предметом МСФЗ; допомога користувачам фінансових звітів у питаннях тлумачення інформації, яка міститься у фінансових звітах, складених згідно з МСФЗ тощо. Зміни, що вже внесені, або плануються бути внесені в цей документ, є результатом публічних дискусій, наукових досліджень, експертних висновків. Саме у цьому документі визначено вимоги до фінансової інформації, що відображається у звітності суб'єктів господарювання (див. табл.).

Таблиця

Якісні характеристики корисної фінансової інформації

Якісні характеристики корисної фінансової інформації	Концептуальна основа підготовки та подання фінансових звітів (1989 р.)	Концептуальна основа фінансової звітності (2010р.)	Проект Концептуальної основи фінансової звітності (2015 р.)	НП(С)БО 1 (2013 р.)
1	2	3	4	5
Основоположні якісні характеристики				
Доречність (Relevance)	+	+	+	+
Суттєвість (Materiality)	+	+	+	+
Достовірність (Reliability)	+	-	-	+
Правдиве подання (Faithful representation)	+	+	+	-
Превалювання сутності над формою (Substance over form)	+	-	+ (аспект правдивого подання)	+*
Нейтральність (Neutrality)	+	+	+	-
Обачність (Prudence)	+	-	+ (аспект нейтральності)	+*
Повнота (Completeness)	+	+	+	-

1	2	3	4	5
Вільний від помилок (Free from error)	-	+	+	-
Посилювальні якісні характеристики				
Зіставність (Comparability)	+	+	+	+
Можливість перевірки (Verifiability)	-	+	+	-
Своєчасність (Timeliness)	+ **	+	+	-
Зрозумілість (Understandability)	-	+	+	+
Обмеження на корисну фінансову звітність				
Вартісне обмеження (The cost constraint)	+	+	+	-

*Принцип подання фінансової звітності;

** Визначається як обмеження доречності та достовірності інформації.

В Україні відсутній нормативний документ, аналогічний Концептуальній основі фінансової звітності. Вимоги до якісних характеристик фінансової звітності та принципи її підготовки визначені перед усім НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»[4], а також Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Як видно з табл., НП(С)БО 1 визначає лише окремі необхідні характеристики фінансової інформації. Не враховано сучасний міжнародний підхід до визначення ієрархічної структури вимог до корисної фінансової інформації – їх поділ на основоположні та посилювальні. Відсутня така важлива вимога до корисної фінансової інформації як правдиве подання (Faithful representation). Інформація вважається поданою правдиво, якщо вона є повною, нейтральною та вільною від помилок. Не розкриті також такі посилювальні аспекти корисної фінансової інформації як можливість перевірки та своєчасність.

Таким чином, удосконалення нормативно-правового регулювання фінансової звітності, його подальша гармонізація з МСФЗ є важливим фактором покращення якості обліково-фінансової інформації, її відповідності сучасним умовам бізнес-середовища та вимогам користувачів, зростання довіри існуючих та потенційних інвесторів.

1. *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements: approved by the IASC Board in April 1989 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kuap.ru/docs/ifrs/2009/en/framework.pdf>; 2. *The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010: issued by the IAS Board in September 2010 [Електронний ресурс].**

Режим доступу: <http://www.econ.kyotou.ac.jp/~hujii/myweb/GradSchool%202011%20AccA%20No14.pdf>; 3. *Exposure Draft ED/2015/3 Conceptual Framework for Financial Reporting: issued by the IAS Board in May 2015 [Електронний ресурс].*

–
Режим доступу: http://www.ifrs.org/CurrentProjects/IASBProjects/ConceptualFramework/Documents/May%202015/ED_CF_MAY%202015.pdf; 4. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73.

АНАЛІЗ ТА ІДЕНТИФІКУВАННЯ РЕЗЕРВІВ ПІДВИЩЕННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

В умовах стрімкого глобалізаційного розвитку усіх галузей світової економіки, з метою забезпечення відповідного рівня своєї конкурентоспроможності підприємства повинні проводити глибокий системний моніторинг, зокрема зовнішнього середовища, з метою чіткого окреслення ключових факторів впливу на їх розвиток та визначення умов успішного збуту продукції на ринках. Однією з ключових тенденцій сьогодення є те, що стрімкий технологічний розвиток чинить вагомий вплив на швидкість видозміни споживчих потреб, які проявляються у зміні як технічних, так і вартісних характеристик продукції. Особливо актуальними дані процеси є для високотехнологічних галузей промисловості, які зазнають найбільшого конкурентного тиску.

Сьогодні в Україні через недостатню державну підтримку інноваційної складової розвитку всіх видів економічної діяльності, високотехнологічні галузі (виробництво фармацевтичних препаратів, виробництво офісного та комп'ютерного обладнання, виробництво авіаційної та космічної техніки) розвиваються доволі повільно, що безпосередньо відображається на стані конкурентоспроможності як самих підприємств так і їх продукції, що відноситься до високотехнологічної. Тому особливої уваги набуває питання розробки системи показників, які б дозволяли ідентифікувати потенційні резерви не лише підвищення конкурентоспроможності продукції, а й на їх основі дозволяли реорганізувати процеси постачання, виробництва та збуту на самому підприємстві (об'єднанні підприємств) з метою зменшення собівартості та підвищення загальної ринкової вартості підприємств.

Для забезпечення стабільного високого рівня конкурентоспроможності самостійних підприємств необхідно регулярно досліджувати резерви її підвищення як стосовно рівня якості продукції, так і функціональної організації процесів постачання, сировини, виробництва продукції та її збуту, що є особливо актуально в умовах їх реорганізації.

До показників визначення виробничих резервів підвищення конкурентоспроможності продукції кластерів можна віднести наступні:

1. Індекс витрат сировини в розрахунку на одиницю продукції, ум. од.:

$$I = \frac{BcK}{BcKon},$$

де BcK – витрати сировини на підприємстві, грн./од.; $BcKon$ – витрати сировини найближчого конкурента (конкурентів), грн./од.

2. Індекс витрат палива на виробництво одиниці продукції, ум. од.:

$$I = \frac{BnK}{BnKon},$$

де BnK – витрати палива на підприємстві, грн./од.; $BnKon$ – витрати сировини найближчого конкурента (конкурентів), грн./од.

3. Індекс витрат енергії на виробництво одиниці продукції, ум. од.:

$$I = \frac{BeK}{BeKon},$$

де BeK – витрати енергії на підприємстві, грн./од.; $BeKon$ – витрати сировини найближчого конкурента (конкурентів), грн./од.

4. Індекс витрат на оплату праці основного і допоміжного персоналу в розрахунку на одиницю виготовленої продукції, ум. од.:

$$I = \frac{BonK}{BonKon},$$

де *BonK* – витрати оплати праці на підприємстві, грн./од.; *BonKon* – витрати сировини найближчого конкурента (конкурентів), грн./од.

5. Індекс величини амортизаційних відрахувань на одиницю продукції, ум. од.:

$$I = \frac{BamK}{BamKon},$$

де *BamK* – величина амортизаційних відрахувань на підприємстві, грн./од.; *BamKon* – витрати сировини найближчого конкурента (конкурентів), грн./од.

6. Індекс витрат на обслуговування виробничого процесу в розрахунку на одиницю виготовленої продукції, ум. од.:

$$I = \frac{BovnK}{BovnKon},$$

де *BovnK* – витрати на обслуговування виробничого процесу на підприємстві, грн./од.; *BovnKon* – витрати сировини найближчого конкурента (конкурентів), грн./од.

7. Індекс величини інших витрат, які не ввійшли у попередні показники, ум. од.:

$$I = \frac{BinK}{BinKon},$$

де *BinK* – інші виробничі витрати на підприємстві, грн./од.; *BinKon* – витрати сировини найближчого конкурента (конкурентів), грн./од..

Дані показники доцільно досліджувати протягом декількох періодів, в динаміці для того щоб визначити напрями інноваційних змін на підприємстві, та оцінити міру їх ефективності шляхом співставлення величин економії на витратах виробництва та відповідних прибутках.

Для здійснення наочної інтерпретації даних досліджень можна застосовувати аналітичні гістограми «Виробничі витрати-Виробничий прибуток» на яких графічно зображувати поквартально величини зекономлених виробничих витрат, при умові збереження відповідного рівня якості продукції та величини додаткових прибутків, що були одержані в результаті впровадження відповідних виробничих інновацій.

НОВАЦІЇ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ІННОВАЦІЙНИМ РОЗВИТКОМ МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВ

Основними причинами якісних змін обліково-аналітичного забезпечення управління інноваційним розвитком вітчизняних підприємств можна визначити:

- а) розширення змістовності інноваційної діяльності;
- б) розширення сфери інновацій від техніко-технологічних і продуктових на управлінські, організаційні, маркетингові;
- в) глобалізацію інноваційних процесів та тісна кооперація їх учасників;
- г) превалювання ролі інтелектуальної складової інноваційного потенціалу та розвитку над матеріальною;
- д) кризи інноваційних парадигм в умовах економіки знань, що містить ознаки інформаційної та креативної економіки.

Водночас, роль обліково-аналітичного забезпечення управління інноваційної діяльністю підприємства полягає в створенні інформації для управління розробкою, впровадженням та реалізацією інновацій на рівні підприємства за рахунок [1]: сприяння розробці інноваційної політики підприємства; визначення напрямків вдосконалення його технологічної бази; планування витрат на реалізацію інноваційних проектів і оцінки майбутніх надходжень і рентабельності; дослідження резервів зниження витрат на реалізацію інноваційного проекту за умови збереження якості продукту.

Такі завдання та умови потребують управлінських новацій. Дослідженням [2] висвітлено потреби підприємств щодо запровадження управлінських новацій та відповідного інструментарію, які коливаються від середніх до високих: запровадження хмарних сервісів потребує 91,4%, удосконалення розроблення стратегії – 88%, технологій активізації інноваційної поведінки персоналу (інноваційної культури та мислення) – 88,6%. Однак, наше дослідження, зроблене на даних групи з 35 малих підприємств Одеського регіону, довело, що динаміка та структура потреб тих з них, які обрали шлях інноваційного розвитку, по-більшості повторює результати великих підприємств: хмарними сервісами цікавиться 77,2%, удосконаленням розроблення стратегії – 75,5%, технологіями активізації інноваційної поведінки персоналу – 81,3%.

Новітньою тенденцією є те, що малі підприємства, які обрали шлях інноваційного розвитку, останнім часом все частіше схильються до застосування в управлінні складних та трудомістких смарт-технологій управління [3-5].

Це цілком зрозуміло, оскільки складність переведена на апаратно-технологічний рівень та компенсована автоматизацією розрахунків, необхідних для сценарного або варіативного обґрунтування процесів і подій (обмежень, ризиків, перешкод, наслідків). Тому персонал не має кількісних обмежень варіантів або заходів стратегії: за множиною критеріїв стає можливим аналізувати будь-яку кількість варіантів. Забезпечується мобільність управлінських функцій, стрімке часове зближення виконання операцій, забезпечуючи паралельність їх виконання та оперативність управлінського впливу, незалежно від розташування об'єкту та суб'єкту управління.

Використання інструментарію обліково-аналітичного забезпечення управління інноваційним розвитком вітчизняних підприємств визначають кілька чинників:

- галузєва специфіка підприємства;
- змістовність завдань;

- кваліфікація управлінського персоналу;
- джерела інформації.

Воно впливає на всі складові обліково-аналітичного забезпечення, зокрема, на інтеграцію з функціями управління у процесі контролювання інноваційного розвитку підприємства. Новаціями цього напрямку є застосування інтерактивних автоматизованих смарт-засобів контролю, що дозволяє здійснювати інтерактивне контролювання процесів та аналізування відхилень. Система індикативних показників смарт-контролювання містить три їх типи для висвітлення:

- витратно-ресурсні – інноваційних витрат за їх видами, впливовістю тощо;
- динамічні – процесу інноваційного розвитку;
- результуючі – якісних змін внаслідок інноваційного розвитку.

Система чотири функції: а) перетворюючу, переводячи стратегічні цілі інноваційного розвитку на тактичний рівень через показники-індикатори їх досягнення; б) стимулюючу, передбачаючи мотивацію персоналу; в) нормативну, встановлюючи критичні величини показників; г) контролюючу, встановлюючи показники-індикатори відхилень планових і фактичних значень показників.

Таким чином, якісною основою новацій обліково-аналітичного забезпечення управління інноваційним розвитком вітчизняних підприємств є розвиток інформаційних технологій та зміна змістовності інноваційного розвитку.

1. Замлинский В. А. Модификация задач учетно-аналитического обеспечения управления инновационной деятельностью в современном бизнес-пространстве // Бизнес Информ. – 2016. – №9. – С. 59–64; 2. Воронжак П.В. Організаційно-економічний інструментарій стратегії інноваційного розвитку промислових підприємств та смарт-підхід: [моногр.] / П.В. Воронжак, С.В. Філіппова. – Одеса: ОНПУ, ФОП Бондаренко М.О., 2015. – 276 с.; 3. Войнаренко М.П. Економічний потенціал підприємства: обліково-статистичний та інформаційно-технологічний контексти : монографія / М.П. Войнаренко, О.Г. Осауленко, Л.В. Скоробагата, В.О Шевчук ; за наук. ред. чл.-кор. НАН України, проф. О.Г. Осауленка.– Київ: ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2010. – 223 с.; 4. Ковтуненко К.В. Економічне оцінювання інноваційної діяльності промислового підприємства: своєчасність процесу та достовірність результату : [моногр.] / К.В. Ковтуненко, Л.П. Шацкова. – Одеса: ФОП Бондаренко М.О., 2015. – 254 с.; 5. Свінарьова Г.Б. Формування системи управлінського обліку та аналізу в процесі динамічного управління: [моногр.] / Г.Б. Свінарьова, С.В. Філіппова, – Донецьк: Вид-во «Ноулідж» (донецьке відділення), 2012. – 245 с.

ПЕРСПЕКТИВИ ВПРОВАДЖЕННЯ ДОСВІДУ ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН У ВІТЧИЗНЯНУ СИСТЕМУ ОБЛІКУ

Одним із найбільш складних і суперечливих питань в теорії та практиці обліку в сучасних умовах є процес формування якісної системи обліку за міжнародними стандартами. Хоча національна система обліку і наближена до міжнародних зразків, однак є чимало перешкод, які відтермінують імплементацію світових стандартів: недосконала законодавча база; регульований план рахунків бухгалтерського обліку; нестабільний інвестиційний клімат; відсутність або невміння правильного формування нефінансової звітності у значної кількості суб'єктів господарювання; популяризація одного програмного продукту з різними функціями на всій території України.

Для обґрунтованого та якісного вирішення вищевказаних бар'єрів необхідними є урегульовані спірних питань, першим із яких виступає побудова компромісного Плану рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ. При цьому існують декілька підходів, першим з яких є розширення вже існуючого Плану рахунків бухгалтерського обліку за НП(С)БО згідно з МСФЗ. Другий підхід пропонує використовувати загальноприйняті принципи побудови Плану рахунків бухгалтерського обліку відповідно до англосаксонської моделі обліку. Третім підходом є синтез елементів першого і другого підходів до побудови Плану рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ [1, с. 24]. Ми вважаємо найбільш оптимальним останній варіант, адже він є основою інформаційного забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання і виступає одним із джерел корисної та достовірної інформації для прийняття управлінських рішень її користувачами. При цьому О.М. Петрук вважає, що найбільш вагомим при цьому недоліком П(С)БО залишається їх невідповідність іншим нормативним актам бухгалтерського законодавства та відсутність однозначних і точних методик відображення об'єктів бухгалтерського обліку [2, с. 79].

Не менш важливим є формування фінансової звітності за МСФЗ, яка може передбачати: а) трансформацію всередині облікової системи (внутрішня модель трансформації); б) паралельне ведення обліку. Т. Касьяненко описує два варіанти трансформації бухгалтерської звітності у фінансову, що відповідає міжнародним стандартам. Першим підхід з точки зору інфляції, другим – підходом з точки зору валюти [3, с. 125].

Упродовж декількох останніх років зростає необхідність у складанні разом із фінансовими звітами і нефінансових, зокрема Звіту сталого розвитку за GRI (Global Reporting Initiative). Адже окремі статті нефінансової звітності за GRI (пов'язані з збереженням екології та людським капіталом) мають бути обов'язковими з метою поліпшення економічної, соціальної та екологічної складових та дадуть змогу визначити конкурентні переваги діяльності суб'єктів господарювання. Проте досить мала частка компаній спроможна їх формувати. Як зазначають автори, зважаючи на євроінтеграційний курс України, вітчизняному бізнесу необхідно активізувати свої дії у сфері сталого розвитку, зокрема підготовки нефінансової звітності саме за стандартами, які пропонуються в Європейському Союзі та інших розвинутих країнах [4, с. 67].

В умовах нестабільного економічного та політичного клімату виникають постійні зміни курсу валют, що впливають на формування курсових різниць. А ведення стратегічного обліку як на рівні держави, так і на рівні суб'єктів господарювання практично не здійснюється, що може призвести до непередбаченого фінансового результату або додаткових сум витрат чи збитків.

