

Міністерство освіти і науки України

Тернопільський національний
економічний університет



ЗБІРНИК

***МАТЕРІАЛІВ МІЖНАРОДНОЇ НАУКОВО-
ПРАКТИЧНОЇ ІНТЕРНЕТ-КОНФЕРЕНЦІЇ***

«ОБЛІК, ОПОДАТКУВАННЯ І КОНТРОЛЬ:

ТЕОРІЯ ТА МЕТОДОЛОГІЯ»



30 червня 2017 р. м.Тернопіль



УДК 657
ББК 65.052.2

ISBN 978-966-654-431-8

О-17 Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія : матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Тернопіль, 30 червня 2017 р.) – Тернопіль: ТНЕУ, 2017. – 342 с.

Керівництво оргкомітету:

Крисоватий А. І. – д.е.н., професор, ректор; Тернопільський національний економічний університет;
Задорожний З.-М. В. – д.е.н., професор, проректор з наукової роботи; Тернопільський національний економічний університет;
Панасюк В. М. – к.е.н., доцент, декан факультету обліку і аудиту; Тернопільський національний економічний університет;
Лучко М. Р. – д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку у державному секторі економіки та сфері послуг; Тернопільський національний економічний університет.

Редакційна колегія:

Bartosiewicz Sławomir – Dr. hab., inż. prof., Kierownik Zakładu Logistyki Przedsiębiorstw, Wydział Logistyki Wojskowej Akademii Technicznej w Warszawie, Polska; **Henning Dräger** – Director Integrated Reporting Business Networks and Innovation, London, England; **Korzeb Zbigniew** – Dr. hab., Kierownik Katedry Finansów i Rachunkowości, Politechnika Białostocka, Wydział Zarządzania, Białystok, Polska; **Lebedinsky Alex** – dr., Associate Professor, Economics Department, Gordon Ford College of Business, Graduate Program Coordinator for the Master of Arts in Applied Economics, Western Kentucky University, USA; **Michalczyk Anna** – Dr. hab., dziekan, Wydział Nauk Społecznych WSiE TWP w Olsztynie, Polska; **Vovchuk Nataliia** – Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), Country Representative, Ukraine; **Waściński Tadeusz** – Dr. hab., prof. zw. inż., wydział zarządzania Politechnika Warszawska, Polska; **Wawak Tadeusz** – Dr. hab., prof., kierownik katedra Ekonomii Stosowanej Jakości Zarządzania, Polska; **Бондар М. І.** – д.е.н., професор, декан обліково-економічного факультету, професор кафедри обліку і оподаткування, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»; **Гуцайлюк З. В.** – д.е.н., професор, Національний університет «Львівська політехніка»; **Давидов Г. М.** – д.е.н., професор, декан факультету обліку та фінансів, Центральноукраїнський національний технічний університет; **Даньків Й. Я.** – к.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту, ДВНЗ «Ужгородський національний університет»; **Єфіменко В. І.** – к.е.н., професор, головний редактор, науково-практичний журнал «Бухгалтерський облік і аудит»; **Кіндрацька Л. М.** – д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»; **Крупка Я. Д.** – д.е.н., професор, кафедра обліку у виробничій сфері, Тернопільський національний економічний університет; **Кузьмінський Ю. А.** – д.е.н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»; **Куцик П. О.** – к.е.н., професор, ректор, Львівський торговельно-економічний університет; **Лазаришина І. Д.** – д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту, Національний університет водного господарства та природокористування; **Лучко М. Р.** – д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку у державному секторі економіки та сфері послуг, Тернопільський національний економічний університет; **Остап'юк М. Я.** – к.е.н, професор, завідувач кафедри обліку, аудиту і фінансів Карпатського інституту підприємництва Університету «Україна»; **Панков Д. О.** – д.э.н., профессор, заведующий кафедрой бухучета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, Белорусский государственный экономический университет; **Петрик О. А.** – д.е.н., професор, завідувач кафедри аудиту, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»; **Пилипів Н. І.** – д.е.н., професор, завідувач кафедри теоретичної і прикладної економіки, Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника; **Проскуріна Н. М.** – д.е.н., професор, кафедра обліку та аудиту, ДВНЗ «Запорізький національний університет»; **Пушкар М. С.** – д.е.н., професор, кафедра аудиту, ревізії та аналізу, Тернопільський національний економічний університет; **Рожелюк В. М.** – д.е.н., доцент, кафедра обліку у державному секторі економіки та сфері послуг, Тернопільський національний економічний університет; **Рудницький В. С.** – д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту, Львівський інститут банківської справи Національного банку України; **Хорунжак Н. М.** – д.е.н., доцент, кафедра обліку у державному секторі економіки та сфері послуг, Тернопільський національний економічний університет; **Шайкан А. В.** – д.е.н., професор, директор, Криворізький економічний інститут, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»; **Шигун М. М.** – д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку підприємницької діяльності, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана».

**Рекомендовано до друку Вченою радою Тернопільського національного економічного університету
(протокол № 12 від 27.06.2017р.)**

Збірник містить тези доповідей учасників I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» (м. Тернопіль, 30 червня 2017 р.) з актуальних проблем і основних напрямків розвитку бухгалтерського обліку, контролю, аналізу, аудиту та оподаткування відповідно до потреб управління підприємствами, установами, організаціями. Автори акцентують увагу на найбільш характерних тенденціях, закономірностях і перспективах використання новітніх напрямків розвитку обліково-аналітичної системи в Україні та світі.

Збірник праць Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» буде корисним для студентів, слухачів магістратури, аспірантів, науковців і практиків.