На основі окреслених вище проблем постає необхідність визначення пропозицій щодо перспектив розвитку вітчизняної системи обліку в українських суб'єктів господарювання, що значною мірою залежать і від змін на макрорівні, зокрема: а) ухвалення стратегічних планів розвитку обліку на три роки, для прогнозування діяльності; б) формування децентралізованого Плану рахунків бухгалтерського обліку в Україні, на основі якогось суб'єкта господарювання

самостійно міг обрати шифр рахунків. При цьому Міністерство фінансів мало б надавати лише перелік можливих рахунків та субрахунків без зазначення шифрів; в) стабілізація курсу валюти, що має вплив на формування курсових різниць та ведення експортно-імпортних операцій.

Формування нефінансової звітності за GRI та оцінка конкурентних переваг на основі нефінансових показників для визначення рейтингу компанії та її репутації. Запровадження Державною фіскальною службою України податкових пільг для соціально відповідальних суб'єктів господарювання.

На мікрорівні необхідними є формування стратегічного плану суб'єктів господарювання з метою формування стратегічного обліку та подання окремих показників фінансової звітності на власний сайт.

Практична реалізація таких пропозицій значно поліпшить систему фінансового та управлінського обліку та сприятиме залученню нових іноземних інвестицій не тільки на рівні великих корпорацій, а малого і середнього бізнесу.

1. Жук В. М. До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні / В. М. Жук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 10. – С. 16–22.; 2. Безверхий К. План рахунків бухгалтерського обліку для цілей складання фінансової звітності за МСФЗ / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 7. – С. 23–30; 3. Касьяненко Т. Г. Преобразование финансовой отчетности предприятия для целей оценки бизнеса: учеб. пособие / Т. Г. Касьяненко. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2011. – 167 с.; 4. Діяльність торговельних підприємств у конкурентному середовищі: контрольно-аналітичне забезпечення системи управління : монографія / Куцик П. О., Медвідь Л. Г., Шевчук В. О., Хариневич-Яворська Д. О. – Чернівці : Технодрук, 2015. – 372 с.; 5. Лоханова Н. О. Реформування системи бухгалтерського обліку і звітності в Україні: реалії, проблеми перспективи / Н. О. Лоханова // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2012. – Вип. 2. – С. 132–137.

ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИЙ КРАУДСОРСИНГ ЯК СУЧАСНИЙ ІНСТРУМЕНТ ФОРМУВАННЯ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО ПОТЕНЦІАЛУ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИХ ПРАЦІВНИКІВ ПІДПРИЄМСТВА

В сучасних умовах ведення підприємницької діяльності ключовою проблемою забезпечення процесів успішного розроблення, впровадження новаторських ідей та рішень є формування конкурентоспроможного інтелектуального потенціалу працівників вітчизняних підприємств. При цьому, на перше місце виходить застосування сучасних методів та інструментів створення даного потенціалу.

Формування інтелектуального потенціалу підприємства слід розуміти як процес створення його інтелектуальних можливостей завдяки збалансованому поєднанню процесів розроблення і залучення інтелектуальних ресурсів з процесами результативного управління даним формуванням. Базуючись на теоретичних напрацюваннях і прикладних дослідженнях вітчизняних підприємств доведено, що досягнення бажаного рівня інтелектуального потенціалу може відбутися лише при взаємозв'язку процесів формування особистісних, корпоративних інтелектуальних ресурсів та управління формуванням інтелектуального потенціалу.

Проведене дослідження особливостей формування інтелектуального потенціалу на вітчизняних підприємствах засвідчило, що управлінці значної частини аналізованих підприємств зазначають: формування інтелектуального потенціалу не забезпечує досягнення стратегічних цілей господарської діяльності (26% усіх аналізованих підприємств), не здійснюється цілеспрямовано та узгоджено (44% усіх аналізованих підприємств), має ситуативний характер (30% усіх аналізованих підприємств). Це є причиною проблематичності взаємоузгодження цілей працівників, підрозділів і підприємства загалом щодо формування даного потенціалу і, як результат, неможливості досягнення бажаного його рівня вітчизняними суб'єктами підприємництва. Це зумовлює потребу пошуку нових ефективних інструментарію створення та розвитку інтелектуальних можливостей працівників, зокрема обліково-аналітичних.

Одним з найбільш актуальних інструментів здобуття та інтеграції знань і можливостей обліково-аналітичних працівників вітчизняних підприємств є інтелектуальний краудсорсинг, що знаходить широке застосування у практиці управління інтелектуальним потенціалом провідних іноземних компаній.

У вітчизняній економічній науці дослідження проблематики інтелектуального краудсорсингу знаходиться на початкових етапах та залишається нерозкритим у повній мірі. Дослідники Д. Дячков і Н. Коршикова розглядають краудсорсинг як передавання завдань необмеженій групі суб'єктів, без визначених вимог до їх вікових, професійних, кваліфікаційних характеристик. При цьому, інтелектуальний краудсорсинг визначається даними авторами у якості мережевої взаємодії носіїв знань задля створення необхідного інтелектуального продукту [0, с. 330].

Вагомою перевагою краудсорсингу, на думку О. Косенко і Н. Старицької, є те, що «...по-перше, суттєво розширює коло суб'єктів, знання яких інтегруються для досягнення певної мети, по-друге, значно збільшує масштаб залучення, обміну та використання неявних знань людей...» [2, с. 97]. Також, науковцями розкриваються приклади застосування інтелектуального краудсорсингу успішними іноземними корпораціями [2, с. 94-95].

Інтелектуальний краудсорсинг у формуванні інтелектуального потенціалу обліково-аналітичних працівників вітчизняних підприємств має ряд переваг [1-3]: дозволяє здобувати знання на наднаціональному рівні; забезпечує оптимальне комбінування інтелектуальних ресурсів від

різних носіїв; створює позитивну синергію завдяки інтегруванню знань, вмінь та навиків; здійснює стимулюючий вплив на підвищення працівниками власного інтелектуального рівня та креативного потенціалу; дозволяє у значній мірі знижувати витрати підприємства на навчання працівників.

Попри наведені переваги, серед недоліків інтелектуального краудсорсингу, які можуть стосуватися формування інтелектуального потенціалу обліково-аналітичних працівників підприємств, виділяють [1, с. 333]: проблематичність створення корисних знань та рішень через «ефект натовпу»; недостатньо справедливий розподіл винагороди за результатами формування інтелектуального потенціалу між різними працівниками; висока ймовірність втрати конфіденційності та витоку інформації за межі підприємства; у певних випадках, застосування інтелектуального краудсорсингу зумовлює більші фінансові та часові витрати порівняно з іншими інструментами формування інтелектуального потенціалу підприємства.

Отже, інтелектуальний краудсорсинг є актуальним інструментом, який можуть активно застосовувати підприємства для формування інтелектуального потенціалу власних працівників, зокрема обліково-аналітичних. Позитивні результати його практичного впровадження у діяльність провідних іноземних компаній засвідчують необхідність створення відповідних інтелектуальних краудсорсингових платформ з використанням сучасних комунікаційних та інформаційних технологій в Україні, які стануть джерелом знань, ідей та новаторства, що позитивно впливатиме як на результативне формування, так і на продуктивне використання інтелектуального потенціалу вітчизняних підприємств.

1. Дячков Д.І. Крауд-концепція як ефективний інструмент управління [електронний ресурс] / Д.І. Дячков, Н.В. Коршикова // *Економіка і організація управління* – Вінниця, 2014. – №1 (17)-2(18). – С. 333-338. – Режим доступу: <http://jeou.donnu.edu.ua/article/view/1077>; 2. Косенко О. П. Краудсорсинг – новий метод сучасних маркетингових технологій [електронний ресурс] / О. П. Косенко, Н. Ю. Старицька // *Вісник Нац. техн. ун-ту "ХПІ"* : зб. наук. пр. Темат. вип. : *Технічний прогрес і ефективність виробництва*. – Харків : НТУ "ХПІ". – 2013. – № 67 (1040), ч. 2. – С. 93-98. – Режим доступу: <http://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/8836>; 3. Марченко О.С. Інтелектуальний краудсорсинг як категорія інформаційного суспільства [електронний ресурс] / Марченко О.С. // *Strategicznepytania światowej nauki* – 2013 : *Materiały IX Międzynarodowej naukowo-praktycznej konferencji*. – *Przemysł : Nauka i studia*, 2013. – Vol. 8 : *Ekonomicznosci*. – S. 51–53. – Режим доступу: http://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/2074/1/Marchenko_51_53.pdf.

ЕКСПРЕС-КОНТРОЛЬ НЕОБХІДНОСТІ ЗАПРОВАДЖЕННЯ ДІЙ ПІДСИСТЕМ АНТИКРИЗОВОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Антикризове управління є сукупністю форм і методів реалізації антикризових процедур, які застосовуються до конкретного підприємства в цілях його «оздоровлення». Як показали дослідження, повноцінний механізм антикризового управління складається з таких підсистем: 1) підсистеми діагностики фінансового стану та оцінки перспектив розвитку бізнесу (або діагностики банкрутства і діагностики планування грошових потоків); 2) підсистеми маркетингу; 3) підсистеми антикризової інвестиційної політики; 4) підсистеми управління персоналом; 5) підсистеми виробничого менеджменту; 6) підсистеми організування ліквідації підприємства [1]. До того ж кожна з цих підсистем відповідає за очікувані фінансово-економічні результати, які потребують негайних змін при екстремальному погіршенні фінансового стану підприємства. На допомогу приходить експрес-контроль перевірки необхідності запровадження дій окремих підсистем антикризового управління, що дозволяє ідентифікувати за певними ознаками негаразди у підприємницькій діяльності і швидко виявити, яка саме підсистема має взяти на себе відповідальність стосовно коригування ситуації, що склалась (табл. 1).

Таблиця 1

Перелік фінансово-економічних ознак, що потребують запровадження дій підсистем антикризового управління підприємством

№ з/п	Назва підсистеми антикризового управління	Ознаки підприємства, які потребують контролю з боку окремої підсистеми антикризового управління підприємством
1	2	3
1.	Підсистема діагностики фінансового стану та оцінки перспектив розвитку бізнесу підприємства	1) довготривала ідентифікація більшої величини економічного збитку підприємства, ніж запланована: $\Delta Z_E = Z_E^1 - Z_E^0$, де Z_E^0 , Z_E^1 - економічний збиток та ΔZ_E - абсолютна величина зміни економічного збитку за звітний та базовий період; 2) ідентифікації падіння величини чистого грошового потоку ($Ч_{ГП}$): $Ч_{ГП} = Д + A_e - I$, де $Д$ - доходи від виробничої діяльності; A_e - амортизаційні відрахування; I - витрати-інвестиції у капітальне виробництво; 3) ідентифікація спадної тенденції величини чистого прибутку ($ЧП$): $ЧП = [O_B \times Ц_n - (B_n^y + B_3^y \times O_B) + Д_l] \times \left(1 - \frac{i_P}{100\%}\right)$, де O_B - обсяг виробництва продукції в натуральному вираженні; $Ц_n$ - ціна продукції; B_n^y - умовно-постійні витрати на випуск продукції; B_3^y - умовно-змінні витрати на одиницю продукції; $Д_l$ - ліквідаційний дохід від продажу об'єкта; i_P - діюча ставка оподаткування прибутку підприємства.
2.	Підсистема маркетингу	4) ідентифікація низького фактичного значення збуту порівняно із плановим: $z = \frac{z_{max} - z_{min}}{6} \pm 2 \times \frac{z_{max} - z_{min}}{6}$, де z - планове значення збуту, шт.; z_{max} , z_{min} - максимальна та мінімальна експертна оцінка збуту, шт.; $z_{сер}$ - середня експертна оцінка збуту, шт.; $\frac{z_{max} - z_{min}}{6}$ - допустима величина стандартного відхилення.

1	2	3
3.	Підсистема антикризової інвестиційної політики	<p>5) контроль відносного темпу зміни поточних фінансових інвестицій ($k_{\Delta\Phi I}$): $k_{\Delta\Phi I} = \frac{P\Phi I^1}{P\Phi I^0} > 1$; 6) контроль відносного темпу зміни коефіцієнта абсолютної ліквідності ($k_{\Delta a}^{\Delta\Phi I}$) за участю поточних фінансових інвестицій: $k_{\Delta a}^{\Delta\Phi I} = \frac{k_a^1}{k_a^0} > 1$, де $k_a^0 = \frac{ГК^0 + P\Phi I^0}{ПЗ^0}$; $k_a^1 = \frac{ГК^1 + P\Phi I^1}{ПЗ^1}$, де $P\Phi I^0$, $P\Phi I^1$ – поточні фінансові інвестиції за базовий та звітний періоди; k_a^0; k_a^1 – коефіцієнт абсолютної ліквідності за базовий і звітний періоди; $ГК^0$; $ГК^1$ – наявні у підприємства грошові кошти та їх еквіваленти за базовий та звітний періоди; $ПЗ^0$; $ПЗ^1$ – поточні зобов'язання за базовий і звітний періоди.</p>
4.	Підсистема управління персоналом	<p>7) контроль рівня винахідницької діяльності ($r_{\phi d}$), що дає змогу приймати виважені управлінські рішення щодо впровадження наукових розробок: $r_{\phi d} = \frac{k_o}{Z} + \frac{k_{nd}}{Z} + \frac{1}{v} \geq 2$, де k_o – кількість працівників підприємства з необхідним рівнем освіти; Z – загальна кількість працівників; k_{nd} – кількість працівників відповідної наукової досвідченості; v^{ϕ} – фактичний рівень психологічного клімату в групі винахідницької діяльності; v – максимальний рівень психологічного клімату в групі винахідницької діяльності, в балах.</p>
5.	Підсистема виробничого менеджменту	<p>8) контроль показника фундаментальних та прикладних досліджень в організуванні виробничого процесу: $K_{\phi nd} = \frac{K^t}{K^{t-1}} > 1$, де K^t, K^{t-1} – кількість фундаментальних та прикладних досліджень в організуванні виробничого процесу за звітний та базовий періоди.</p>
6.	Підсистема організування ліквідації підприємства	<p>9) контроль помилковості визначення витрат в умовах ліквідації підприємства та розрахунку ліквідаційної вартості ($C_{Л}$): $C_{Л} = A_{Л} - З - B_{Л}$, де $A_{Л}$ – ліквідаційна вартість активів; $З$ – зобов'язання; $B_{Л}$ – витрати, пов'язані з ліквідацією підприємства або його активів.</p>

* Примітка: згруповано автором на основі джерел [1]; [2, с. 63]; [3, с. 306, с. 341].

1. Теория и практика антикризисного управления / Г.З. Базаров, С.Г. Беляев, Л.П. Белых и др.; под ред. С.Г. Беляева, В.И. Кошкина. – М.: Закон и право, ЮНИТИ, 1996. – 469 с.; 2. Кирик Т.Н. Краткий курс бизнес-планирования / Т.Н. Кирик; Нар. укр. акад. – Х.: Изд-во НУА; Консум, 2005. – 240 с.; 3. Хома І.Б. Формування та використання систем діагностики економічної захищеності промислового підприємства: [монографія] / І.Б. Хома. – Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2012. – 504 с.

КАЗУСИ ДЕ(УНІ)ФІКАЦІЇ ОБЛІКОВИХ ПРОЦЕДУР

Попри безумовну необхідність, зважаючи на громіздкість теперішньої системи бухгалтерського обліку, уніфікації його специфічних процедур, на практиці маємо протилежне. Причому їхня деуніфікація здійснюється без жодного обґрунтування, волюнтаристськими рішеннями навіть не уповноважених на це суб'єктів, як-от упровадження горезвісних валових витрат і валових доходів у 1997 році, чи введення паралельних до чинних первинних документів податкових накладних, здійснене фіскальним відомством, яке навіть не підпорядковувалося Міністерству фінансів України, котре має виконувати функцію визначення методології й методики бухгалтерського обліку.

Мало що змінилося й тепер, не дивлячись на декларативне запевнення про визначення податку на прибуток за даними обліку, бо вигнані в двері валові витрати/доходи лізуть у вікно, адже далі треба відображати т. зв. "податкові різниці" й вдаватися до абсурдних додаткових процедур із визначення двох прибутків – фіскального та бухгалтерського, спасибі, що не в усіх підприємствах.

Проте й уніфікація облікових процедур, здійснена методологами Мінфіну, хибує з позицій їхньої виваженості. Приміром, якби хтось запропонував вирішити їм тестове запитання, для чого призначений рахунок 13 "Знос (амортизація) необоротних активів", то очевидно, що із трьох варіантів відповідей: а) аби бухгалтери не нудилися без діла; б) щоби знати реальну вартість основних засобів на кінець кожного місяця; в) для примноження олігархів, вони безумовно виберуть варіант "б". Хоча правильні відповіді, на нашу думку, саме не названі ними.

В чому переконує тепер уже історична практика, коли в "соціалістичному" бухгалтерського обліку норми нарахування зносу/амортизації були індивідуалізовані, отож процедура їхнього нарахування куди маруднішою, ніж за теперішніми груповими. Проте як тоді фігурували діаметрально протилежні недо(пере)амортизовані об'єкти, так і тепер вони, зазвичай, є в кожному підприємстві, хоча з якогось часу для уникнення алогізму переамортизації хтось придумав геніально просте рішення – припиняти нарахування амортизації, отже й зносу об'єктів². Хоча внаслідок згадуваної деуніфікації облікових процедур та спрощення нарахування зносу/амортизації необоротних активів центр ваги, видається, нині перемістився в бік варіанта "в", посприявши формуванню стартового капіталу олігархів завдяки нульовій залишковій вартості численних об'єктів "прихвизованих" ними підприємств.

А прогос, чого то встановлено мінімальні строки корисного використання, а про максимальні як фіскальне відомство, так і вчені скромно мовчать? Вони ж бо ягоди того самого поля під назвою "Оаза гадалок"! Як ніхто цих пір не пояснив, чому амортизація необоротних активів має дорівнювати їхньому зносу, адже перша – результат суб'єктивізму, залежний лише від фінансового стану підприємства: є кошти – можна вести мову про фінансування простого відтворення, а стосовно другого доречнішим уявляється перефразований афоризм Б. Франкліна (1706-1790): "У світі не можна уникнути двох речей: зносу і податків".

Приміром, достатньо порівняти показники звітності прибуткового й хронічно збиткового підприємства, аби зрозуміти, що про амортизацію на другому говорити не доводиться, тоді як тут

¹Термінологами "недоамортизовані/переамортизовані" алогічні, бо насправді в таких випадках мова йде про знос необоротних активів. Однак точніші – "недозношені/перезношені" – теж суперечливі через порушення відношення виразів до позначуваного ними змісту, який вони виражають, бо здебільшого ліквідовуються повністю зношені об'єкти.

²Як зауважує Я. Соколов, "те, хто отрицает переамортизацию, – полагал Курсель-Сенель, – искажают себестоимость, искусственно ее занижая" [2, с. 154].

щомісяця цілком обґрунтовано визначають знос необоротних активів. Та й у прибуткових – замість рівняння $A=3$, – логічніше говорити про нерівність, адже дисперсія їхнього фінансового стану надто велика, аби стверджувати, що вони всі без винятку здатні здійснювати просте відтворення основних засобів.

То можливо краще відмовитися від нинішньої рутинності оцих даремних щомісячних процедур, адже вони не забезпечують ні точного визначення залишкової вартості об'єктів основних засобів, ані тим більш формування джерел простого відтворення повністю зношених, а повернутися до раціональнішої з точки зору принаймні економічності системи бухгалтерського обліку практики XIX ст., коли "на підсумкових зборах акціонерів" при наявності чистого прибутку "проводилися відрахування в амортизаційний капітал ... заключними проведеннями року"[1, с. 138-139].

Що передусім актуальне стосовно відображення зносу необоротних активів, який згідно приписів слід щомісяця відображати в інвентарних карточках, поза тим, що в них донині не внесли необхідних для цього змін, отож приховали міну уповільненої дії, яка дає можливість фіскалам застосовувати фінансові санкції за неналежне ведення обліку об'єкта оподаткування практично в кожному підприємстві. Та найгірше, що наявність необоротних активів із нульовою залишковою вартістю може слугувати підставою для трактування цього фіском як навмисне заниження мінімальних строків їхнього корисного використання з метою мінімізації в минулому бази оподаткування податком на прибуток, відтак "логічного" виправлення цього шляхом застосування вже куди відчутніших фінансових санкцій, адже тут є можливість сполучити "три в одному": а) доразувати податок на прибуток; б) нарахувати пеню за всі минулі звітні періоди; в) і, звичайно, не оминати згадувані попередні, після чого щодо більшості підприємств можна буде проспівати "ой-ой, погибаєт зайчик мой". І скептичні посмішки, мовляв, автор тез гіперболізує, бо ніхто ще цього не пробував робити, можна парировати біблійним: "Немає пророка в своїй вітчизні!" Адже практика фіскальних змін переконує, що навіть максима "Закон зворотної сили не має" у цій сфері не є непорушною, причому завжди знаходиться курія, яка це освячує юридично.

Звичайно, наведеними міркуваннями окреслена тема не вичерпується. Проте й викладеного досить, аби переконатися, що в теорії бухгалтерського обліку достатньо актуальних проблем. Якщо ж тут прагнеться не завжди бути позаду першим, слід відкинути намагання справити враження "знаю нічого про все", припинивши схоластичні вправляння-маніпуляції з мануляціями з сфальсифікованих перекладів словосполучень *management/strategic Accounting*. Бо навіть ужите невпопад слово "аспекти" не приховає відсутності бодай аспектів (дріб'язку), котрі їй стосуються.

1. *Медведев М. Ю. Идеи и прозрения русской бухгалтерии: хрестоматия. – М.: ДМК Пресс, 2012.*; 2. *Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней/ Я. В. Соколов. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1996. – 638 с.*

³Мануль – спосіб копіювання.

БЮДЖЕТУВАННЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЧИМИ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Одним із найбільш дієвих методів успішного розвитку підприємницьких структур, як показує світова практика, є використання системи бюджетування.

Бюджетування – це управлінська технологія, яка передбачає формування бюджетів для вибраних об'єктів та їх використання з метою забезпечення оптимальної структури та співвідношення доходів та витрат, грошових потоків, активів та пасивів підприємства чи її ланок для досягнення встановлених цілей з урахуванням впливу середовища функціонування[1].

Загалом бюджетування визначають як процес складання бюджетів підприємства, у результаті якого відбувається інтеграція планування, обліку, аналізу, управління діяльністю підприємств з метою забезпечення найоптимальніших фінансових результатів, а також контролю за його виробничою та фінансово-господарською діяльністю [2].

Значення бюджетування в діяльності вітчизняних підприємств насамперед полягає в тому, що воно буде сприяти росту ефективності використання всіх видів ресурсів та витрат. Ця задача бюджетування є першочерговою для підприємств України, оскільки ефективність їх діяльності, використання ресурсів та витрат знаходиться на відповідно низькому рівні, а досягнутий рівень визначається шляхом порівняння із результатами в попередньому періоді.

Як свідчить практика, існує ряд недоліків технології бюджетування, до яких можна віднести:

- розтягнутий цикл планування та бюджетування, що унеможливує оперативний аналіз;
- відмінність планових показників від фактичних;
- трудомісткість формування планів та бюджетів;
- проблематичність консолідації планів та бюджетів і контролю за їхнім виконанням.

До основних переваг бюджетування можна віднести:

- забезпечення прозорості і передбачуваності потоку коштів, посилення контролю керівництва за рухом коштів;
- збільшення ефективності та одночасно зниження ризиків використання вільних коштів;
- посилення контролю за виробничими показниками, доходами і видатками як підприємства в цілому, так і окремих структурних підрозділів;
- консолідування діяльності усіх структурних підрозділів і спрямування її на досягнення цілей підприємства;
- оптимізація документообігу [3].

Впровадження бюджетування допомагає створити цілісну і досить ефективну систему управління. Причому грамотно поставлена система бюджетування має не тільки вирішувати завдання оперативного управління, але і допомагати досягти стратегічних цілей, які ставить керівництво компанії.

Для успішного впровадження й подальшого функціонування системи бюджетування на підприємстві необхідно дотримуватись таких умов [4]: удосконалювання організаційної структури підприємства, яке дозволить чітко визначити функції й відповідальність керівників; чітка структуризація всіх процесів, визначення відповідальних за них осіб з метою автоматизації операцій і спрощення процесу бюджетування; стандартизація даних, яка налагодить їх спільне використання всіма бізнес-одинацями підприємства; удосконалювання облікової системи, тому що вона є «постачальником» необхідних даних; інтеграція бюджетування з організаційною та інформаційною структурами підприємства, що дозволить підвищити ефективність всієї системи управління.

В сучасних умовах господарювання, бюджетування на підприємстві стає більш динамічною, гнучкою системою, яка перебуває в тісному зв'язку з умовами функціонування підприємства. Бюджетування, на відміну від традиційних способів управління, може ефективно впливати на формування фінансових ресурсів, рух коштів та на фінансово-економічні результати діяльності, оптимізувати відхилення план/факт, коригувати діяльність шляхом прийняття відповідних управлінських рішень [5].

Саме використання технології бюджетування, зокрема за центрами відповідальності, дасть змогу управлінцям приймати вивірені та правильні рішення, а отже дозволить досягти оптимального співвідношення між величиною виробничих витрат та цілями підприємства.

1. *Управління витратами на підприємствах : навч. посіб. / О.Є. Кузьмін, О. Г. Мельник, У.І. Козут – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2014. – 244 с. Квасницька Р.С. Теоретичні аспекти та принципи ефективного бюджетування на підприємствах // Вісник Хмельницького національного університету / Р.С. Квасницька, С.О. Джерелейко. -2009. – Т.1, №3. – С. 105-110.;*
2. *Вербовацька С.Г. Принципи бюджетування підприємства/ С.Г.Вербовацька // Економічний простір. – 2010. – №19. – С.267-273.;*
3. *Куцик В.І. Технологія бюджетування як інструмент управління підприємством / В.І.Куцик, І.В. Горбатюк // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.5. – С.248-254.;*
4. *Калініна О.М. Етапи розробки та впровадження бюджетування // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики. – 2010. – № 1(9). – С. 57- 62;*
5. *Вербовацька С.Г. Принципи бюджетування підприємства / С.Г.Вербовацька // Економічний простір. – 2010. – №19. – С.267-273.*

ІНСТРУМЕНТАРІЙ АДАПТИВНОГО УПРАВЛІННЯ ЗАМОВЛЕННЯМИ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

В даний час промислові підприємства України прагнуть до підвищення рівня конкурентоздатності, як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках. Ефективність промислових підприємств багато в чому визначається якістю управлінської діяльності, в тому числі й системи контролінгу, яка забезпечує їх конкурентоздатність. Тому особливо актуальними є питання ефективної організації даної системи на підприємстві.

Аналіз діючої системи контролінгу на промислових підприємствах виявив, що менеджери першочергово потребують інформацію, придатну для якісного управління, в тому числі й замовленнями. Крім того, інколи для виконання замовлення підприємствам потрібно переорієнтуватися на нове виробництво, в результаті чого виникає потреба в інформації, необхідної для прийняття відповідних управлінських рішень. На наш погляд, вирішити це завдання можливо, застосувавши один з інструментів контролінгу – збалансовану систему показників (Balanced scorecard). Ця система дозволить контролювати ефективність функціонування підприємства за чотирма основними напрямками: фінанси; покупці; внутрішні процеси; співробітники [1]. Додаткові можливості використання системи BalancedScorecard проявляються в каскадируванні – розбитті системи показників підприємства як бізнесу в цілому на системи показників для окремих структурних підрозділів – постачання, виробництва, збуту [2], а також для кожного окремого замовленнями. Отже, пропонуємо за кожним напрямом знайти відповіді на питання, які допоможуть сформулювати основні показники в системі BalancedScorecard для кожного замовлення: 1. Фінанси: Який прибуток планується отримати, прийнявши рішення про виконання замовлення? 2. Покупці: Які вимоги покупця щодо замовлення необхідно виконати, щоб задовольнити його потреби? 3. Внутрішні процеси: Які заходи необхідно провести на підприємстві для виконання конкретного замовлення? 4. Співробітники: Що необхідно зробити, щоб працівники ефективно виконували свої обов'язки, які стосуються виконання конкретного замовлення?

Для того, щоб оцінювати замовлення за кожним з перелічених напрямів, пропонуємо використати наступні показники, які наведені в укрупненому вигляді:

1. Фінанси:
 - а) собівартість замовлення;
 - б) ціна замовлення;
 - в) рентабельність замовлення.
2. Покупці:
 - а) обсяг замовлення;
 - б) технічні характеристики замовлення;
 - в) оптимальне співвідношення ціни та якості замовлення;
 - г) термін виконання замовлення.
3. Внутрішні процеси:
 - а) показники контролю виконаного замовлення;
 - б) показники ефективності процесу виробництва;

в) показники своєчасності виконання замовлення;

г) показники якісної сервісної підтримки.

4. Співробітники:

а) показники матеріального та морального задоволення працівників;

б) показники навчання та підвищення кваліфікації працівників підприємства.

Вважаємо, що взаємозв'язок системи BalancedScorecard для управління замовленнями на підприємстві можна відобразити наступним чином (рис. 1).

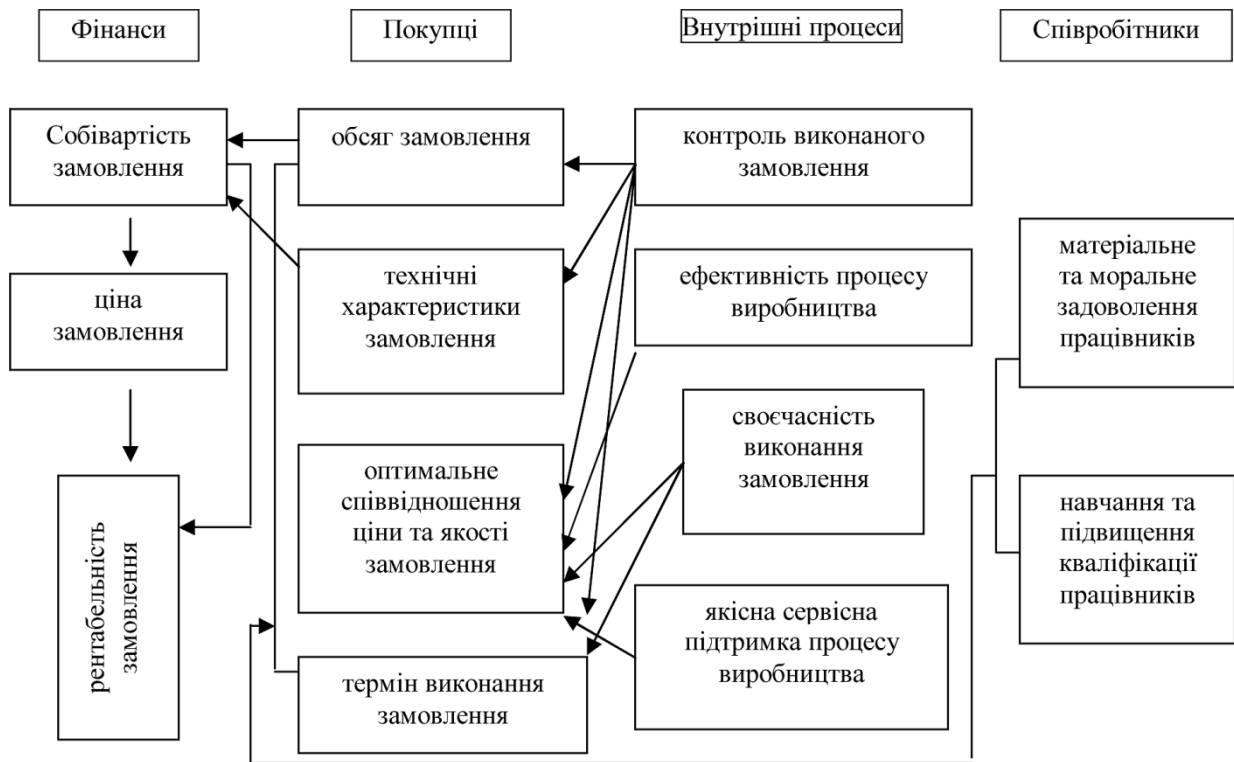


Рис. 1. Взаємозв'язок збалансованих показників для управління замовленнями

Перелік розроблених показників не є вичерпним, тому він повинен коригуватися залежно від індивідуальних вимог до замовлення та вимог керівництва промислового підприємства до інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Після формування системи показників, за допомогою яких оцінюється ефективність виконання замовлення, визначаються цільові значення кожного показника. Порівняння запланованого значення з фактичним дає змогу виділити показники, яким потрібно приділити особливу увагу.

Отже, запропоновану збалансовану систему показників доцільно використовувати для кожного окремого замовлення на промисловому підприємстві. Усі показники повинні слугувати орієнтиром в процесі виконання замовлення, а їх дотримання має бути гарантією найточнішого виконання замовлення згідно вимог покупця.

1. Малярець Л. М., Штереверя А. В. Збалансована система показників в оцінці діяльності підприємства [Текст]: Наукове видання. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2008. – 188 с.; 2. Толкач В. Balanced Scorecard — взгляд в будуще[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.management.com.ua/strategy/str051.html>

ВИТРАТИ НА ЗБУТ: ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І КЛАСИФІКАЦІЇ

Витратами на збут є витрати, які пов'язані з реалізацією продукції. Цілком логічно, що більшість сільськогосподарських підприємств і підприємств, які здійснюють переробку сільськогосподарської продукції, не можуть не мати витрат на збут. Разом з тим, результати досліджень свідчать, що значна частина вище зазначених підприємств не відображають в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності таких витрат, одночасно та апіорі здійснюючи їх.

За результатами анкетного опитування головних бухгалтерів сільськогосподарських підприємств та підприємств переробки сільськогосподарської продукції Миколаївської області, основними причинами такого ведення обліку респонденти зазначили зручність та списання витрат на збут і адміністративних витрат на фінансові результати, а тому – так звану «доцільність» їх сукупного ведення на рахунку 92 «Адміністративні витрати».

Так, наприклад, до витрат на виробництво на підприємстві додають витрати адміністративні – за назвою, а за суттю і змістом – витрати на збут, для отримання повної собівартості реалізованої товарної продукції.