**Відповідальність за зміст і достовірність публікацій покладається на авторів наукових доповідей.
Точки зору авторів публікацій можуть не співпадати з точкою зору редколегії збірника.**

© Автори тез, 2017
© ТНЕУ, 2017



Зміст

1. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК СИСТЕМА ЗНАНЬ: ТЕОРІЯ ТА МЕТОДОЛОГІЯ

Khorunzhak N. M FORMALIZATION OF THE RESULTING INDICATOR OF INFLUENCE OF INTERNAL AND EXTERNAL FACTORS ON THE ACTIVITY OF ECONOMIC ENTITY	13
Lebedinsky Alex CHANGES IN STOCK MARKET VOLATILITY: LESSONS FROM THE GREAT RECESSION	16
Shvedyk Y. S. FINANCIAL STATEMENT OF MNCs	19
Грицишин А. В. ЩОДО ПИТАННЯ КЛАСИФІКАЦІЇ ЛОГІСТИЧНИХ ВИТРАТ	21
Гуцайлук З. В. ФУНДАМЕНТАЛЬНІ ПОСТУЛАТИ ТА ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	23
Даньків Й. Я., Остап'юк М. Я, Яремко І. Й. ПРАКТИКА ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ НА УКРАЇНСЬКИХ ТРИПІЛЬСЬКИХ ЗЕМЛЯХ В VII-V СТОЛІТТЯХ ДО НАШОЇ ЕРИ	25
Жебентяева Н. А. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ТРАКТОВКИ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОГО КАПИТАЛА КАК ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	27
Замула И. В.,Травин В. В. РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПОД ВЛИЯНИЕМ КОНЦЕПЦИИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ	28
Кадученко В. А. ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ БАНКРУТСТВА	30
Крупка Я.Д. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК НАУКА І ПРАКТИЧНА ДІЯЛЬНІСТЬ	32
Лучко М.Р. СИТУАЦІЙНІ ПРОБЛЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	35
Ліпський С.В. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ВИТРАТ НА ІНФОРМАЦІЙНУ БЕЗПЕКУ	39
Мосейчук Д. С. СУТНІСТЬ ІНОЗЕМНИХ ІНВЕСТИЦІЙ: ЕКОНОМІЧНИЙ ТА ОБЛІКОВИЙ ПІДХІД....	41



Остап'юк П. Ю. ЕКОЛОГІЧНІ ВИТРАТИ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: РЕАЛІЇ СЬОГОДЕННЯ	43
Петровский В.В. НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ДЕПОЗИТНОЙ ПОЛИТИКИ КОММЕРЧЕСКИХ БАНКОВ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ	45
Питель С. В. МЕТОДИ ЕКОНОМІЧНОЇ ОЦІНКИ ІНВЕСТИЦІЙ: ПЕРЕВАГИ І НЕДОЛІКИ.....	48
Пушкар М. С. СТВОРЕННЯ НАУКОВИХ ТЕОРІЙ ОБЛІКУ Й КОНТРОЛЮ	50
Рета М.В. ФОРМУВАННЯ ПАРАДИГМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ.....	55
Рудницький В. С., Рудницька О. В. ЛОГІСТИЧНІ ВИТРАТИ ОСНОВНИХ БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ У ТОРГІВЛІ ТА ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ	57
Сайчишина І. В. ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ: ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ	59
Сахненко Д. ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ФІНАНСУВАННЯ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ	62
Серединська В.М., Загородна О.М. ФАКТОРИ ФОРМУВАННЯ ГРОШОВИХ ПОТОКІВ ПІДПРИЄМСТВА.....	65
Сисюк С. В. ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА УПРАВЛІННЯ ЯК ІНТЕГРОВАНА СИСТЕМА ОБЛІКОВИХ ДАНИХ.....	68
Субчук А.А. МІЖНАРОДНА ДІЯЛЬНІСТЬ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ.....	71
Сулейманова А. К. МЕТОДИ КАЛЬКУЛІРУВАННЯ СЕБЕСТОЙМОСТІ ПРОДУКЦІИ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ.....	73
Хомин П. Я. ФЕНТЕЗІ Й ФАНТАЗЕРИ В ОБЛІКОВІЙ ТЕОРІЇ.....	75
Ямборко Г.А. ЕВОЛЮЦІЯ ВИЗНАННЯ ДОХОДУ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ: ТЕОРИТИЧНІ КОНЦЕПЦІЇ І ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ.....	78



Яцунська О. С. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНА МОДЕЛЬ ПРОЦЕДУРИ ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ.....	82
--	----

2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В ПРОЦЕСІ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ЄВРОПЕЙСЬКОГО ЗАКОНОДАВСТВА: МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ

Poniatowska L. THE RULES OF RECOGNITION PROVISIONS ACCORDING TO INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS	87
Агаев Х. Ф., Шахбанов Р. Б. ПРОБЛЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В РОССИИ И ПУТИ ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ	89
Бабаева З. Ш. ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО.....	92
Бенько І. Д., Сов'як (Блажко) Л. В. ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ	93
Виногоров Г. Г. ВНЕДРЕНИЕ В ПРАКТИКУ РАБОТЫ БЕЛОРУССКИХ СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ ИНТЕГРИРОВАВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ – НАСУЩНАЯ ПОТРЕБНОСТЬ.....	96
Воронко А. Ю. ОБЛІК ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ЗГІДНО З МСБО.....	99
Габибов Ш. Д., Шахбанов Р. Б. ПУТИ СБЛИЖЕНИЯ И ПРОБЛЕМЫ КОНВЕРГЕНЦИИ РОССИЙСКОГО БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ С МСФО	101
Гейна М.І. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ РОЗРАХУНКІВ У МІЖНАРОДНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ.....	103
Дерун І.А. ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК ВАРТОСТІ БРЕНДУ ТА ФІНАНСОВИХ ПОКАЗНИКІВ (НА ПРИКЛАДІ ТРАНСНАЦІОНАЛЬНИХ КОРПОРАЦІЙ)	106
Дмитрук Л. ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ	109



Зубілевич С.Я., Климчук І. І. ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ РОЗПОРЯДЧИХ ДОКУМЕНТІВ ЩОДО ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ТА ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ.....	112
Исрапилова Н.А., Шахбанова С. Р. ВИДЫ И ПРОБЛЕМЫ ОЦЕНКИ ЦЕННЫХ БУМАГ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ.....	115
Іванечко Ю.М. ОСОБЛИВОСТІ РОЗРАХУНКУ КОЕФІЦІЕНТУ ФОРМУВАННЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НА ВИПЛАТУ ВІДПУСТОК.....	117
Іванчук В. І. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ДОХОДІВ ТА ЇХ МІСЦЕ В УПРАВЛІННІ УСТАНОВАМИ ОСВІТИ	120
Кадобна І. В. ПОРЯДОК ТА ПРИНЦИПИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ	123
Калабухова С. В. ВПЛИВ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА АНАЛІТИЧНІ ПОКАЗНИКИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	127
Королев Ю. Ю., Мышковец Ю. А. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА: СТАНДАРТИЗАЦИЯ ФИНАНСОВОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА.....	130
Коротаев С.Л. МСФО В БЕЛАРУСИ: ЦЕЛЕСООБРАЗНОСТЬ, ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ ПРИМЕНЕНИЯ	133
Магомедова М. М. ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА.....	136
Манатилова Н.С. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	138
Мельник Н.Г. РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ НА МІЖНАРОДНОМУ РІВНІ	141
Мельничук І. В. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УПРАВЛІННІ ІННОВАЦІЙНОЮ СТРАТЕГІЄЮ ПІДПРИЄМСТВА	143
Мосійчук І. Б., Зубілевич С. Я. ОБЛІК ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ СУБ'ЕКТАМИ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА.....	145
Орлова В. К., Кафка С. М. ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК МІЖ ГОСПОДАРСЬКИМ ОБЛІКОМ ТА ЕКОНОМІЧНИМИ РОЗРАХУНКАМИ	147