Або ж у реєстрі синтетичного обліку зазначають, що це журнал по рахунку 92-93 і відображають перелік адміністративних витрат (оплата зв'язку, податки, заробітна плата адміністративного персоналу, послуги аудитора тощо) з витратами на збут (експортне мито, тара, участь у виставці та ярмарці, оплата оренди рекламного білборду тощо) у змішаному вигляді.

Аналогічна характеристика обліку витрат на збут має місце у ПАТ «Веселинівський завод сухого знежиреного молока» Веселинівського району Миколаївської області. Разом з тим, зазначене підприємство здійснює експорт продукції, використовує тару та упаковку для реалізації товарної продукції, здійснює експлуатаційні витрати щодо холодильного обладнання для зберігання масла, здійснює витрати на його транспортування, рекламу тощо. Це все є витратами на збут. Водночас, у фінансовій звітності (форма №2 «Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)» по статті «Витрати на збут» мають місце прочерки, що свідчить про відсутність такого роду витрат на підприємстві.

Зазначимо, що для мінімізації витрат необхідним є їх детальний аналіз та планування, що не є можливим без відповідного обліку таких витрат, зокрема і аналітичного.

До того ж, у більшості досліджуваних підприємств, де виявлено не досить регламентоване ведення обліку витрат на збут, форма обліку та сформована облікова політика дозволяють вести не лише належний синтетичний облік, а й аналітичний.

Аналітичний облік можна вести за значним переліком, що є класифікацією витрат на збут. Так, наприклад, цей облік може бути у розрізі каналів збуту, видів товарної продукції, видів витрат на збут, підрозділів, де ці витрати виникають тощо .

Поділ витрат на збут є можливим також за такими класифікаційними ознаками як обов'язковість та добровільність. Окремих досліджень вимагає така складова витрат на збут як витрати на якість продукції, які виникають на різних стадіях та процесах на підприємствах.

Отже, враховуючи чинну нормативну і законодавчу базу та особливості господарської діяльності та організації обліку, нами запропоновано субрахунки до рахунку 93 «Витрати на збут» для ПАТ «Веселинівський завод сухого знежиреного молока» Веселинівського району Миколаївської області (табл.1).

Запропоновані субрахунки до рахунку 93 «Витрати на збут» для ПАТ «Веселинівський завод сухого знежиреного молока» Веселинівського району Миколаївської області

Витрати на збут	Рахунок 93	Приклади витрат	Аналітичні рахунки
Обов'язкові витрати на збут	Субрахунок 931	Заробітна плата та єдиний соціальний внесок на фонд оплати праці працівників, пов'язаних із збутом продукції; амортизація приміщень і обладнання, які задіяні у зберіганні і збуті продукції	За видами витрат у розрізі кожної групи та / або за підрозділами підприємства (адміністрація, бухгалтерія, планово-економічний відділ, відділ збуту, маркетинговий відділ тощо)
Витрати на забезпечення процесу збуту	Субрахунок 932	Тара всіх видів і тарні матеріали; зберігання і транспортування продукції; мито і митні збори тощо	
Додаткові витрати на збут (маркетингові витрати)	Субрахунок 933	Дослідження ринку; реклама; консультаційні та інформаційні послуги; витрати на участь у ярмарках, виставках, конкурсах тощо	
Витрати на якість продукції	Субрахунок 934	Витрати на довиробничий і вхідний контроль, а також на лабораторні приймальні випробування сировини та інших інгредієнтів. Витрати на контроль і випробування готової продукції, у т.ч. на обладнання і матеріали для контролю і випробувань. Витрати на навчання персоналу. Витрати на отримання сертифікатів якості тощо	

Джерело: розробка авторів

Використання запропонованої класифікації витрат на збут та субрахунків до рахунку 93 «Витрати на збут» дозволить їх планування, аналіз, зменшення або збільшення обсягу, розширення видів і класифікаційних ознак тощо, що залежить від стратегії розвитку та можливостей підприємства.

ФІНАНСОВА ЗВІТНОСТЬ ЯК СКЛАДОВА ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА

Інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути адекватна і розрахована на однозначне тлумачення її користувачами, містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень, дає змогу вчасно оцінити минулі, сучасні та майбутні події.

Таким чином на підприємстві повинна бути така організація обліку, яка дає змогу отримати об'єктивну фінансову звітність, що стане інформаційною базою для аналізу, прогнозу та розробки управлінських рішень. Виникає необхідність оцінити, чи відповідає фінансова звітність зазначеним критеріям. Вирішити таку проблему можливо якщо буде розроблена відповідна методика оцінки прозорості фінансової звітності, яка підтвердить її адекватність.

Однією з найбільш важливих і складних проблем економічного аналізу є забезпечення порівнянності економічних показників. На нашу думку, ступінь дотримання в звітності принципу порівнянності, однозначності тлумачення показників функціонування активів, зобов'язань та капіталу можна встановити на основі аналізу структури балансу підприємств.

В зв'язку з цим нами розроблено структурно-рівневий метод аналізу інформаційної бази підприємств, який полягає в розрахунку рівня та динаміки структури балансу для оцінки об'єктивності, достовірності та забезпечення прозорості звітності про активи, власний капітал та зобов'язання. Для оцінки достовірності необхідно провести розрахунки показників трьох рівнів аналізу структури балансу.

На першому рівні визначаються показники структури у вигляді питомої ваги кожної складової активів (пасивів) балансу у загальній їх сумі, що дає уявлення відносно порівняльної значущості (рейтингу значущості) окремих елементів активів (пасивів) у тій чи іншій їх сукупності, наприклад, „вагомості” необоротних або оборотних активів у сумі всіх активів, частки виробничих запасів або запасів готової продукції у сумі всіх оборотних активів, „вагомості” дебіторської заборгованості у складі готової (нереалізованої) продукції та ін.

На другому рівні структурно-рівневого аналізу розраховуються коефіцієнти щорічної зміни питомої ваги окремих складових активів (пасивів) балансу, тобто зміни показників першого рівня аналізу. Цей розріз аналізу дозволяє виявити співвідношення впливу різних складових активів (пасивів) на загальну динаміку фінансового стану підприємства. Разом з тим він дає матеріал для висновків (у першому наближенні) про сумнівність достовірності і об'єктивності деяких показників звітності. У тих випадках, коли коефіцієнти зміни структури занадто коливаються у часі і значно відхиляються від загальних тенденцій (від середніх і підсумкових показників), можна припустити, що така швидка і значна деформація структури зумовлюється не тільки і, можливо, не стільки реальними внутрішніми і зовнішніми чинниками господарювання, скільки різкою зміною облікової політики, а також помилками чи свідомими перекрученнями звітності.

Більш мотивоване, остаточне судження щодо достовірності, надійності звітності, що перевіряється, можна скласти за результатами третього рівня структурного аналізу, на якому встановлюється інтенсивність зміни „вагомості” всіх складових структури (всіх зафіксованих в балансі елементів активів і пасивів), тобто розраховуються коефіцієнти зміни показників другого рівня аналізу. На третьому рівні значні відхилення показників сумнівних статей балансу від загальних тенденцій проявляється найбільш виразно, що саме і робить інформаційну базу прозорішою. Практичну перевірку достовірності фінансової звітності підприємств зазначеним методом було здійснено на прикладі шести залізниць України.

Отримані результати було згруповано за трьома категоріями надійності звітної інформації.

Перша категорія надійності інформації – значні часові коливання показників зміни структури (за статтями балансу) практично або зовсім відсутні, зумовлені об'єктивними факторами господарювання, або перебувають під надійним зовнішнім контролем. Така інформація надійна і без коригування може використовуватися в стратегічному управлінні.

Друга категорія надійності інформації – часові коливання показників зміни структури незначні (показники змінюються не більш як на 5% за рік). Чинники господарювання, що вплинули на такі коливання, є об'єктивними; облікова політика – стабільна, інформація в цілому надійна і може бути використана в стратегічному управлінні.

Третя категорія надійності інформації – часові коливання показників зміни структури в статтях балансу значні (показники змінюються більше ніж на 5% за рік). Інформація, наведена за такими статтями, є ненадійною, скоріш за все облікова політика мала такі зміни, що призвели до порушення основного правила прогнозування – порівнянності інформації. В цьому випадку необхідно уточнити облікову політику, відкоригувати статті балансу після відповідної ревізії господарських операцій; тільки після цього звітність можна буде використовувати для стратегічного управління.

Як показало дослідження, ефективність управління активами значною мірою залежить від достовірності і об'єктивності звітної інформації, яка нерідко не відображає адекватно реальних умов виробництва та якості господарювання. Це потребує проведення спеціальної перевірки надійності інформаційної бази підприємств. Корисним інструментом такої перевірки зарекомендував себе метод структурно-рівневого аналізу балансу підприємств. Виявилося, що зіставлення коефіцієнтів зміни в часі питомої ваги окремих груп активів (і пасивів) в загальній їх сумі дозволяє знайти (у разі значних відхилень цих коефіцієнтів від середніх величин) ті статті балансу, об'єктивність розрахунку яких не викликає довіри і потребує додаткової ретельної перевірки і можливого коригування даних фінансової звітності.

ПРОБЛЕМИ УЗГОДЖЕНОСТІ ІНФОРМАЦІЇ ПРО НЕОБОРОТНІ АКТИВИ УТРИМУВАНІ ДЛЯ ПРОДАЖУ В ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

Інформація про необоротні активи завжди є цікавою та актуальною для різного кола користувачів, оскільки це найголовніші засоби праці, без яких не здійснюватиметься жодна діяльність і не зможе функціонувати підприємство. Саме ці об'єкти становлять вагому частку майна будь-якого господарюючого суб'єкта, тому відіграють визначальну роль в його діяльності. Кожен користувач, на свій запит, прагне отримати найточніші та найактуальніші дані щодо матеріально-технічного стану підприємства. Але інформація, що представляється у фінансовій звітності, особливо щодо необоротних активів, не завжди є такою через недосконалість українського законодавства та постійні зміни в ньому.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про об'єкти необоротних активів, які підлягають продажу регламентуються П(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність" [1]. Не зважаючи на те, що період впровадження зазначеного стандарту відносно не великий, проблеми, які виникли у зв'язку з реалізацією його норм, широко обговорюються як серед практикуючих фахівців, так і серед науковців. До таких проблем можна віднести: визнання необоротних активів в момент їх переведення до групи реалізації; необґрунтований підхід до місця таких активів в структурі Балансу та Примітках до річної фінансової звітності; неузгодженість облікової інформації в частині "об'єкта обліку – рахунку на якому він обліковується – рахунків доходів, витрат, фінансового результату – виду діяльності".

Для вирішення окреслених проблем було досліджено порядок групування інформації за операціями з реалізації активів підприємства на предмет її узгодженості між рахунками обліку та віднесенням до конкретного виду діяльності. І як результат, побудовано модель взаємозв'язку її елементів, а саме: кожен актив, як об'єкт обліку має свій рахунок з унікальною власною назвою. При здійсненні реалізації активу виникають доходи і витрати, які знаходять своє відображення у фінансовому результаті та показують вид діяльності підприємства внаслідок здійснених фактів господарського життя. Якщо розглядати активи (готова продукція, товари, роботи (послуги), виробничі запаси, фінансові інвестиції), які можуть бути реалізовані господарюючим суб'єктом, слід відмітити, що їх інформаційні потоки узгоджені. Виключення складають необоротні активи, які підлягатимуть продажу.

При цьому слід чітко усвідомлювати, що переведені об'єкти зі складу необоротних до оборотних набувають характеру сфери обігу. Одночасно ці активи зберігають довгостроковий характер, однак, їх не варто ототожнювати з групою товарів. Складність визнання обумовлюється відсутністю узгодження сутності таких активів та формою їх використання. Фактично спостерігається збереження сутності, але зміна форми лише через суб'єктивні фактори. В частині доходів і собівартості реалізації простежується та ж сама проблема. Крім того, використання субрахунків 712 та 943 не ув'язується та не відповідає ряду законодавчих документів, які визначають операції з придбання й реалізації необоротних активів інвестиційною діяльністю.

Аналогічні протиріччя мають місце в інформації, яка подається у фінансовій звітності підприємства. Залишається незрозумілим підхід до місця таких об'єктів в структурі Балансу – вони наводяться окремим розділом, не зважаючи на те, що визнані оборотними активами, а до їх складу не включаються. Такий підхід порушує принцип побудови Балансу, який базується на збільшенні ліквідності статей. В Примітках до фінансового звіту інформація про необоротні активи, які будуть реалізовані, наводиться вписуваними рядками: в частині розділу 2 – як "основні засоби", а в розділі 8 – "запаси".

У Звіті про фінансові результати, до внесення змін, інформація про доходи та витрати від реалізації необоротних активів, як і про будь-який інший спосіб вибуття, наводилася в складі інших

доходів та витрат, які трактувалися як інвестиційна діяльність суб'єкта господарювання. Однак, після внесення змін вони почали визнаватись як інші операційні, і відповідно, в даній формі звітності відображаються в складі операційної діяльності. При цьому в Звіті про рух грошових коштів нічого не змінилося. Отримані кошти від реалізації необоротних активів показуються як інвестиційна діяльність.

Таким чином, у річній фінансовій звітності виникає парадокс:

- в Балансі необоротні активи, призначені для продажу, відображаються окремо від необоротних та оборотних (при цьому трактуються як “необоротні”, визнаються як “оборотні”, а показуються відокремлено);
- в Примітках – одночасно як основні засоби і як запаси, хоча були визнані як “необоротні активи, утримувані для продажу”;
- у Звіті про фінансові результати доходи і витрати від реалізації таких активів наводяться в складі операційної діяльності, а у Звіті про рух грошових коштів надходження коштів від продажу – як інвестиційна.

Для вирішення проблеми ув'язки “об'єкт обліку – доходи, собівартість реалізації – вид діяльності” пропонується альтернативний підхід щодо відображення таких операцій в системі рахунків бухгалтерського обліку. Об'єктом обліку є необоротні активи, утримувані для продажу, які слід обліковувати на відокремленому рахунку із власною назвою – “Активи зі складу необоротних, які утримуються для продажу” в розрізі субрахунків. Доходи, собівартість реалізації від продажу таких об'єктів визнавати у складі інших доходів і витрат та обліковувати на окремих субрахунках: “Дохід від реалізації необоротних активів та груп вибуття”, “Собівартість реалізованих необоротних активів та груп вибуття”. А в кінці звітного періоду списувати на фінансовий результат в частині субрахунку 793 “Результат іншої діяльності”. При цьому, в Звіті про фінансові результати таке відображення трактуватиметься як інвестиційна діяльність та узгодиться з інформацією Звіту про рух грошових коштів. Таким чином, порядок відображення операцій не порушиться, він залишиться таким як є, але запропоновані рахунки дають можливість чітко показати, що це є інвестиційна діяльність підприємства.

Слід зазначити, що наведений підхід не вирішує всіх економічних протиріч у формуванні облікових даних про необоротні активи, які утримуються для продажу, але хоча б частково дає можливість гармонізувати інформацію та надати їй логічного подання у фінансовій звітності. Проблеми в частині трактування, класифікації, переведення (чи не переведення) таких об'єктів до складу оборотних вирішити важко, оскільки мають бути внесені зміни до відповідних нормативно-правових актів. При подальших наукових дослідженнях вирішення зазначених питань будуть пріоритетними.

Інтеграція України у світове господарство стимулює систематичні зміни у нормативно-правових актах, які регламентують ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Це викликано прагненням привести вітчизняний облік і звітність до норм міжнародних стандартів, що надасть змогу спростити порядок їх оцінки зарубіжними партнерами. Однак, часті зміни призводять до різного роду непорозумінь та суперечностей, які виникають під час їх практичного застосування. З цього приводу вдалою та актуальною є думка професора Тернопільського національного економічного університету *Зеновія Васильовича Задорожнього*: “Слід не «сліпо» копіювати міжнародні стандарти фінансової звітності, а запозичити ТЕ, що є кращим ніж у вітчизняному обліку. Кращим можна вважати той облік, інформація якого є необхідною, доступною і зрозумілою для користувача, а витрати на його ведення – мінімальними” [2].

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”, затверджене наказом МФУ від 17.11.2003 р. № 617 (у редакції наказу МФУ від 03.10.2007 р. № 1100), зі змінами; 2. Задорожній З.В. Проблемні питання обліку руху матеріальних необоротних активів / З.В. Задорожній // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 12-16.

НОВІТНІЙ КАРКАС ПОБУДОВИ ОБЛІКУ: КОНЦЕПТУАЛЬНЕ ОКРЕСЛЕННЯ «ТОЧОК ОПОРИ»

Глобальні виклики поставили сучасні суспільства перед загрозами занепаду і навіть загибелі. Ці загрози потребують наполегливої протидії. Від економістів, обліковців, статистиків та інших управлінців це вимагає адекватного фахового реагування на проблему посилення антропогенного тиску на довкілля.

Облік, статистика та інші управлінські функції, що надають релевантну для управління інформацію, мають бути здатними відповідати викликам ХХІ ст. В цих умовах система обліку потребує новітніх світоглядних підвалин. Ідеться про зміну вимірів обліку, визначальних для його подальшого розвитку.

Загально визнаними є положення про забезпечення надійності будь-якої конструкції щонайменше трьома точками опори. Для обліку такими є передовсім онтологічні, метрологічні та методологічні "точки опори", модифікація яких означає концептуальне окреслення каркасу обліку у процесі його перебудови відповідно до положень новітньої парадигми.

Розгляд економіки за акад. В.Вернадським означає її трактування як господарського освоєння сфер живого, неживого й розумного. Специфіку кожної з них видатний український мислитель і натураліст розкрив у своїх оригінальних ученнях про біо-, гео- та ноосферу. Це спричиняє потребу принципово нового розгляду основоположних об'єктів обліку – активів, доходів і витрат, капіталів та інших економічних явищ через призму виокремлених В.Вернадським сфер суспільно-господарського буття.

Сучасний український інтелектуал М.Руденко доводив, що "для обліку подібних явищ потрібен метафізичний ключ" [3, с.166]. Зважаючи на синонімічність понять "метафізика" та "онтологія" [3, с.39], найпершою з "точок опори" каркасу сучасного обліку є онтологічні засади. Якраз вони дають новітню економіко-філософську основу, визначальну для визнання вказаних об'єктів і подальшого їх вимірювання та віддзеркалення в обліку.

Визначальним атрибутом розкриття обліку з онтологічних позицій є дефініція сучасної світової економічної науки як такої, "від якої залежить життя на Землі" [3, с. 481]. Світоглядне бачення обліку із цього погляду однозначно вияскравлює його причетність до розв'язання найважливіших для людства проблем.

Досліджувані світоглядні підвалини відкривають відповідні можливості нових підходів до вимірювання об'єктів обліку. Найвагомими підставами для окреслення нових метрологічних засад сучасного обліку вважаємо:

- властивості, притаманні біологічній енергії, зокрема, її здатність вимірювати саму себе [3, с. 396],
- бачення вартості як визначального об'єкта вимірювань,
- розгляд цього об'єкта з позицій теорії абсолютної додаткової вартості [3, с. 87-88],
- прийняття за еталон вартості згідно з положеннями цієї теорії 1 т чи 1 ц зерна [3, с. 482].

Важливість цих положень полягає в тому, що наявність фундаментального еталона для забезпечення адекватності вимірювань надає "можливість енергетичного обліку головних економічних процесів" [3, с.296].

Завдяки викладеним концептуальним засадам визнання та вимірювання вказаних об'єктів стає можливим їх подальше віддзеркалення в обліку. Своєю чергою це зумовлює відповідні зміни методологічних засад обліку. Розглядаючи цю проблему у контексті змін існуючої і формування новітньої облікової парадигми, вважаємо модифікацію чинної методології обліку логічним продовженням викладених вище онтологічних та метрологічних положень.

Методологія фундаментальних чи прикладних наук, включаючи облік, являє собою сукупність прийомів, методів, застосовуваних у науковому пізнанні світу та практичній діяльності [2, с. 382]. Окреслення новітніх методологічних засад обліку здійснюємо шляхом дедуктивного підходу до основоположного елемента облікової методології – балансу. Свого часу нами запропонована концептуальна модель балансу [5]. Вона окреслює положення, важливі для найзагальнішого (і відповідного методологічним можливостям обліку) інформаційного віддзеркалення процесів господарського освоєння сфер живого, неживого й розумного.

Зосереджуючись на господарському освоєнні сфери живого і беручи за основу економіко-енергетичних вимірювань, нині ми пропонуємо відповідну декомпозицію балансового узагальнення [4]. Його методологічна важливість полягає в тому, що пропонуване балансове узагальнення, по-перше, є віддзеркаленням стану економічної рівноваги, а, по-друге, будується на засадах теорії "золотого перерізу", зокрема, на Божественній пропорції – фундаментальній константі, свого часу досліджуваній ще фундатором бухгалтерського обліку Л.Пачолі [1, с.173]. В активі балансу ця константа віддзеркалює біоенергетичну структуру врожаю злаків, у пасиві вона описує щорічний розподіл врожаю в суспільстві.

Пропоновані балансові узагальнення стосуються як суспільства загалом, так і окремих господарств. Верифікація цих моделей за допомогою класичної типології змін у балансі засвідчує прийнятність їх застосування на макро- і мікроекономічному рівнях.

Вказані вище метрологічні властивості біологічної енергії вимірювати саму себе підтверджуються формулою енергії прогресу, за допомогою якої М.Руденко за класифікацією Ф.Кене описував розподіл врожаю між класами як енергетичними сферами суспільства [3, с.151]. Тому доречно вести мову про потенційні можливості подальшого віддзеркалення в балансі процесів господарського освоєння сфер неживого і розумного.

Зважаючи на вказане вище визначення сучасної світової економічної науки, яке беремо за основу викладених положень, пропонуємо поділяти наукові теорії, включаючи економічні, на життєствердні, сприятливі для продовження життя на Землі, та смертоносні – несприятливі чи навіть ворожі життю.

Відповідно до наведеного визначення сучасної економічної науки вона покликана і спроможна стати рятівним знанням за умови виокремлення в її структурі складової, завдяки якій триватиме життя на Землі. Цією складовою є фізична економія, згідно з положеннями якої "додаткова вартість є додаткова енергія Сонця, що споживається землянами через землеробство" [3, с. 483]. Що стосується політичної економії, то потрібна субординація: впливаючи з фізичної економії, політична економія має підпорядковуватися їй і доповнювати її.

Виходячи з викладених положень, облік, статистика, інші функції надають необхідну для управління фактографічну інформацію, котра є (або не є) рятівною. Якраз тут заховано найпосутніший "ключ" до досягнення новітньої інформаційної (включно з обліковою, статистичною тощо) парадигми.

Збагнути її рятівну сутність можна, якщо спиратися на природничі засади фізичної економії. Це потребує новітнього світоглядного бачення обліку. Пропоноване нами концептуальне окреслення новітнього каркасу обліку передбачає його побудову на онтологічних, метрологічних та методологічних засадах, що забезпечують прикладному економічному знанню статус рятівного.

1. Конфорович А.Г. Колумби математики. – К.: Рад. школа, 1982. – 223 с.; 2. Методологія / Новий словник іншомовних слів / За ред. Л.І.Шевченко. – К.: АРІЙ, 2008. – 672 с.; 3. Руденко М.Д. Енергія прогресу: Вибрані праці з економії, філософії і космології. – К.: Видавництво "Кліо", 2015. – 680 с.; 4. Шевчук В. Проблеми управління рівноважним довгостроковим розвитком економіки на засадах фізичної економії // Облік і фінанси, 2016. – №4; 5. Шевчук В. Трансформація економіки та модифікація обліку: методологічні аспекти взаємодії // Економіка України, 1997. – №4.

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЛЯ ОЦІНКИ КРЕДИТОСПРОМОЖНОСТІ ПОЗИЧАЛЬНИКІВ

Аналіз фінансового стану – один з етапів оцінки кредитоспроможності позичальника і суттєвий фактор при прийнятті рішення щодо надання кредиту банком господарюючому суб'єкту. Аналіз банком фінансового стану позичальників має свої особливості, що обумовлено низкою чинників об'єктивного і суб'єктивного характеру.

По-перше, на сьогодні серед українських банків не має єдиної методики оцінки кредитоспроможності своїх позичальників. Кожен банк самостійно розробляє підходи до оцінки кредитоспроможності. Вони фіксуються у внутрішньобанківських документах та визначаються з урахуванням вимог Положення про визначення банками України розміру кредитного ризику за активними банківськими операціями, затвердженого постановою Правління НБУ № 351 від 30.06.2016 [3]. Проте, на практиці банки замість належної оцінки кредитоспроможності позичальників обирають методики, що спрямовані на штучне завищення реального фінансового стану позичальників, під рівень власного кредитного портфеля, що обумовлено прагненням мінімізувати формування резервів за позиками [5].

Наступний чинник – відсутність достатнього інформаційного забезпечення про поточний фінансовий стан позичальників і відсутність навичок критичної оцінки об'єктивності фінансової звітності. При цьому не можна ігнорувати випадки навмисного спотворення позичальниками офіційної бухгалтерської звітності або за рахунок завищення одержуваних доходів, або заниження здійснених витрат. Жодна, навіть найдосконаліша методика аналізу фінансового стану позичальника, не забезпечує об'єктивності отриманих результатів, якщо вихідна інформація недостатньо вичерпна чи ненадійна. У цьому зв'язку при здійсненні аналітичних процедур для оцінки кредитних ризиків є необхідним залучати зовнішніх аудиторів або проводити власними силами аудиторські процедури, складовою яких є аудит облікової політики потенційного кредитора [4].

Ще однією проблемою щодо оцінки фінансового стану позичальників є масова практика оформлення підприємцями єдиного бізнесу на кілька організацій, тобто існування так званих «неформальних груп». При цьому навіть при існуванні вимоги національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку щодо складання консолідованої фінансової звітності остання не подається до банку. Відповідно до положення [3] таку консолідацію повинні здійснювати працівники відділів фінансового аналізу, які не мають ні відповідного інформаційного забезпечення, ні знань, ні часу на таку ресурсозатратну бухгалтерську процедуру.

Важливо також зауважити, що традиційні методики, що застосовуються банківськими установами при прийнятті рішень щодо надання кредитів орієнтуються на визначення ретроспективних показників на основі фінансової звітності. Визначення кредитоспроможності за допомогою фінансових коефіцієнтів характеризується певними недоліками. Основною складністю застосування даного методу є те, що в умовах нестабільної економіки, високих темпів інфляції фактичні показники діяльності підприємств не можуть слугувати єдиною базою для оцінки здатності позичальника погасити позику у визначений термін. Розраховані коефіцієнти фіксують лише мить економічного часу, залишаючи осторонь безперервні динамічні зміни. Відсутність інформації про динамічні процесив економіці збільшує невизначеність відносно фінансового стану підприємства, отже, і ризик під час кредитування [2]. При прийнятті рішень щодо кредитування інноваційно-інвестиційної діяльності використання традиційних методик є недостатнім, що обумовлює необхідність застосування методів стратегічного аналізу та економічного моделювання з врахуванням інноваційної діяльності і диференціації методики відповідно до напрямів

використання її результатів [4]. Також для адекватної оцінки кредитоспроможності позичальника необхідно враховувати, що існують особливості функціонування та розвитку різних галузей економіки. Це впливає на обрання методів проведення оцінки фінансового стану позичальника, які дозволяють враховувати стан розвитку галузі [1].

Таким чином, проведене дослідження сучасної практики та методики формування аналітичного забезпечення оцінки кредитоспроможності позичальників свідчить про їх недосконалість та існування низки недоліків: відсутність єдиної банківської методики аналізу фінансового стану позичальників, низька якість інформаційного забезпечення, що надається банку, неможливість коректно оцінити фінансовий стан «неформальних груп», статичний характер розрахованих показників, що не дає змоги спрогнозувати рівень їх змінюваності в часі тощо. Враховуючи зазначене, напрямом подальших досліджень є удосконалення аналізу фінансового стану позичальника, що є запорукою прийняття найбільш ефективних управлінських рішень відносно спільних інтересів кредитора і позичальника у забезпеченні ефективності кредитних операцій.

1. Манжос С.Б. Проблеми оцінки кредитоспроможності позичальника з урахуванням галузевих особливостей / С.Б. Манжос // Сталій розвиток економіки. – 2013. – №4 [21]. – С. 351–356; 2. Мельник К.В. Проблеми аспекти оцінки кредитоспроможності позичальників / К.В. Мельник // Економіка і суспільство. – 2016. – Випуск № 3. – С. 433–438; 3. Положення про визначення банками України розміру кредитного ризику за активними банківськими операціями, затверджене постановою Правління НБУ № 351 від 30.06.2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/v0351500-16/page>; 4. Скачко Т.М. Інформаційне забезпечення управління кредитними ризиками комерційних банків в сучасних умовах / Т.М. Скачко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2012. – вип. 22, ч. II. – С. 372–378; 5. Фоміних В.І. Проблеми оцінки кредитоспроможності вітчизняних підприємств та шляхи їх вирішення / В.І. Фоміних, Ю.В. Житникова, М.О. Ванічкіна // «Молодий вчений». – 2016. – № 202 1 (28) Частина 1. – С. 200–203.

ДО ПИТАННЯ КАПІТАЛІЗАЦІЇ ФІНАНСОВИХ ВИТРАТ

Важливого значення при розгляді фінансових витрат нині набуває їх капіталізація. Зауважимо важливу умову, визначену нормою п. 5 П(С)БО 31 «Фінансові витрати»: капіталізація фінансових витрат застосовується лише до суми тих фінансових витрат, яких можна було б уникнути, якби не здійснювались витрати на створення кваліфікаційного активу [1, с.227]. При цьому відповідно до пп. 2.2 Методичних рекомендацій № 1300 капіталізуються фінансові витрати як безпосередньо пов'язані, так і безпосередньо не пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу. Проте коли запозичення призначаються виключно для фінансування виготовлення або придбання некваліфікаційних активів, то нараховані фінансові витрати визнаються витратами того звітного періоду, за який їх було нараховано.

Капіталізація фінансових витрат починається за наявності таких умов:

- визнання витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу;
- визнання фінансових витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу;
- виконання робіт зі створення кваліфікаційного активу, включаючи технічні та адміністративні заходи, що виконуються до початку створення такого активу.

При цьому згідно з пп. 2.3 Методичних рекомендацій № 1300 капіталізація фінансових витрат здійснюється тільки протягом періоду створення кваліфікаційного активу. До витрат на створення кваліфікаційного активу належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші витрати, які включаються до собівартості такого активу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

При розрахунку суми фінансових витрат, які капіталізуються, необхідно визначити витрати на створення кваліфікаційного активу та норму капіталізації фінансових витрат. Сума фінансових витрат на створення кваліфікаційного активу, яка включається до розрахунку, залежить від того, пов'язані чи не пов'язані безпосередньо запозичення підприємства зі створенням кваліфікаційного активу.

Згідно з п. 5 П(С)БО 31 витрати на створення кваліфікаційного активу для цілей капіталізації включають лише витрати, для здійснення яких сплачуються кошти, передаються інші активи або приймаються зобов'язання з нарахуванням відсотків. При цьому витрати на створення кваліфікаційного активу для цілей капіталізації зменшуються на суму будь-яких отриманих проміжних виплат і цільового фінансування, безпосередньо пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу.

Стосовно витрат на створення запасів, які потребують суттєвого часу для виготовлення, у пп. 3.6 Методичних рекомендацій № 1300 роз'яснюється, що вони визначаються як середньомісячна собівартість незавершеного виробництва у поточному місяці, тобто шляхом ділення навпіл суми незавершеного виробництва на початок і кінець місяця. Відповідну методику розрахунку наведено в прикладі 5 додатка 2 до П(С)БО 31 «Фінансові витрати» [1, с.224].

Щодо суми фінансових витрат, яку слід капіталізувати то як встановлено п.6 П(С)БО 31 «Фінансові витрати», у разі безпосереднього позичання коштів з метою створення кваліфікаційного активу сумою фінансових витрат, що підлягає включенню до собівартості кваліфікаційного активу, є фактичні, визнані у звітному періоді фінансові витрати, пов'язані з цим запозиченням (за вирахуванням доходу від тимчасового фінансового інвестування запозичених коштів).

Зазначимо, що період створення кваліфікаційного активу не завжди повністю збігається з періодом, протягом якого нараховувались фінансові витрати, пов'язані із запозиченням. У цьому випадку капіталізація фінансових витрат відповідно до п. 11 П(С)БО 31 «Фінансові витрати» зупиняється на період, у якому на суттєвий час зупинилось виконання робіт зі створення

кваліфікаційного активу. На період зупинення виконання робіт фінансові витрати, пов'язані з утриманням частково завершених кваліфікаційних активів, визнаються фінансовими витратами того звітного періоду, за який їх нараховано[2].

Доцільно зазначити також, що в окремих випадках зупинення виконання робіт зі створення кваліфікаційного активу не призводить до припинення капіталізації фінансових витрат. Так, капіталізація фінансових витрат згідно з п. 12 П(С)БО 31 «Фінансові витрати» не зупиняється на період здійснення технічної та адміністративної роботи, а також тимчасового затримання робіт зі створення кваліфікаційного активу, що є необхідною складовою процесу його створення.

Проте якщо створення кваліфікаційного активу завершено, то капіталізація фінансових витрат припиняється. Так, відповідно до пп. 2.9 Методичних рекомендацій № 1300 капіталізація фінансових витрат припиняється, зокрема, після введення в експлуатацію основних засобів і нематеріальних активів, які створювалися на підприємстві, завершення підрядником виконання робіт за будівельним контрактом, оприбуткування готової продукції із суттєвим за часом операційним циклом. Значить, якщо створення такого активу вже завершено, проте фінансові витрати все ще нараховуються, то вони включаються до витрат звітного періоду[23, с.346].

Якщо підприємство отримує доходи від тимчасового фінансового інвестування запозичених коштів, то це впливає на суму фінансових витрат, які підлягають капіталізації. Сума фінансових витрат, що підлягає у звітному періоді включенню до собівартості кваліфікаційного активу, не може перевищувати загальної суми фінансових витрат цього звітного періоду (п. 9 П(С)БО 31).