Починок Н. В. ОЦІНКА ТА КОНТРОЛЬ РЕЗУЛЬТАТІВ ПРОВАДЖЕННЯ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	150
Рабаданова Ж.Б. АКТУАЛЬНОСТЬ ВНЕДРЕНИЯ МСФО В РОССИЙСКУЮ ПРАКТИКУ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	152
Рабаданова Р. А., Шахбанов Р. Б. ПОРЯДОК ПРИЗНАНИЯ И БУХГАТЕРСКОГО ОТРАЖЕНИЯ РАСХОДОВ НА РЕКЛАМУ	154
Рогожкіна В. В. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ЗА МСФЗ	156
Черкашина Т. В., Черкашин А. Д. ОСОБЛИВОСТІ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ТА ЗНОСУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ ЗА НОВИМИ СТАНДАРТАМИ.....	158
Яцишин С. Р., Хаблюк О.А. РАДА З МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ: ЕТАПИ СТАНОВЛЕННЯ І СТРУКТУРА ОРГАНІЗАЦІЇ	161

3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УПРАВЛІННІ СТРАТЕГІЯМИ ДІЯЛЬНОСТІ ТА КОНКУРЕНТНОМУ СЕРЕДОВИЩІ: ВІТЧИЗНЯНИЙ ДОСВІД ТА СВІТОВА ПРАКТИКА

Аннюк А. І. КОНСОЛІДОВАНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ: ОРГАНІЗАЦІЯ Й МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ	165
Арпентьева М.Р. ИНТЕРСУБЪЕКТИВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ В ЛОГИСТИКЕ И БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ	167
Гаджиева К. А., Шахбанов Р. Б. ПОСТАНОВКА СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ	171
Гаджиева П. М., Шахбанов Р. Б. О ПОЗАКАЗНОМ МЕТОДЕ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ	173
Герасимович І. А. «ГНУЧКІ БЮДЖЕТИ» В СИСТЕМІ МОНІТОРИНГУ І КОНТРОЛЮ ВИРОБНИЧИХ ЗАТРАТ БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ ЗА «ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ».....	175



Глинник Е.П. КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ УСЛУГ ПО ПУТЕВКАМ В САНАТОРНО-КУРОРТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ: СОСТОЯНИЕ И РАЗВИТИЕ.....	177
Глотова В.Г. АНГЛО-АМЕРИКАНСКАЯ МОДЕЛЬ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: МИРОВАЯ ПРАКТИКА	179
Гончаренко О. О. ДИВЕРГЕНТНІСТЬ ІНТЕРЕСІВ КОРИСТУВАЧІВ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ НЕБАНКІВСЬКИХ ФІНАНСОВО-КРЕДИТНИХ УСТАНОВ: ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ	181
Дадашева Б. М О БЮДЖЕТИРОВАНИИ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ	183
Ельсуков В. П., Кузьмич А. И. СИСТЕМА ДИСТАНЦИОННОГО МОНИТОРИНГА КАК СОСТАВНАЯ ЧАСТЬ УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ: ПРАКТИКА РАЗРАБОТКИ И ЭФФЕКТИВНОСТЬ.....	185
Іванков В. М. ВИКОРИСТАННЯ ІНСТРУМЕНТІВ РИЗИК-МЕНЕДЖМЕНТУ У СТРАТЕГІЧНИХ КОНЦЕПЦІЯХ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	188
Костенко Д. В. РЕЗЕРВ СУМНІВНИХ БОРГІВ ЛОМБАРДУ, ЯК КЛЮЧОВА ХАРАКТЕРИСТИКА ДОТРИМАННЯ ПРИНЦИПУ ОБАЧНОСТІ.....	190
Косюк В.І. СТАНДАРТИЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ.....	192
Крутова А.С., Нестеренко О.О. ВПРОВАДЖЕННЯ ПРОЕКТУ ФОРМУВАННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ В ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИЙ ПРОЦЕС	196
Кучерява М. В. ВИМОГИ ДО ЯКІСНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	199
Потапова Н. О. ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ЗАПАСИ В СИСТЕМІ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА.....	202
Романів Р.В. БУХГАЛТЕРСЬКІ РИЗИКИ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ІНФОРМАЦІЙНЕ СЕРЕДОВИЩЕ	205
Ткач В. М. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИДАТКАМИ МЕДИЧНИХ ЗАКЛАДІВ	208



Фоміна О. В. ОЦІНКА СУЧАСНОГО ЕТАПУ РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ТОРГІВЛІ.....	210
--	-----

4. ОПОДАТКУВАННЯ: ТЕОРІЯ, ПРАКТИКА, РЕАЛІЇ СЬОГОДЕННЯ

Rozheliuk V.M. THE ROLE OF ACCOUNTING POLICY IN TAXATION OPTIMIZATION	213
--	-----

Żygieło E. KARUZELA PODATKOWA JAKO FORMA OSZUSTWA PODATKOWEGO POLEGAJĄCA NA WYŁUDZENIU PODATKU VAT W POLSCE.....	215
--	-----

Шахбанова С. Р. О ФОРМАХ ОРГАНИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В ИНДИВИДУАЛЬНОМ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВЕ	219
--	-----

5. КОНТРОЛЬ, АУДИТ І АНАЛІЗ: ВИДИ ТА БАГАТОЦІЛЬОВИЙ ХАРАКТЕР В ПРОЦЕСІ СУСПІЛЬНИХ ТРАНСФОРМАЦІЙ

Арзамасова О.В. АУДИТ КАДРОВОГО ПОТЕНЦІАЛУ ДЕРЖАВИ.....	222
--	-----

Віжанська Ю. В. СТАНОВЛЕННЯ АУДИТУ В УКРАЇНІ.....	224
--	-----

Волошина В. Ю. ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ЗАКУПІВЕЛЬ ТОВАРІВ, РОБІТ ТА ПОСЛУГ ЗА ДЕРЖАВНІ КОШТИ.....	226
---	-----

Жукевич С. М., Бурденюк Т. Г. АНАЛІТИЧНА СКЛАДОВА В УПРАВЛІННІ ДІЛОВОЮ АКТИВНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА	228
--	-----

Жук Н.Т. АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА.....	232
--	-----

Задорожний М.В. ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА АУДИТУ	235
--	-----

Зінкевич А. В. ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ У СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ АУДИТОРСЬКИМИ КОМПАНІЯМИ.....	237
--	-----



Іонін Є.Є. ДІАГНОСТИКА ВІДПОВІДНОСТІ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ КОНЦЕПЦІЇ ЗБЕРЕЖЕННЯ ФІНАНСОВОГО КАПІТАЛУ	240
Лазаришин А.В. ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДИКИ SWOT-АНАЛІЗУ АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВ	243
Лазаришина І.Д. МЕТОД ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ТА ЙОГО ОСОБЛИВОСТІ	245
Павлов К. В. СИСТЕМА ПОКАЗАТЕЛЕЙ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИХ СОЦІАЛЬНО- ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ВЗАИМОСВЯЗИ МЕЖДУ ПРИГРАНИЧНЫМИ РЕГИОНАМИ ..	247
Петрик О. А., Битківська А. В. АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА-БОРЖНИКА У ПРОЦЕДУРАХ ВІДНОВЛЕННЯ ПЛАТОСПРОМОЖНОСТІ: ДО ТА ПІСЛЯ РЕАЛІЗАЦІЇ САНАЦІЙНИХ ЗАХОДІВ.....	251
Редколіс В. В. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ	254
Ромашко О. М. АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ ПРИ ПРОВЕДЕННІ КОНТРОЛЮ ПОТОЧНОЇ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНOSTІ.....	257
Саченко С. І. ОСОБЛИВОСТІ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ	260
Семенець А.П. ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ОПЕРАЦІЙ З ЕЛЕКТРОННИМИ ГРОШИМА	262
Толчинская М. Н. ПОНЯТИЕ И ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ СОЦИАЛЬНОГО АУДИТА	266
Федорович Р.В. АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ЗБУТОВОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА	268
Цахнев В. Ю. ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ НА МІЖНАРОДНОМУ РІВНІ.....	271
Черешнюк О. М. АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	272
Шафранська Л. Т. ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМ КОНТРОЛЮ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ: ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД	274



Шахбанова М. Т. ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ НА РОССИЙСКИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ	278
Шкіренко В. В. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЕТАПИ ВПРОВАДЖЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЕКТІВ	280
Юнусова Д. А. ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА	282
Якимова Л. П. АДАПТИВНІ МЕТОДИ ПРОГНОЗУВАННЯ В СТРАТЕГІЧНОМУ АУДИТІ НЕДЕРЖАВНИХ ПЕНСІЙНИХ ФОНДІВ	284
 6. ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ ТА МОДЕЛЮВАННЯ В ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННІ, АНАЛІЗІ ТА АУДИТІ	
Вагабов А.Г ПРОБЛЕМЫ АВТОМАТИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ	287
Галушка Н. Й., Стецюк Н. Є. ОЦІНКА ЗАБЕЗПЕЧЕНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ДЕРЕВООБРОБНОЇ ГАЛУЗІ ВИРОБНИЧИМИ ЗАПАСАМИ.....	289
Комарчук Р.І. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ В СИСТЕМІ ІНФОРМАЦІЙНИХ ПОТОКІВ СУБ'ЄКТА ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА	292
Лемеш В.Н. НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ ПРИМЕНЕНИЯ КОМПЬЮТЕРНЫХ ТЕХНОЛОГИЙ ПРИ АУДИТЕ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ.....	294
Лукановська І. Р. ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ З ВИКОРИСТАННЯМ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ	297
Лукаsevич П.А., Рожелюк В.М. ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ПОКАЗНИКІВ ДЛЯ ЗДІЙСНЕННЯ АНАЛІЗУ ЕФЕКТИВНОСТІ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	299
Мартинюк Р. Ф. ЩОДО ПРОБЛЕМАТИКИ ФОРМУВАННЯ БЕЗПЕКИ АВТОМАТИЗОВАНОГО ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ.....	302
Панков Д.А. АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ СЕТЕВОГО СОТРУДНИЧЕСТВА ВУЗОВ.....	304



Патряк О.Т. МОДЕЛЮВАННЯ ОБЛІКУ КОРПОРАТИВНИХ ПРАВ.....	306
Фартушинська Л. І., Яцишин С.Р. ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ.....	309
Ющенко Н. Л. ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ ЗА НЕДЕТЕРМІНОВАНИХ УМОВ.....	312

7. БУХГАЛТЕР: ПРОФЕСІЙНЕ НАВЧАННЯ ТА СЕРТИФІКАЦІЯ

Ахмедова Т. Д. ИСТОРИЯ СОЗДАНИЯ ИНСТИТУТОВ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ В КОНТИНЕНТАЛЬНОЙ ЕВРОПЕ И США.....	316
Головай Н.М., Волинець В.І., Гордополова Н.В. РОЗВИТОК ВІТЧИЗНЯНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА ЇЇ ВПЛИВ НА РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ПРОФЕСІЇ В УКРАЇНІ	318
Кіндрацька Л.М. ПРОФЕСІЙНЕ СУДЖЕННЯ В ПРОЦЕСІ ЕВОЛЮЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ .	321
Михайлишин Н.П., Будник Л.А. ПРАВОВИЙ СТАТУС СУДОВОГО ЕКСПЕРТА-ЕКОНОМІСТА, ЗМІСТ ЙОГО СПЕЦІАЛЬНИХ ЗНАНЬ І КОМПЕТЕНЦІЙ.....	324
Султанбекова Д. Н. ФАКТОРЫ, ВЛИЯЮЩИЕ НА ПСИХОЛОГИЧЕСКИЙ ПОРТРЕТ БУХГАЛТЕРА В СОВРЕМЕННОЙ ЭКОНОМИКЕ	327
Фаріон А. І. ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ СЕРТИФІКАЦІЇ БУХГАЛТЕРІВ В УКРАЇНІ.....	330
Шахбанов Р.Б. О РОЛИ ИНСТИТУТА ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ РОССИИ В ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ СЕРТИФИКАЦИИ УЧЕТНЫХ РАБОТНИКОВ.....	333
Шигун М.М. ПРОФЕСІЙНА БУХГАЛТЕРСЬКА ОСВІТА І КВАЛІФІКАЦІЯ: ЄВРОПЕЙСЬКІ ОРІЄНТИРИ.....	335



1. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК СИСТЕМА ЗНАНЬ: ТЕОРІЯ ТА МЕТОДОЛОГІЯ

Khorunzhak N. M.