Важливо також враховувати ситуацію, коли підприємство має позику, безпосередньо пов'язану зі створенням кваліфікаційного активу, та позику, безпосередньо не пов'язану зі створенням кваліфікаційного активу, тоді норма капіталізації за кожною з цих позик визначається у розмірі відсотка за користування кожною з них (пп. 5.2 Методичних рекомендацій № 1300).

Отже підсумовуючи викладену вище інформацію, зауважимо, що нараховані за звітний період фінансові витрати, які не підлягають включенню до собівартості кваліфікаційного активу, а належать до витрат звітного періоду, зазначають у Звіті про фінансові результати (ф. № 2).

1. Коваль Н. І. Облікове забезпечення фінансової діяльності / Н. І. Коваль // зб. наук. праць «Економічні науки»/ Луцький національний технічний університет. Серія : Облік і фінанси – Вип. №5 (20). – Ч. 1. – Луцьк, 2008. – С. 224–229; 2. Пасіка Н. Фінансові витрати: капіталізація відсотків з 1.04.2011 р. Консультативний матеріал Ліга-закон [Електронний ресурс] / Н. Пасіка. – Джерело доступу : www.nku.com.ua/.../Kod3/.../C131011_7.ht; 3. Шевчук О.А. Особливості автоматизації обліку доходів та витрат на промислових підприємствах / Шевчук О.А. // Комунальне господарство міст. – Економічні науки. – Харків: ХНУМГ, 2013. – №108. – С. 345-350.

В.Д. Шквир
Львовская Политехника
Г.Р.Бортэ
Молдавская Экономическая Академия
С.А.Охрименко
Молдавская Экономическая Академия

ОЦЕНКА УРОВНЯ РАЗВИТИЯ ТЕНЕВОЙ ИНФОРМАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКИ

Теневая экономика является важным объектом экономического исследования. Наряду с категорией «теневая» экономика очень часто используются и другие, такие как «подпольная», «неосязаемая», «параллельная», «серая», «черная», «криминальная» и др.

Последние несколько лет отмечается появление научных публикаций, в которых анализируется совершенно новое явление, связанное с теневой экономикой, но информационной или цифровой [1,2]. Представляется необходимым уточнить категорию «теневая информационная/цифровая экономика» (ТИЭ), основываясь на ее специфике с точки зрения технологии производства продуктов и услуг, жизненного цикла производства и т.д. По нашему мнению, ТИЭ – сектор экономических отношений, охватывающих все виды производственно-хозяйственной деятельности, которые по своей направленности, содержанию, характеру и форме противоречат требованиям законодательства и осуществляются вопреки государственному регулированию экономики и в обход контроля над ней. Но данное определение является весьма общим и не учитывает специфику.

Возможно расширение данной категории с учетом общих черт теневой предпринимательской деятельности, а именно: скрытый, латентный (тайный) характер, т.е. та деятельность, которая не регистрируется государственными органами и не находит отражение в официальной отчетности; охватывает все фазы процесса общественного воспроизводства (производство, распределение, обмен и потребление). Таким образом, можно предложить следующие трактовки ТИЭ [2,3,4]:

1. ТЭИ – специфическая сфера экономической деятельности с присущими ей структурой и системой экономических отношений. Специфичность задается нелегальностью, неофициальностью, а также криминальным характером экономической деятельности и сокрытия доходов.

2. ТИЭ – сектор экономических отношений, охватывающих все виды производственно-хозяйственной деятельности, которые по своей направленности, содержанию, характеру и форме противоречат требованиям существующего законодательства и осуществляются вопреки государственному регулированию экономики и в обход контроля над ней.

3. ТЭИ – индивидуальная и коллективная деятельность, являющаяся незаконной, связанная с проектированием, разработкой, распространением, поддержкой и использованием компонент информационных и коммуникационных технологий, скрываемая от общества.

Подобие между теневой экономикой и ТИЭ заключается в сходстве характеристик, сходстве функций, а также описаний видов деятельности с учетом криминальных последствий деятельности. Другими словами, теневая информационная экономика — это все незаконные и скрываемые продукты и услуги, использующие и основывающиеся на информационных технологиях. Основные экономические элементы данной сферы — это незаконные экономические взаимоотношения, незаконная деятельность, связанная с производством, распространением и использованием запрещенных продуктов и услуг.

Отдельной, до настоящего времени нерешенной проблемой является отсутствие методических основ оценки уровня развития ТИЭ. В докладе обстоятельно анализируются существующие методики оценки «традиционных» видов теневой экономики. В их числе выделяются такие, как:

анализ налоговой отчетности предприятий, производящих программную продукцию и оказывающих информационно-вычислительные услуги; разработка анкет и проведение опроса производителей и пользователей компонент информационно-коммуникационных технологий. Они обладают существенным недостатком: опираются только на статистические и отчетные данные. С другой стороны, эти методы могут предоставить информацию о структуре теневой экономики, её объектах и субъектах.

Отдельным блоком анализируются косвенные методы оценки уровня теневой экономики. Эти методы опираются на следующие макроэкономические показатели: несоответствие между уровнем национальных расходов и уровнем доходов; несоответствие между уровнем официальной и реальной занятости; метод спроса на наличные и др.

Таким образом, сделаны выводы относительно перспектив развития исследований данного междисциплинарного направления – теневой информационной экономики.

1. Бортэ Г., Охрименко С. Исследование характеристик теневой информационной экономики. Юбилейна научна конференция «Предизвикателства пред информационните технологии в контекста на „ХОРИЗОНТ 2020” 7 – 8 октомври 2016 г. Свищов, България, с. 53-59; 2. Rita Remeikiene¹, Ligita Gaspareniene. Evaluation of Digital Shadow Economy Prevention Measures. Economics and Culture. 13(01), 2016. P. 31-40; 3. The Business of Cybercrime. A Complex Business Model. ATrendMicroWhitePaper | January 2010. P. 15; 4. Охрименко С., Саркисян А., Бортэ Г. Противостояние в информационной сфере. Revista Militara. Studii de securitate și apărare. Publicație științifică. Nr. 1 (9)/2013, p. 53-61.

ЕКОЛОГІЧНИЙ ОБЛІК ЯК ЕЛЕМЕНТ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВА

Для ефективного управління підприємством з метою формування необхідної інформаційної бази постає необхідність у дослідженні об'єктів екологічної діяльності підприємства. Забезпечення потреб різних рівнів управління у своєчасній, достовірній інформації з метою прийняття ефективних управлінських рішень також вимагає врахування екологічних аспектів діяльності підприємств, що зумовлює потребу в розширенні меж традиційного бухгалтерського обліку. Тому однією з передумов покращення економічної ситуації на підприємстві є удосконалення форм і методів обліку, який надає всю необхідну інформацію про екологічну діяльність підприємства.

Екологічний облік на підприємстві – це система виявлення, вимірювання, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання, оброблення та підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень [1].

Необхідність впровадження екологічного обліку обумовлена наступним:

- рахунки підприємства повинні відображати як його відношення до навколишнього середовища, так і вплив пов'язаних із природоохоронною діяльністю витрат, ризиків і обов'язків/відповідальності на фінансове положення підприємства;
- інвесторам для ухвалення інвестиційних рішень необхідно мати у своєму розпорядженні інформацію по екологічних заходах і витратах, пов'язаних із природоохоронною діяльністю;
- менеджерам необхідно виявляти і перерозподіляти природоохоронні витрати так, щоб продукція була правильно оцінена, а інвестиційні рішення базувалися на реальних витратах і вигодах, оскільки природоохоронні заходи є також предметом управлінської діяльності;
- екологічний облік повинен стати ключем до стійкого розвитку на основі дотримання принципу екоефективності; при цьому екоефективність, припускаючи зниження дії підприємства на навколишнє природне середовище при одночасному зростанні прибутковості, може бути зміряна тільки за допомогою надання точної інформації по природоохоронних витратах, заощадженнях і дії господарської діяльності на навколишнє середовище [2].

В сучасних економічних умовах, які характеризуються динамічністю і складністю кон'юнктури ринку, посиленням конкуренції, швидкими непередбачуваними змінами законодавства, загостренням екологічних проблем екологічний облік має знайти відображення в загальній системі бухгалтерського обліку, тільки у цьому випадку він стане ефективним інструментом виконання умов еколого-економічної політики держави.

Формувати систему обліку на підприємствах необхідно у поєднанні бухгалтерського, управлінського, податкового та екологічного обліку. При цьому, необхідним є виокремлення екологічного складника у кожній із структурних частин системи обліку. Аналогічно повинна функціонувати і система контролю, а екологічний аудит – як одна із функцій управління охороною навколишнього природного середовища [5].

В системі управлінського обліку необхідно розробити методику розмежування витрат та доходів, яка б дала змогу виділити та оцінити екологічні витрати та екологічні доходи.

Відсутність певної системи методів, норм і вимог щодо відображення результатів екологічного обліку у звітності підприємства призводить до порушення інформування керівництва та, як наслідок, неналежної систематизації даних [1]. Тому в екологічній звітності підприємства

необхідно відображати не тільки витрати на природоохоронні заходи, штрафні санкції за порушення природоохоронного законодавства, а й шкоду, завдану підприємствами навколишньому середовищу, та заходи, спрямовані на її усунення[3].

Екологічний аудит буде сприяти аналізу усіх сторін організаційного, виробничого процесу і руху продукту з погляду концепції екологічного життєвого циклу, що створює передумови для зміцнення і розширення екологічної відповідальності підприємства і формування екологічно стійких підприємницьких одиниць.

Інтеграція екологічних елементів у систему традиційного обліку повинна ґрунтуватися на системі еко-балансів. Еко-баланс забезпечує системне виявлення, оцінювання і кількісне відображення негативного впливу діяльності підприємства на довкілля, зокрема агрегування отриманих даних і віддзеркалення таким чином «екологічного успіху» чи «неуспіху» підприємства. Саме за допомогою еко-балансів доцільно обліковувати і документувати вплив підприємства на довкілля[4].

Таким чином, екологічний облік на підприємстві повинен діяти як цілісна система, а його широке впровадження в загальну інформаційну систему бухгалтерського обліку дозволить на рівні підприємства здійснювати інформаційне супроводження процесу управління та представлення інформації користувачам щодо природоохоронної діяльності підприємства, що сприятиме прийняттю управлінських рішень з урахуванням економічної ефективності, соціальної справедливості та екологічної цілісності.

1. Гриценко О.І. Екологічний облік: визначення перспектив та основних засад упровадження [Електронний ресурс] / О.І. Гриценко // Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія «Економіка і суспільство». – 2016. – Випуск 2. – С. 678-683. – Режим доступу: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/2_ukr/2_2016.pdf; 2. Івахів Ю.О. Екологічний облік: суть, необхідність та розвиток [Електронний ресурс] / Ю.О. Івахів. – Режим доступу: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=58818>; 3. Купалова Г. Екологічна звітність підприємств як складова національної інформаційної системи з охорони довкілля [Електронний ресурс] / Г. Купалова, Т. Матвієнко // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія «Економіка». – 2012. – Випуск 142. – С. 12-16. Режим доступу: [file:///C:/Users/User/Downloads/VKNU_Ekop_2012_142_5%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/User/Downloads/VKNU_Ekop_2012_142_5%20(1).pdf); 4. Пікінер В.В. Передумови інтегрування екологічної складової у систему обліку на підприємствах / В.В. Пікінер, Ю.В. Степаненко. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/35_NOBG_2013/Economics/7_153208.doc.htm; 5. Фостолович В.А. Екологічний облік як елемент інноваційного підходу еколога-економічної системи управління сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс] / В.А. Фостолович, М.В. Агапова // Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Інноваційна економіка». – 2013. – Випуск 1 (39). – С. 141-144. – Режим доступу: [http://base.dnsgb.com.ua/files/journal/Innovastijna-ekonomika/IE-1\(39\)-2013/36.pdf](http://base.dnsgb.com.ua/files/journal/Innovastijna-ekonomika/IE-1(39)-2013/36.pdf).

ІНСТИТУЦІЙНИЙ АСПЕКТ РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Процеси глобалізації в світовій економіці, всебічне поглиблення міжнародних відносин, розвиток ТНК, холдингових, промислово-фінансових груп, франчайзингових об'єднань тощо, вимагають створення в кожній країні ефективної ринкової інфраструктури. Належне функціонування ринку вимагає адекватної системи управління господарюючими суб'єктами як найважливішого чинника впливу на працівників з метою досягнення поставлених цілей.

Облікова діяльність тісно пов'язана і переплітається з усіма функціями управління: планування, організація, мотивація і контроль. Жодна з функцій управління не може бути виконана, якщо не буде забезпечений належний доступ до інформації керівництва і менеджерів, які їх реалізують. Таку інформацію надає насамперед система управлінського обліку, який як самостійна сфера економічних знань з'явився в країнах з розвинутою ринковою економікою декілька десятиліть тому, хоча окремі положення його концепції та методики зародилися ще на межі XIX – XX століть. Тривалий час управлінський облік існував лише в реєстраціях господарських операцій методом подвійного запису та складання фінансової звітності. Виробничий облік, який пізніше став основою управлінського обліку, здійснював тільки узагальнення витрат для калькулювання (обчислення) собівартості продукції. Проте, вже на початку XX століття стало зрозумілим, що традиційний облік не повною мірою задовольняє потреби управління в умовах загострення конкуренції, ускладнення технології та організації виробництва. Внаслідок цього на основі розробки методів нормування праці (система Ф. Тейлора) Г. Емерсон у своїй книзі «Продуктивність праці як основа оперативної роботи і заробітної плати» вперше здійснив спробу виділити облік витрат виробництва в самостійний напрямок облікової роботи. Вагомий вклад у розвиток управлінського обліку вніс Ч. Гаррісон, який у 1912 р. опублікував концепцію обліку, що дістала назву «стандарт-кост». У 1923 р. Дж. Кларк обґрунтував необхідність поділу витрат на змінні та постійні. Ці ідеї були розвинуті у роботах Дж. Харріса, який у 1936 р. обґрунтував концепцію калькулювання прямих витрат- «директ-костинг». Починаючи з середини 30-х років XX ст. наукові розробки попередніх років набули практичного втілення у створених прогресивних системах виробничого обліку та управління «стандарт-кост», «директ-костинг», метод однорідних секцій та облік за центрами відповідальності). У 50-х роках XX ст. управлінський облік утверджується як наука. На початку 70-х років XX ст. провідні спеціалісти Інституту управлінських бухгалтерів США починають створювати положення (стандарт) управлінського обліку, які мають рекомендаційний характер і містять мінімальний обсяг знань, необхідний для ефективного ведення управлінського обліку в компаніях. На сьогодні розроблено і затверджено близько 60 таких положень, які відповідно до призначення об'єднані у п'ять груп (цілі; термінологія; концепції; практика і техніка; управління обліковою діяльністю). Глобалізація економіки, розвиток транснаціональних корпорацій призвів до того, що вже сьогодні управлінський облік набув стратегічного характеру. Купер Р. і Каплан Р. обґрунтували актуальність калькулювання на основі аналізу діяльності. На початку 90-х років XX ст. Міжнародною федерацією бухгалтерів були прийняті перші нормативи з управлінського обліку. Так, зокрема, в нормативі 1 (1989р.) сформульовано «Концепції управлінського обліку». Цікавими з позиції теоретизації управлінського обліку є дослідження проведені Хонгреном Ч., Фостером Дж., Датаром Ш., Гаррісоном Р., Норіном Е., Брюером П., які розкривають питання теорії і практики інформаційного забезпечення управління бізнесом; здійснюють опис фундаментальних основ класичного управлінського обліку; наведені новітні калькуляційні системи, бюджетні технології, організаційні прийоми, які пов'язані з стратегічними аспектами управління; показують майбутні напрямки розвитку управлінського

обліку в бізнесі у найближчий час. Расказова – Ніколаєва С.О., Шебек С.В., Ніколаєв Є.О. наводять найбільш актуальні в даний час напрямки управлінського обліку: нормування, планування і бюджетування, облік витрат і результатів, калькулювання собівартості, розглядають концепції і інструменти управлінського обліку. Каверіна О.Д. розкриває взаємозв'язок управлінського обліку і менеджменту на підприємстві, показує особливу роль в обґрунтуванні управлінських рішень новітніх систем калькулювання собівартості (ABC – костинг, таргет – костинг, кайдзен – костинг) і бюджетування та приділяє значну увагу традиційним і стратегічним аспектам управлінського обліку. Вітчизняні науковці Куцик П.О., Бачинський В.І., Полянська О.А. критично проаналізували та узагальнили умови виникнення, тенденції та характерні особливості історичного розвитку і становлення управлінського обліку як науки і практики в країнах з розвинутою ринковою економікою та сформулювали його концептуальні основи. Корінько М.Д., Столяренко О.М. узагальнили практику організації управлінського обліку відповідно до потреб користувачів в інформації для цілей управління діяльністю. Досить ґрунтовно дослідили проблеми формування управлінської звітності в умовах застосування інформаційних технологій Сопко В.В., Бенько М.М., Гончаренко О.М. та ін. Однак у переважній більшості праць досліджуються лише окремі аспекти управлінського обліку. Відсутні дослідження на перетині таких галузей наукових знань як планування, бюджетування, ціноутворення, фінанси, моделювання, облік, контроль, аналіз та менеджмент. Невирішеність проблематики формування управлінського обліку в ТНК в умовах глобалізаційних дисбалансів потребує його компетентного дослідження, з метою забезпечення зрозумілості обліку різними (або внутрішніми) користувачами, підвищення його аналітичності, інформаційної цінності для вітчизняних та зарубіжних інвесторів. Саме тому автори проекту фундаментального дослідження планують розробити і імплементувати новітню концепцію розвитку управлінського обліку в ТНК, аналогів якої немає у закордонних та вітчизняних наукових середовищах і яка дозволить дати відповіді на вирішення поставлених проблемних питань.