Doctor of Economic Sciences, Associate Professor,
Department of Accounting in the Public Sector and Service Sector,
Ternopil National Economic University,
Ternopil, Ukraine

FORMALIZATION OF THE RESULTING INDICATOR OF INFLUENCE OF INTERNAL AND EXTERNAL FACTORS ON THE ACTIVITY OF ECONOMIC ENTITY

Strategic analysis in today's conditions is becoming more and more important as an instrument for achieving the best results of the activities of entities that operate in conditions of growing competition. Considering only the internal conditions and levers for increasing efficiency has a certain positional limit. In addition, such approach does not accurately identify the real possibilities of economic development.

This is due to the influence of a number of risks that actively affect the activities of the enterprise and belong to a group of factors that are determined by the external environment. Therefore, in order to solve the problem of the adequacy of the assessment of the existing conditions and the development of a strategy for the further development of the business entity, the concept of taking into account the factors of influence of the micro-and macro environment on the general results of the activity is necessary.

In recent years, scientists and practitioners have paid more attention to the study of this problem. In particular, I.V. Brodiuk, H.M. Davydov, S.L. Demydenko, T.I. Doloh, S.M. Zhukevych, O.A. Mahopets, V.M. Malakhov, I.M. Parasiy-Verhunenko, A.I. Sklabinska, I.D. Farion, T.R. Fetsovyeh, R.K. Shurpenkova and others are engaged in various aspects of strategic analysis (from its positioning to the solution of applied methodological and organizational issues).

The analysis of scientific literature shows that the authors explore both general and specific issues of strategic analysis, including its role in the administration, the specific and stages of conducting. For example, S. L. Demydenko defines methodical approaches to the strategic analysis of the enterprise environment through clarification of its essence and role in the management of the enterprise.

On this basis, the scientist argues that the analysis of the enterprise environment is the process of determining the critical elements of the external and internal environment, influencing achievement of goals by the subject of activity.

According to this fact, it is proposed to distinguish functions, components of the enterprise environment and their factors, and also identify the conditions for assessing the significance of the influence of the latest on the strategic choice of the enterprise [3]. A number of scholars, in particular H.M. Davydov, V.M. Malakhov, O.A. Mahopets [2], R.K. Shurpenkova [5] investigate the essence and significance of strategic analysis in the management process, theoretical and practical aspects of its implementation, including the stages and sequence of the organization. D.O. Ruchaievskiy [4] and I.V. Brodiuk [1] describe the applied issues of strategic analysis to assess the economic potential, competitive advantages and the existing environment of the functioning of economic entities with an emphasis on sectoral features. These authors substantiate the expediency



of using the most appropriate methods for a particular industry and, on their basis determine the strengths and weaknesses of the strategic positions of the subjects of the study.

In this context D.O. Ruchaievskiy applies SWOT-analysis and strategic branch analysis of M. Porter and formalizes the strengths and weaknesses of the mining and metallurgical complex of Ukraine [4].

I.V. Brodiuk [1] generalizes the theoretical foundations of strategic analysis in general and in the field of investment. Applying the method of Space-analysis to assess the strategic position of the enterprise, the scientist characterizes the typical strategies that are defined by the matrix, as well as substantiates a list of indicators that should be evaluated.

However, despite the fact that the analysis of scientific publications indicates the actualization of the direction of research of the problems of strategic analysis, a number of issues remain unresolved. In particular, at the present moment there is no developed unified approach to solving the problem of substantiation and formalization of the general resultant indicator of strategic analysis.

In order to ensure the adequacy of the valuation, it should take into account the probabilistic and specifically identified impacts of existing external and internal factors (factors) on the results of the business entities, and in the future serve as a basis for a detailed analysis that take into account sector specificity and baseline output conditions.

In other words, the particular conditions of the entity, which belong to the internal data, should be taken into account along with the general integrated index of the influence of external factors. The last are produced by the accounting system and can be converted into calculated values through calculations carried out in accordance with the developed methods of analysis. Such approach is consistent with the concept of strategic analysis, since it is positioned in modern scientific thought as a predictive and regulatory management function aimed at introducing managerial decisions to improve activities, taking into account internal and external factors (indicators) of influence.

The result of using such analysis by a management system is the transformation of the opportunities of the entity into its competitive advantages. From the position of visualization, the scheme of application of the general resultant indicator of strategic analysis will look like: «the resulting indicator of the analysis of the existing conditions (generalized index of internal factors)» + «the resulting index of external factors».

In both cases, the choice (development) of the system of indicators and their indicators will be preceded to the calculation of the resulting indicators. As the first one, it is accepted to take indicators characterizing the financial condition of the entity. As for others, thoughts of scholars are different as overwhelmingly proposed to consider the influence of environmental factors of specific industry, but not common for all subjects of external action and effects. Moreover, it is necessary to choose the priority indicators correctly, even when conducting a financial analysis, since today there are more than 100 completely different approaches to its identification.

The calculation of all known indicators that characterize the financial position is not always effective, especially if we take into account the size of the entity (for example, a small private enterprise).

Therefore, there is a problem for substantiation of the choice of one or another indicator, which can be solved by taking into account the weight of each of them as a factor of influence on the results of the enterprise. For this purpose, it is expedient to apply a questionnaire and a score rating that is proposed to be conducted among the employees of the management personnel (the director (head) of the enterprise, its deputy (deputies), heads of structural units).

Despite the introduction into the system of evaluation through the use of such method of a certain destiny of subjectivism, its overall effectiveness will generally have an adequate meaning. The fact of the professional business sense of the subjects of management is the explanation for this. Because it is known that this professional business sense is an important driver for economic



development. It is advisable to use the empirical approach and adjust the choice with the help of existing scientific recommendations for the reference the objectivity of the assessment. In particular, it is advisable to take the position of 10-20 scholars on the weight of this or that indicator of the financial state to develop a strategy for the successful development of activities. Indicators that are most often considered to be the most objective from the position of the basis of strategic planning should be assigned a maximum number of points (for example, in the range of the chosen number of thoughts of scientists, that is 10, 15 or 20, etc.), and the rest in descending order.

According to these points, for each indicator, a correction factor can be established (according to the principle: if 20 scientific positions (authors) are chosen for the empirical assessment – 20 we assign to a coefficient 2; 19 – a coefficient 1.9; 18 – a coefficient 1.8 etc.; if 10 scientific positions are selected for empirical evaluation, the coefficients will be respectively: 10 – a coefficient 1; 9 – a coefficient 0.9; 8 – a coefficient 0.8 etc.).

After multiplying the number of points placed by the employees of the managerial units to the correction factors, we will determine the weight of each of them in ensuring the effective functioning of the enterprise. On this basis, it is necessary to select the most influential indicators and abstract from the ones having the minimum value. In the formalized form, the proposed model of the integrated indicator of strategic analysis of enterprises (K_s) is presented as the sum of internal and external factors:

$$K_s = \sum_{n=1}^N R_{imikro} \times K_{iemp} + \sum_{k=1}^K R_{kmakro} \quad (1)$$

where R_{imikro} – internal potential of the enterprise (defined as an integral indicator of the financial state (the sum of the actual values of the indicators selected by the method described above), K_{iemp} – correction coefficient established on the basis of empirical assessment, R_{kmakro} – the indicator of influence of the environment, n, k – respectively, the factors of the internal and external environment (the range depends on the results of the choice).

In order to establish the limitations of the values of the results according to R_{imikro} , it is necessary to use the sum of the limit values of indicators of the financial state (minimum and maximum limits) multiplied by the maximum correction coefficient (from a range from 1 up to 2 (see the methodology of the questionnaire score). Concerning R_{kmakro} (the indicator of the influence of the environment) used in the evaluation system, then for its digital expression, you must first select the indicators that maximally characterize the external environment and relate to the activities of enterprises in general.

In the future, it is expedient to distinguish and take into account sector specifics and strategic objectives of the activities of particular enterprises, in order to achieve the higher level of adequacy of the assessment. In our opinion, the following factors are common to all economic entities: the state of economic development in the country (high, medium, low) (ER_i); tax pressure (significant, favorable); (FN_i); the level of technical and technological development (high, low) (TR_i); the level for promotion of development (high, low) (IK_i); the level of concentration of similar industries (maximum high, high, medium, low, extremely low) (KP_i) etc.

The formalization of these factors requires more detailed their consideration from the position of the respective components. For example, to substantiate the positioning of the state of economic development and its classification into the above mentioned categories you should take into account the volume of GDP, the average wage in the country, the purchasing power of the population (or instead of the two previous components – the standard of living of the population), etc.



Each of the following components of the list of factors can also be detailed. That is, the indicator R_{kmakro} in the formula 1 is also complex and its simplest formalized expression has the form:

$$R_{kmakro} = f(ER_i, FN_i, TR_i, IK_i, KP_i, \dots, n) \quad (2)$$

The total impact of external factors can be not only positive but also negative because it will be more correct to use the sign « \pm » before of the sign of the second sum in the Formula 1. Further formalization of external factors in the future will make it possible to their quantitative assessment, and therefore the implementation of such studies is rather relevant area for scientific researches.

Also, it is necessary to form the principles for constructing a multi-level and multi-criterial mathematical model in order to provide the possibility of individual application of the developed approach to a particular enterprise. This, in turn, requires the development of a classification of individual factors of influence, the substantiation for choosing their optimal amount and the method of such choice. In addition, the application of developed approach should also provide a multiplier effect (including social).

Outlined direction of scientific researches will help achieve adequate assessment of the strategic position of the entity subject to development and contribute to the development of effective management decisions.

References

1. Brodiuk, I.V. (2015), «Strategic analysis of investment development of the enterprise», *Economy and the state*, no. 4, pp.131-133.
2. Davydov, H.M, Malakhova V.M., Mahopets O.A. and others (2011), «Strategic Analysis»: tutorial, Znannia, Kyiv, Ukraine, 389 p.
3. Demydenko, S.L. «Features of the strategic analysis of the enterprise environment», available at: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/9_2015/21.pdf
4. Ruchaievskiy, D.O. (2014), «Strategic Analysis of Competitiveness of Enterprises in the Mining and Metallurgical Complex of Ukraine», *Visnyk of Dnipropetrovsk University*, no. 3, pp. 88-92.
5. Shurpenkova, R.K. (2015), «Strategic analysis as a component of the enterprise management process», *Social and economic problems of the modern period of Ukraine*, no. 2(112), pp. 96-99.

Dr. Lebedinsky Alex

Associate Professor
Western Kentucky University
Bowling Green, Kentucky, USA

CHANGES IN STOCK MARKET VOLATILITY: LESSONS FROM THE GREAT RECESSION

The Great Recession of 2007-08 was the worst economic downturn experienced by the United States since the Great Depression of 1930s. Even though this recession originated in the U.S. housing and financial markets, it resulted in large declines in output, trade, foreign direct investment and prices of financial assets in the rest of the world.

In this paper I focus on the effects of the Great Recession on changes in the patterns of stock market volatility. During the recession, and in the years that followed, there were several major changes in the patters of stock market volatility: (1) There was a large increase in overall market volatility as well as volatility of individual stocks; (2) Correlation among stocks increased during



the recession and remained very high since; (3) Global correlation among stock markets has increased. Combined, these changes have many implications for both the policy makers and individuals. For policy makers, this change in global correlations presents a new set of challenges because all recessions have become global – an economic downturn in one country, especially a large economy like U.S., has global effects. For individual investors, as well as large institutional investors, the change in the patterns of risk upends traditional approaches to risk management and potentially reduces the benefits from diversification.