ЕКОНОМІЧНА ДІАГНОСТИКА ЯК ЕЛЕМЕНТ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ ТОРГОВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

В сучасних умовах фінансової нестабільності важливого значення набуває економічна діагностика діяльності торговельних підприємств. Торговельні підприємства повинні оперативного реагувати на зміни як у внутрішньому, так і зовнішньому середовищі, шляхом прийняття оптимальних управлінських рішень. Тобто на торговельних підприємствах повинна бути створена належна система управління господарською діяльністю підприємств, чільне місце в якій відводиться економічній діагностиці.

Успішне функціонування торговельного підприємства потребує ефективного управління за допомогою функцій менеджменту: планування, організація, мотивація, контроль, координація, облік і аналіз. Серед виділених функцій особливу роль відіграють планування, контроль, облік і аналіз, а отже і економічна діагностика. Як правило, економічну діагностику ототожнюють з економічним аналізом діяльності торговельних підприємств. Проте, економічна діагностика не лише направлена на визначення кількісних параметрів досліджуваних явищ та процесів діяльності торговельного підприємства, а й на виявлення причинно-наслідкових зв'язків між ними [1-3].

Таким чином, економічна діагностика передбачає комплексне дослідження суб'єкта господарювання з метою одержання достовірної інформації про поточний стан торговельного підприємства та перспективи його розвитку.

Основними завданнями економічної діагностики торговельного підприємства є: вивчення та оцінка факторів впливу зовнішнього середовища на стан підприємства; об'єктивна оцінка стану об'єкта в умовах обмеженої інформації; визначення відхилень від планових економічних показників; виявлення причинно-наслідкових зв'язків між показниками; інтерпретація параметрів, процесів і тенденцій, що відбуваються; узагальнення результатів діагностики для прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо оптимізації діяльності об'єкта [1-3].

Основними функціями економічної діагностики торговельного підприємства можна вважати: аналітичну – систематичне дослідження стану об'єкта за обраними параметрами; інформаційну – забезпечення процесу прийняття управлінських рішень необхідними даними; регулюючу – забезпечення усунення відхилень розвитку об'єкта дослідження відпланового режиму функціонування [1-3].

У переважній більшості використовують такі види економічної діагностики торговельного підприємства, як:

- експрес-діагностика – швидке дослідження різних процесів торговельної діяльності підприємства з метою виявлення проблемних моментів та отримання оцінки поточного стану;
- детальна (комплексна, інтегральна) діагностика – комплексне аналітичне дослідження, що дає чітке розуміння поточного стану торговельного підприємства ситуації та є основою для прийняття відповідних управлінських рішень щодо досягнення запланованих результатів діяльності.

Для проведення коректної, достовірної економічної діагностики повинна бути розроблена система показників та методологія її проведення, яка б враховувала та відображала усі особливості діяльності конкретного торговельного підприємства, а також сприяла якісному проведенню процесу діагностики та допомагала зорієнтувати менеджерів на прийняття оптимальних управлінських рішень опираючись на одержану інформацію [1-3].

Також важливе значення має організація процесу економічної діагностики, що повинна охоплювати комплекс завдань організаційного, технічного та економічного характеру. Правильно

організований процес економічної діагностики дозволить здійснювати належне інформаційне забезпечення системи управління діяльністю торговельного підприємства та прийняття ефективних рішень у конкурентному середовищі.

Отже, економічна діагностика торговельного підприємства повинна постійно супроводжувати процес управління, оскільки вона дозволяє виявити проблемні моменти та тенденції розвитку суб'єкта господарювання, що вимагає прийняття своєчасних оптимальних управлінських рішень. Подальших досліджень потребує розроблення системи показників та методології проведення економічної діагностики.

1. Афанасьєв М.В. Економічна діагностика: [навч.-метод. посіб.] / М. Афанасьєв, Г.Білоконенко.- Х.: ВД «ІНЖЕК», 2007.-296 с.; 2. Сагалакова Н.О. Роль економічної діагностики в системі управління діяльністю торговельного підприємства / Н.О. Сагалакова // Вісник Донецького державного університету економіки і торгівлі. Серія: Економічні науки. – 2005. – № 4 (28). – С. 179-184; 3. Сагалакова Н.О. Система показників-індикаторів економічної діагностики діяльності торговельного підприємства / Н.О. Сагалакова // Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки. – Т. 2. – 2010. – № 2. – С. 19-24.

СТРУКТУРУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Потреби сучасного економічного розвитку вимагають розв'язання все нових і нових завдань в управлінні підприємством. Для вирішення поточних завдань та досягнення стратегічної мети розвитку, особливу вагу необхідно приділяти системі збору інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Сьогодні інформаційна база управління підприємством не обмежується лише складанням фінансової звітності, а найбільший інформаційний попит становить формування управлінської звітності. Раніше, основні аспекти щодо підготовки управлінської звітності розглядалися у контексті досліджень організації управлінського обліку або впровадженню МСФЗ. Протягом останніх десяти років, вітчизняні науковці все більше уваги приділяють питанням підготовки та подання управлінської звітності, і на сьогоднішній день вони сформуливали розмаїття думок та поглядів щодо трактування поняття «управлінська звітність», її призначення, завдання, класифікації, складу, структури, форм подання, вимог щодо інформації, методик підготовки, показників, критеріїв, підходів щодо організації управлінського обліку тощо.

Різні концептуальні аспекти та теоретичні основи формування управлінської звітності відображено у працях вітчизняних науковців: Бутинця Ф.Ф., Гарасима П.М., Голова С.Ф., Гуцайлюка З.В., Лисенка Д.В., Любимова М.О., Карпенка О.В., Король С.Я., Кузнецової С.А., Куцика П.О., Нападовської Л.В., Нашкерської Г.В., Пушкара М.С., Сопка В.В., Чумаченка М.Г., Шигуна М.М., Хомина П.Я. та ін.

Проаналізувавши погляди різних науковців, ними виділено три основні підходи до структурування управлінської звітності підприємства, зокрема:

- 1) управлінська звітність про фінансовий стан, результати діяльності та зміни фінансового стану підприємства (бюджет доходів і витрат, кошториси витрат підрозділів, виробничий план, бюджет руху грошових коштів, платіжний календар, інвестиційний план тощо);
- 2) управлінська звітність за ключовими показниками діяльності;
- 3) управлінська звітність про використання бюджетів підприємства (звіти про рух грошових коштів, про доходи і витрати, про капітальні вкладення тощо) [1 – 2].

Для розроблення структури управлінської звітності на підприємстві необхідно першочергово врахувати особливості і специфіку його функціонування. Систематизація звітних даних за певними ознаками, а також набір показників та формування інформаційної бази доцільно регламентувати в обліковій політиці підприємства шляхом розроблення внутрішнього положення щодо формування управлінської звітності. Вважаємо доцільним та об'єктивним, на нашу думку, запропонувати функціональну типову структуру управлінської звітності підприємства, яка буде відображати склад звітності, основних її користувачів та уточнювати звітну інформацію за центрами відповідальності, що представлена у таблиці.

Таблиця

Структура управлінської звітності підприємства та її інформаційне призначення

Склад звітності	Основні користувачі звітності
Управлінська звітність про фінансові результати	
Звіт про рух грошових коштів	Керівництво підприємства, бюджетний комітет
Звіт про фінансові результати (прибутки і збитки)	
Прогнозований баланс (управлінський баланс)	
Управлінська звітність про виконання операційних бюджетів	
Звіт про дебіторську заборгованість	Керівник відділу реалізації, бухгалтерія, фінансовий відділ
Звіт про кредиторську заборгованість	Керівник відділу постачання, бухгалтерія, фінансовий відділ

1	2
Звіт про закупівлю сировини, матеріалів	Керівники відділів постачання, виробництва
Звіт про реалізацію готової продукції	Керівник відділу реалізації продукції
Звіт про запаси сировини і готової продукції	Керівники відділів постачання, реалізації, складу
Звіт про обсяги незавершеного виробництва	Керівники відділу реалізації, виробництва, головний інженер
Звіт про оплату праці	Бухгалтерія, фінансовий відділ, керівництво підприємства
Звіт про фінансові результати операційної діяльності	Керівництво підприємства, менеджери різних рівнів управління
Управлінська звітність про виконання фінансових бюджетів	
Звіт про капітальні вкладення	Керівництво підприємства, власники, акціонери
Звіт про власний капітал	
Звіт рух грошових коштів	
Звіт про фінансові результати фінансової діяльності	
Управлінська звітність за центрами відповідальності	
Звіт про результати центру відповідальності (дохідів, витрат, прибутку (збитку), інвестицій тощо)	Керівники центрів відповідальності, менеджери різних рівнів управління

Таким чином, нами досліджено окремі складові управлінської звітності, що пов'язані з обліково-аналітичною та планово-бюджетною інформацією, яка в свою чергу дозволить інформаційно-обліковій системі підприємства провести аналіз та забезпечити контроль за розширенням діяльності підприємства і досягти запланованих фінансових результатів. Необхідно зазначити, що інформація отримана з «традиційних» управлінських систем, є недостатньою для прийняття раціональних управлінських рішень, тому потрібні систематизовані дані з різних складових звітності, що являють собою джерела інформації для покращення якості, як для управління підприємством, так і для контролю за діяльністю бізнес-процесів. Особливо важливою для аналізу і контролю ефективності виробництва є інформація, яка демонструє рівень досягнення поставлених цілей для керівників, менеджерів та облікових працівників.

1. Кузнецова С.А. *Інтегрована управлінська звітність: глобальні виклики та локальні рішення в епоху ноосфери* / С.А. Кузнецова // *Економічний нобелівський вісник*. – 2014. – №1(7). – С. 270-279. 2. Лысенко Д. *Организация управленческого учета* / Д. Лысенко // *Аудит и налогообложение*. – 2009. – №2–4. – С. 1–15.

УПРАВЛІННЯ ДОКУМЕНТООБІГОМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ОСНОВІ КОНЦЕПЦІЇ ЖИТТЄВОГО ЦИКЛУ ДОКУМЕНТА

Еволюційні зміни, які відбуваються в економічній теорії, системі управління, технологічних та інформаційних секторах, об'єктивно впливають на вектор адаптації організації та методики бухгалтерського обліку в умовах становлення е-економіки в Україні та документального забезпечення обліково-аналітичної системи підприємства зокрема.

Організація документообігу бухгалтерського обліку на підприємстві регламентується Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, відповідно п. 2.1. якого «первинні документи – це документи, створені у письмовій або електронній формі» [1]. Підприємство самостійно застосовує практики та інструменти документообігу бухгалтерського обліку (рис.1).

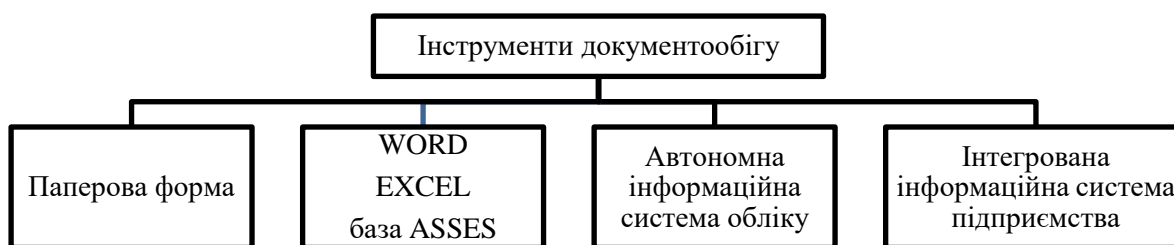


Рис. 1. Інструменти реалізації процесу документообігу на підприємстві

Класичною формою документообігу бухгалтерського обліку вважається паперова, хоча загальна комп'ютеризація всіх сфер життєдіяльності сучасної людини поступово відсторонює її за межі реальних практик в обліку. Програми стандартного пакету Microsoft Office достатньо ефективно продовжують використовувати невеликі фірми для складання та збереження бухгалтерських документів, проте все більше підприємств стикаються з гострою необхідністю створення загальної системи електронного документообігу всіх без виключення напрямів діяльності, незважаючи на неминуче зростання витрат, необхідних для придбання відповідного технічного та програмного забезпечення.

Об'єктом всіх представлених на рисунку інструментів виступає документ як носій певної інформації. Відповідно основним положенням еволюційної економічної теорії [2] життєвий цикл кожного документу складається з декількох етапів. Визначені п. 1.1. Положення етапи документообігу можна ідентифікувати як етапи життєвого циклу документа (рис. 2). І хоча прямо в Положенні не зазначено про можливість знищення документа, проте очевидно, що зберігати документи тривалий час неможливо та й витратно, тому п. 6.6 окреслює варіант, який передбачає встановлення строків зберігання документів згідно з нормативно-правовим актом, затвердженим центральним органом виконавчої влади у сфері архівної справи і діловодства, після закінчення строку документи знищуються.

Положення не містить прямого опису порядку застосування електронних документів бухгалтерського обліку та їх документообігу, проте п. 2.3 переадресовує запит до вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

Етапи електронного документообігу, визначені статтею 9 Закону України [3], в контексті положень еволюційної економіки можна розглядати як етапи життєвого циклу електронного документа, а кожний етап, в свою чергу, – як процес. Отже, для електронного документа

визначають: створення, оброблення, відправлення та передавання, одержання, перевірка цілісності, використання, зберігання, знищення.

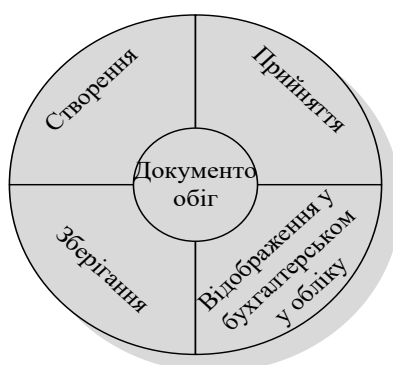


Рис. 2. Етапи документообігу відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку

Технологічні зміни в сфері інформаційних систем призводять до постійного процесу корегування етапів електронного документообігу, проте результат не порушує цілісної концепції життєвого циклу документа. Цей підхід дозволяє реалізувати управління документообігом в цілому на підприємстві та в бухгалтерському обліку зокрема. Зарубіжним практикам не характерно виокремлення документообігу в окрему категорію, однак аналогом вважаються стратегії управління документами на паперових носіях (Recordsmanagement (RM)) та управління життєвим циклом інформації (Informationlifecyclemanagement (ILM)) засобами обчислювальної техніки, які стали платформою для формування бухгалтерського обліку в автономну інформаційну систему із подальшим включенням окремим модулем в інтегровану інформаційну систему підприємства, прикладом якої виступає система ERP-класу.

Таким чином, порядок документообігу бухгалтерського обліку визначається особливостями законодавства, національними традиціями, положеннями економічної теорії, концепціями управління, в той час як інформаційні технології виступають інструментом реалізації управління документообігом на всіх етапах життєвого циклу документа бухгалтерського обліку.

1. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>; 2. Кузьмін О. Є. Досягнення і проблеми еволюційної економіки: моногр. [О. Є. Кузьмін, Ю.І. Сидоров, В. В. Козик]. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2011. – 252 с.; 3. Про електронні документи та електронний документообіг [Електронний ресурс]: Закон України від 22.05.2003 р. № 851-IV.-Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/851-15>.