The changes in volatility patters of U.S. stock market has been documented in Lebedinsky and Wilmes (2017). In that paper, we used the approach developed by Campbell et al. (2001) to examine the patters of stock market volatility using U.S. data. Campbell et al (2001) showed that stock market volatility can be decomposed into three main components: market, industry and firm volatility. This decomposition allows us to see stark differences between the Great Recession and the other most recent downturn in the U.S. financial market – the Dot-com bubble.

Figures 1-3 show how these three components of overall volatility evolved over time. The details on how these series were computed can be found in in Lebedinsky and Wilmes (2017). The data used to compute these volatilities are daily stock prices covering the period from 1963 to 2014 for all the stocks traded on U.S. stock exchanges. The graphs show that during the Dot-com bubble, there was a large increase in both firm and industry volatilities but only a relatively moderate increase in the market volatility. During the Financial Crises, all three measures of volatility had large increases. This finding is intuitive – the Dot-com bubble was mostly confined to technology sector resulting in an increase in industry and firm volatility. The Great Recession, on the other hand, affected the entire economy.

Figure 1. Average Market Volatility



Figure 3. Average Firm Volatility



Figure 2. Average Industry Volatility

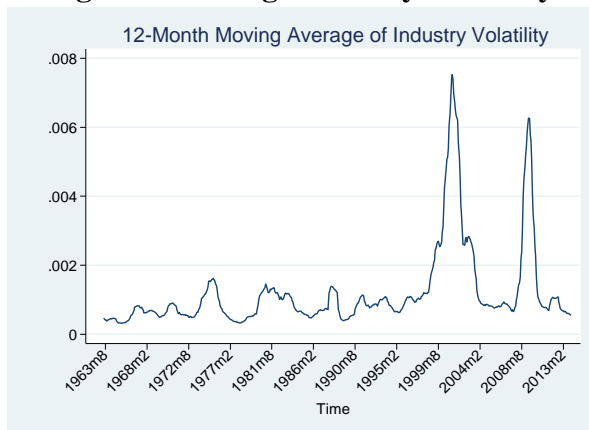
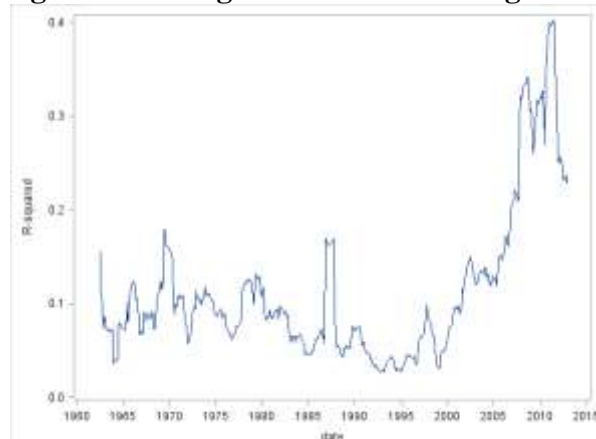


Figure 4. Average Correlation Among Stocks





Another notable result from Lebedinsky and Wilmes (2017) is the change in the correlation among stocks. For each month, we estimated the market model for each of the stocks in our data. Then, we computed the average R-square of these regressions. This measure shows how much the stocks are correlated with the market and, hence, with each other. Figure 4 shows that correlation among stocks went up dramatically during the Great Recession and continued to remain high after the recession. This implies that the stocks in the U.S. market are much more correlated with each other than they used to be. This should pose a challenge to investors because as correlations among stocks go up, so does the overall risk of any portfolio that relies primarily on stocks.

It is a well-known fact that correlations among stocks with a market increases during a downturn. Ang and Chen (2002), Cho and Engle (2000), Hong et Al. (2003)) find that correlations among stock increase during the bear markets and decrease during bull markets. What was different about this recession is that correlation remained high even during the recovery.

The Great Recession appears to have changed the volatility patterns well beyond the U.S. stock market. Cheung et al. (2009), show that the Financial Crisis had a direct impact on financial markets in many developed economies. Their findings re-inforce the key results from the contagion literature – that correlations across countries increase during crises. They find that during the crisis, shocks linked to U.S. economy had twice the effect on other countries' stock markets compared to normal circumstance.

Even though emerging markets are not as closely integrated with with global economy as developed economies, they were not immune from the crisis either. Boamah et al. (2016) showed that the Financial Crisis affected African stock markets as well, with greatest impact falling on the most liquid and most capitalized markets.

As the world economy becomes more deeply integrated, so do the financial markets of individual countries. Thus, the shocks originating in one economy have an effect on the rest of the world. Thus, the social and economics costs of business cycles are no longer confined to one particular country. This raises an important question for policy makers: How much should the policy makers in one country take into consideration the effects their economy has on the rest of the world?

Unfortunately, while there are many reasons for policy-makers to react to such crises, Kenourgios et al. (2011) argue that there might be very little that can be done to prevent such crises from becoming global. As one country goes into a recession, investors quickly pull their money from that country and reduce their exposure in all other countries that might be affected. This collective flight of investors into safe havens increases cross-country correlations, thus amplifying global effects of downturns.

Therefore, the fact of increased correlations within and across the economies may be simply a fact of life which the policy makers and investors should adjust and learn how to mitigate their consequences.

References

1. Ang, A. & Chen, B. (2002). Asymmetric correlations of equity portfolios. *Journal of Financial Economics*, 63, 443–494.
2. Boamah, N., Watts, E., & Loudon, G. (2016). Financial crisis, the real sector and global effects on the African stock markets. *The Quarterly Review of Economics and Finance*.
3. Campbell, J., Lettau, M., Malkiel, B., & Xu, Y. (2001). Have individual stocks become more volatile? An empirical exploration of idiosyncratic risk. *The Journal of Finance*, 56(1), 1-43.
4. Cheung, W., Fung S., & Tsai S. (2009). Global capital market interdependence and spillover effect of credit risk: evidence from the 2007–2009 global financial crisis. *Applied Financial Economics*, 20(1), 85-103.



5. Cho, Y. & Engle, R. (1999). Time-varying betas and asymmetric effects of news: empirical analysis of blue chip stocks, NBER working paper No. 7330
6. Hong, Y., Tu, J. & Zhou, G. (2007). Asymmetries in stock returns: Statistical tests and economic evaluation, *Review Financial Studies*, 20 (5), 1547-1581.
7. Kenourgiosa, D., Samitasb, A., & Paltalidisc, N. (2011). Financial crises and stock market contagion in a multivariate time-varying asymmetric framework. *Journal of International Financial Markets, Institutions and Money*, 21(1).
8. Lebedinsky, A., & Wilmes, N. (2017). A re-examination of firm, industry and market volatilities. *The Quarterly Review of Economics and Finance*, in press.