ЗМІСТ

Викладання бухгалтерських дисциплін у Львівській політехніці: історичні розвідки.....	7
Адамик О.В. Аудит технічного забезпечення КСБО	11
Андрусь О.І. Проблема активізації професійної підготовки обліково-аналітичних працівників.....	13
Антонова І.А. Роль планування товарних запасів у підвищенні ефективності діяльності підприємства	15
Бандура З.Л. Особливості нарахування і оподаткування доходу фізичних осіб, отриманого за сумісництвом.....	17
Барановська С.П. Забезпечення системи управління підприємством із застосуванням сучасних інформаційних технологій.....	19
Бець М.Т. Формування індикаторів оцінки соціально-екологічної відповідальності підприємництва.....	20
Бондар М.І. Креативний облік в системі менеджменту.....	22
Бондаренко Л.П. Ключові проблеми роботи українських банків у соціальних мережах Facebook і Twitter.....	24
Борщук І.В. Особливості обліку похідних цінних паперів та інструментів хеджування у портфелі банку.....	25
Бруханський Р.Ф. Взаємодія облікового забезпечення тактичного, оперативного і стратегічного управління.....	26
Бурлан С.А., Каткова Н.В. Еволюція обліку в системі стратегічного управління підприємством.....	28
Бучко Н.В. Нюанси документального оформлення прокату майна: сучасні тенденції.....	30
Вакун О.В. Пятничук І.Д. Сутність обліково-аналітичного забезпечення в системі управління підприємством.....	32
Вербицька Г.Л. Становлення та розвиток бухгалтерського обліку.....	34
Верига Ю.А., Кулик В.А. Науковий доробок вчених-обліковців Полтавського Університету економіки і торгівлі у науку про бухгалтерський облік.....	36
Височан О.О. Проблеми і перспективи розвитку бухгалтерського обліку в організаціях некомерційного сектору економіки.....	38
Віблій П.І., Бондаренко Л.П., Ільчук П.Г. Інвестиційні витрати на реалізацію інноваційної діяльності підприємств в Україні.....	40
Віблій П.І., Іванчо С.В. Інвестування інноваційних процесів.....	41
Вінярська М.Р. Вплив організаційно-технологічних особливостей логістичної діяльності на побудову системи бухгалтерського обліку логістичних підприємств.....	42
Волощук Л.О. Проблеми обліково-аналітичного забезпечення безпекоорієнтованого управління інноваційним розвитком підприємства.....	43
Волощук Л.О., Кірсанова В.В. Аналіз та оцінювання інноваційного розвитку торговельного підприємства.....	45
Воляник Г.М. Вплив дуальної освіти на якість підготовки обліково – аналітичних працівників.....	47
Воронжак П.В., Філіппова С.В. Інформаційні технології в обліково-аналітичному забезпеченні стратегії інноваційного розвитку промислового підприємства.....	49
Воронко О.С. Аналіз ефективності використання необоротних активів підприємства.....	51
Воронко Р.М. Основні характеристики контрольних моделей для застосування у ризик-менеджменті.....	53
Воронко Р.М., Вовчик Н.Л. Завдання та послідовність внутрішнього контролю витрат хлібопекарських підприємств.....	55
Воскресенська Т.І. Соціальне підприємництво: аналіз доцільності створення та перспектив розвитку в Україні.....	57
Воськало В.І., Воськало Н.М. Проблемні аспекти консолідації фінансової звітності.....	59
Гадзевич О.І. Діагностування в системі забезпечення економічної безпеки підприємств.....	60
Гарасим П.М., Клим Н.М. Інформаційне забезпечення фінансового аналізу діяльності національних природних парків України.....	61

Гаращук О.В., Куценко В.І. Стратегія формування парадигми менеджменту сфери послуг у контексті загальноцивілізаційних тенденцій.....	63
Глушко О.В. Передумови та перспективи розвитку соціальної відповідальності бізнесу.....	65
Голов С.Ф. Інформаційне забезпечення інтегрованого звітування.....	67
Головчак Г.В. Аналіз стану ринку житлово-комунальних послуг України.....	69
Гороховець Ю.А. Облікове відображення нематеріальних активів в системі вартісно-орієнтованого управління корпорацій: сучасний стан та підходи до удосконалення.....	71
Гринь В.П. Особливості обліково-аналітичного забезпечення вітчизняних сільськогосподарських підприємств.....	73
Грицай О.І. Інформаційне забезпечення обліку витрат на маркетинг промислового підприємства.....	75
Гуцайлюк З.В., Тарас В.М. Інформаційна система стратегічного обліку: проблем формування.....	77
Гуцаленко Л.В. Дієвість облікових функцій в системі менеджменту підприємств в умовах кризових явищ.....	79
Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я. Зародження облікової культури в Карфагені.....	81
Данько Т.І. Контролінг в системі управління торговельними підприємствами.....	83
Демків Н.І., Полякова Л.М. Розвиток аудиту енергозбереження в Україні.....	85
Денисенко М.П., Хаустова Є.Б. Аналіз інтелектуального капіталу та його складових за показниками модифікованого балансу.....	87
Дерун І.А. Способи фінансових зловживань електронних розрахунків.....	89
Дерун І.А., Алістратова М.А. Удосконалення обліку отриманих кредитів на основі законодавчо-нормативного забезпечення.....	91
Дзюбіна А.В., Копець Г.Р., Галаз Л.В. Практика обліково-аналітичного забезпечення комунального енергоменеджменту.....	93
Дзьоба Н.Б. Обліково-аналітичне забезпечення збалансованості грошових потоків.....	94
Докуніна К.І. Бухгалтерський облік – складова інформаційного забезпечення проведення аудиту.....	95
Дорош О.І., Струк М.А. Проблеми адаптування бухгалтерського обліку України до законодавства ЄС в умовах євроінтеграції.....	97
Доценко О.В. Проблемні питання обліку реалізації основних засобів.....	98
Дубініна М.В., Ксьонжик І.В., Горбач С.О. Формування емоційної компетентності бухгалтерів.....	101
Жежуха В.Й., Стасів Н.В. Особливості використання методів та ухвалення управлінських рішень під час реалізації фандрайзингових проєктів.....	103
Журавель Г.П. Собівартість потребує державної реабілітації.....	105
Завербний А.С. Проблеми і перспективи використання енергоаудиту в кризових умовах господарювання.....	107
Завербний А.С., Багнюк С.М. Інформаційно-облікові системи та бази даних в українській митниці: проблеми і перспективи розвитку в умовах євроінтеграції.....	109
Завербний А.С., Ільницький В.С. Стандартизування бухгалтерського обліку в Україні в умовах євроінтеграції: проблеми та перспективи.....	111
Загородній А.Г., Бабінська С.Я. Асиметрія інформації у процесі реалізації інноваційного проєкту.....	112
Загородній А.Г., Оліховський В.Я. Принципи податкового планування.....	114
Захарченко В.І., Аль-Шаргі Фахд. Удосконалення процесу управління нематеріальними активами підприємства.....	116
Захарченко В.І., Захарченко Н.В. Дослідження понятійного апарату адаптивного управління у промисловості.....	118
Захарченко В.І., Метіль Т.К. Підвищення ефективності систем оперативного управління виробництвом з використанням модельного апарату.....	120
Захарченко В.І., Стремядін В.М. Передпланова оцінка результативності менеджменту у виноробній галузі.....	122
Зеленко С.В., Гаражджук І.В. Особливості обліку логістичних витрат на сільськогосподарських підприємствах.....	124
Зубілевич С.Я. Обліково-аналітичне забезпечення виплат працівникам підприємств.....	126
Касян С.Я. Комунікаційна ефективність та конкурентні переваги від інтенсифікації маркетингових інформаційних сигналів на ринках.....	128
Карп'як Я.С. Організація бухгалтерського обліку документального підтвердження доходів та витрат, що враховуються при оподаткуванні підприємств.....	130

Кіндрацька Г.І. Кредитоспроможність підприємства: еволюція механізму її оцінювання.....	132
Кіндрацька Л.М. Економічна інформація в управлінні суб'єктом господарювання.....	134
Коваль З.О. Аналіз маркетингової стратегії вартісно-орієнтованого підприємства на різних етапах життєвого циклу.....	136
Коваль Л.В. Вплив процесів сучасності на формування економічного потенціалу підприємств.....	138
Козаченко Л.А., Костирко А.Г. Система обліково-аналітичного забезпечення менеджменту в сучасній практиці підприємств агропромислового комплексу.....	140
Копець Г.Р., Рачинська Г.В., Урікова О.М. Обліково-аналітичне забезпечення енергоменеджменту бюджетних установ.....	142
Корягін М.В., Чік М.Ю. Передумови впровадження Lean обліку на підприємстві.....	143
Косар Н.С., Кузьо Н.С. Особливості інформаційного забезпечення маркетингових рішень у сучасних умовах.....	145
Коцкулич Т.Я., Хома С.В., Степанюк О.С. Проблемні питання обліку витрат на розвідку запасів корисних копалин нафтогазовидобувними підприємствами.....	146
Коць І.І. Діагностика толінгових операцій за пріоритетними мотивами вітчизняних переробних підприємств.....	148
Крикавський Є.В., Якимшин Л.Я. Перспективи розвитку обліку соціальної відповідальності промислового підприємства.....	150
Кріль Я.Я. Фінансові санкції за порушення трудового законодавства.....	152
Крупка Я.Д. Про обліково-інформаційне забезпечення оцінки інвестиційної привабливості підприємств.....	154
Кузьма Х.В. Нормативно-правове забезпечення комісійних операцій.....	156
Кузьмінська О.Е. Аналіз інформаційного навантаження звіту про власний капітал підприємств.....	158
Кулиняк Ю.І. Оцінювання стратегічного рівня малих підприємств.....	160
Куцик П.О. Управлінський облік в інтегрованій адаптивній системі бухгалтерського обліку: сучасна диспозиція.....	162
Кучма М.І., Старко І.Є. Підходи до оцінки та управління інтелектуальною власністю вищими навчальними закладами.....	165
Лазаришина І.Д. Концептуальні засади функціональності економічного аналізу.....	167
Левик І.С. Розвиток облікових функцій.....	168
Легенчук С.Ф. Багатоваріантність в бухгалтерському обліку: сучасний стан та напрями розвитку.....	170
Лемішовська О.С. Методи облікової оцінки: концепція німецької наукової школи ХІХ ст.....	172
Литвиненко Н.О. Суб'єкти державного контролю в Україні.....	174
Ліпич Л.Г., Зеленко О.М. Інструменти логістики в управлінні сільськогосподарськими підприємствами.....	175
Лоханова Н.О. Звітність за сегментами – дискусійні аспекти.....	177
Луцок І.В. Модифікація завдань бухгалтерського обліку відповідно до інформаційних потреб управління якістю.....	179
Марценюк Р.А. Облік консигнаційних операцій у консигнанта: теоретико-практичний аспект.....	181
Маслак О.О., Дорошкевич К.О. Обліково-аналітичне забезпечення оцінювання та запобігання ризиків формування системи кластеризації національної економіки в умовах інноваційного розвитку.....	183
Мельник Н.Г. Бухгалтерський облік як складова боротьби з корупцією.....	185
Мельник О.Г., Адамів М.Є. Уніфікація фінансового виміру діагностики неплатоспроможності та банкрутства підприємств в умовах європейської інтеграції.....	187
Микитюк Н.О. Сутнісні аспекти обліку об'єктів права інтелектуальної власності як основи інтелектуального капіталу.....	189
Мохняк В.С. Проблеми фінансової звітності кредитних спілок.....	191
Мулик Т.О. Роль управлінського аналізу у прийнятті управлінських рішень.....	192
Муравський В.В. Автоматизація обліку та інвентаризації землі з використанням безпілотних літальних апаратів.....	194
Нашкерська М.М. Управління матеріальними ресурсами бюджетної установи.....	195
Новак У.П., Огородник М.М. Санаційний аудит як інструмент антикризового управління підприємства.....	197
Ольшанська М.В., Димид К.Т. Проблеми організації безготівкових розрахунків на підприємстві.....	198

Ольшанська М.В., Галас С.М. Оцінка вартості підприємства як показник діяльності підприємства.....	200
Орлова В.К., Кафка С.М. Формування оцінки в бухгалтерському обліку.....	202
Пантелеєв В.П. Сучасні вимоги до організації внутрішнього контролю.....	204
Парасій – Вергуненко І.М. Методика аналізу ділового партнерства.....	206
Петрик О.А. Освіта і сертифікація аудиторів: перспективи вирішення проблем в Україні.....	208
Пилипенко А.А. Організація обліково-аналітичного забезпечення управління витратами інтегрованого об'єднання підприємств.....	210
Пилипів Н.І., Мотиль В.М. Когнітивна карта впливу організації управлінського обліку на формування інформаційної бази в контексті забезпечення сталого економічного розвитку будівельних підприємств.....	212
Плотніченко І.Б. Організація інтегрованої системи бухгалтерського обліку в онлайн-торгівлі.....	214
Погорелов Ю.С., Івченко Є.А. Обліково-аналітичне забезпечення як елемент системи економічної безпеки підприємства.....	216
Примаченко О.Л. Вилучені вклади і паї: організаційно-облікові особливості.....	218
Проскуріна Н.М. Процес інформування про недоліки внутрішнього контролю при аудиті фінансової звітності.....	220
Процикевич А.І. Напрями державного регулювання інвестиційної діяльності в умовах транзитивної економіки.....	222
Псуй М.С., Вільховецький В.І. Переваги й недоліки обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємств із використанням інформаційних технологій.....	223
Пушкар М.С. Створення загальної системи обліку майбутнього.....	225
Рожелюк В.М., Денчук П.Н. Технологічні процедури переробки сільськогосподарської продукції в контексті організації обліку бізнес-процесів.....	227
Романів Є.М., Приймак С.В. Достовірна фінансова звітність – запорука успішної роботи підприємства.....	229
Руда М.В. Особливості інформаційно-аналітичного забезпечення міжнародної маркетингової діяльності українських підприємств на ринках ЄС.....	231
Руда Т.П. Проблемні аспекти формування облікової політики.....	233
Русин-Гриник Р.Р. Вплив розвитку інформаційної інфраструктури на конкурентоспроможність підприємництва.....	235
Рябкова О.В. Критерії результативності машинобудівних підприємств.....	236
Рядська В.В. Проблеми забезпечення достовірності інтегрованих звітів.....	238
Сажинець С.Й. Класифікація необоротних активів промислового підприємства та її використання при формуванні показників фінансової звітності.....	240
Сатир Л.М. Обліково-аналітичний аспект забезпечення економічної безпеки системи менеджменту підприємства.....	242
Селіванова Н.М. Проблеми та шляхи вдосконалення науково-дослідницької діяльності студентів-економістів.....	244
Семанюк В.З. Розвиток обліку та облікового знання в аграрному суспільстві.....	246
Славкова О.П., Глушаченко А.І. Організація процесу документування в сучасних умовах.....	248
Stanasyuk Natalia, Mirzoieva Diana. Meaning of international accounting organizations in globalization process.....	250
Станасюк Н.С., Шпілька О.С. International accounting certification programs.....	252
Стельмах Х.П. Витрати на поліпшення основних засобів машинобудівних підприємств.....	254
Степовий О.Г. Бухгалтерський фах через 20 років: потенційно можливі перспективи.....	256
Телюк Н.В. Процедури консолідації фінансової звітності: теоретичний аспект.....	258
Тесак О.В. Чинники впливу на ризики взаємовідносин промислового підприємства з науково-дослідними організаціями.....	260
Тивончук О.І. Якісні характеристики обліково-звітної інформації.....	261
Фарат О.В. Аналіз та ідентифікування резервів підвищення конкурентоспроможності продукції промислових підприємств.....	263
Філіппова С.В., Філіппов В.Ю. Новації обліково-аналітичного забезпечення управління інноваційним розвитком малих підприємств.....	265
Харинович-Яворська Д.О. Перспективи впровадження досвіду зарубіжних країн у вітчизняну систему обліку.....	267

Холявка Л.Ю., Кривецький І.О. Інтелектуальний краудсорсинг як сучасний інструмент формування інтелектуального потенціалу обліково-аналітичних працівників підприємства.....	269
Хома І.Б. Експрес-контроль необхідності запровадження дій підсистем антикризового управління підприємством.....	271
Хомин П.Я. Казуси де(уні)фікації облікових процедур.....	273
Хом'як Р.Л. Бюджетування в системі управління виробничими витратами підприємства.....	275
Циганова О.С. Інструментарій адаптивного управління замовленнями на промислових підприємствах...	277
Чебан Ю.Ю., Сирцева С.В. Витрати на збут: особливості обліку і класифікації.....	279
Чебанова Н.В. Фінансова звітність як складова обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємства.....	281
Чернишенко Я.Г., Степаненко О.І. Проблеми узгодженості інформації про необоротні активи утримувані для продажу в обліку та фінансовій звітності.....	283
Шевчук В.О. Новітній каркас побудови обліку: концептуальне окреслення «точок опори».....	285
Шевчук В.Р. Особливості формування аналітичного забезпечення для оцінки кредитоспроможності позичальників.....	287
Шевчук О.А. До питання капіталізації фінансових витрат.....	289
Шквир В.Д., Бортє Г.Р., Охрименко С.А. Оценка уровня развития теневой информационной экономики	291
Шутка С.Є., Колінько Н.І. Екологічний облік як елемент системи управління підприємства.....	293
Щирба М.Т., Щирба І.М., Щирба М.М. Інституційний аспект розвитку управлінського обліку.....	295
Яворська Н.П., Мацук В.М. Економічна діагностика як елемент системи управління діяльністю торговельного підприємства.....	297
Ясінська А.І., Демків Н.І. Структурування управлінської звітності підприємства.....	299
Яценко В.Ф. Управління документообігом бухгалтерського обліку на основі концепції життєвого циклу документа.....	301

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

МАТЕРІАЛИ
III Міжнародної
науково-практичної конференції
“ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
СИСТЕМИ МЕНЕДЖМЕНТУ
ПІДПРИЄМСТВА”

Відповідальний за випуск Яремко І. Й.

Здано у видавництво 23.03.2017. Підписано до друку 14.04.2017.

Формат 60×84¹/₁₆. Папір офсетний. Друк офсетний.

Умовн. друк. арк. 35,8. Обл.-вид. арк. 22, 8.

Наклад 110 прим. Зам. 170439.

Видавець і виготівник: Видавництво Львівської політехніки
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4459 від 27.12.2012 р.

вул. Ф. Колесси, 4, Львів, 79013
тел. +380 32 2582146, факс +380 32 2582136
vlp.com.ua, ел. пошта: vmr@vlp.com.ua