Shvedyk Y. S.

st. gr. OMOm - 11,

Supervisor: Melnyk N. H., PhD, Associate Professor

Department of Accounting in the Public Sector and Service Sector,

Ternopil National Economic University,

Ternopil, Ukraine

FINANCIAL STATEMENT OF MNCs

Today's global economy is characterized by rapidly ongoing process of transnationalization, in which the main driving forces behind the multinational corporations. MNCs play a leading role in the internalization of production, expansion and deepening of production linkages between enterprises in different countries. Thus, MNC together with their foreign affiliates are increasingly active on the international scene, becoming recently the main force of the world economy.

A multinational company (MNC) has conveniences and other assets in at smallest amount one country other than its residence country. Such companies have offices or factories in different countries and generally have a federal head office where they organize global management. Extremely huge multinationals have budget that exceed those a lot of undersized countries [1].

With the development of economic relations in MNCs as improved accounting add social structure, increasing its value as evidence property liability. Accounting concept is quite broad and multi-faceted, as it relates to the economic activity of people.

Financial Statements of MNC represent a formal record of the financial activities of an entity. These are written reports that quantify the financial strength, performance and liquidity of a company. Financial Statements reflect the financial effects of business transactions and events on the entity. Financial statements of MNC are a collection of reports about an organization's financial results, financial condition, and cash flows [2].

Financial statements of multinational corporations usually contain of income statements, balance sheets, statements of retained earnings and cash flows. It is standard practice for businesses to present financial statements that adhere to generally accepted accounting principles (GAAP) of International Financial Reporting Standards (IFRS) to maintain continuity of information and presentation across international borders. Financial statements of MNCs are useful, because they show the financial condition of a company at a given period [3].

MNCs not only integrate, through their internationalization and activity location strategies, local suppliers and industries into the world economy, they also integrate local markets. In particular, in the transitional markets their role as change agents is very obvious: foreign MNCs shape, stimulate and create markets through immense investments, the establishment of supply and



distribution networks, the transfer of marketing technology and know-how, the introduction of new brands as well as massive advertising and promotion efforts [4].

Transnational corporations in their development passed several stages. The activities of the first generation of multinationals (from the birth in the late XIX century till the First World War) were associated mainly with the extraction of raw materials to colonial countries of Asia, Africa, Latin America and their processing in the metropolis. The second generation MNC has developed between the two world wars and was engaged in the production of military equipment from leading European countries, America and Japan.

During this period the investment trend began to change. The third generation of MNCs began to develop after the Second World War and the collapse of the colonial system (1945-1960). This period is connected with the growing role of foreign production units, not only in developing countries but also in developed ones.

During 1970-1980 in terms of acceleration of scientific and technological advance and economic ties due to growing competition in the global market, MNCs evolved to the fourth generation. The fifth generation of MNCs began to form at the beginning of XXI century in terms of accelerating the process of economic integration [5].

The purpose of the release of MNC on foreign markets: ensure potential, access to new, maintenance and development of existing markets; avoid import barriers; improve the competitiveness of products; low wages; longer time; low taxation; simplified administrative procedures; long life equipment; lack of administrative regulation of violation of environmental regulations; making environmentally hazardous industries, in the absence of new legislation; outdated standards for product quality; imperfect market mechanism in the implementation of ownership of technology, production experience and other so-called «intangible assets»; additional opportunities to improve efficiency and enhance its competitiveness through access to the resources of foreign countries; proximity to consumers branches of foreign firms and the possibility of obtaining information about market prospects and competitive potential of host country firms; opportunity to take advantage of the state, including tax policy in different countries, the difference in exchange rates, etc.; using equity firm enables overcoming various kinds of obstacles to the introduction on the market of a country through exports [6].

During the recent years, MNC of newly industrialized countries are actively developing business on the global market. The structure of industry of MNC is wide enough: 60% of international companies that are employed in manufacturing (especially they specialize in electronics, automotive, chemical and pharmaceutical industry), 37% are engaged in services and 3% are engaged in mining and agriculture [7].

World economic power is concentrated in the «hands» top 100 MNCs (such as Microsoft, General Electric, Exxon Mobil, Wall Mart Stores, Citigroup, Johnson & Johnson, Royal Dutch / Shell, BP, IBM, Ford, Nestle, Phillip Morris). The market capitalization of some TNCs exceeds \$500 billion, and the annual volume of their sales is \$150-200 billion. Generally, according to UNCTAD, there are about 78 thousand of transnational corporations with 777 thousand foreign divisions in the world. Foreign investment in the economy is an active way to stimulate demand for domestic products. Firstly, it is achieved by creating new markets abroad; secondly, the part of MNC exports is always addressed to their foreign branches, and the guaranteed share covers 30% of exports in Canada, Germany, France, Sweden, about 50% of US exports; thirdly, the investments allow corporations to avoid tariff and non-tariff barriers of the receiving state. The strategy of MNC is based on integrative approach that involves optimization not only every single link, but the union as a whole [8].

References

1. Multinational Corporation – MNC[Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.investopedia.com/terms/m/multinationalcorporation.asp>



2. Financial statements [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.investopedia.com/terms/f/financial-statements.asp>
3. Purpose of financial statements [Електронний ресурс] – Режим доступу <http://accounting-simplified.com/purpose-of-financial-statements.html>
4. Лимонова Е. М. Транснаціональні корпорації : основні етапи розвитку та регулювання їхньої діяльності в умовах глобалізації / Е. М. Лимонова, К. С. Архіпова // Європейський вектор економічно горозвитку. – 2014. – № 1 (16). – С. 93-101
5. Richard J. Barnet, Lords of the Global Economy, The Nation, 19 December 1994.
6. Ліневич Ю.В. Роль ТНК у формуванні й розвитку динамічних порівняльних переваг приймаючої країни / Ю. В. Ліневич // Економіка та держава. – 2009. – № 12.– С. 42-43.
7. Контурова С. М. Вітчизняні ТНК – вимога часу / С. М. Контурова // Вісник НТУ «ХП». Серія : Технічний прогрес і ефективність виробництва. – Х. : НТУ «ХП». – 2013. – № 20 (993). – С. 185-192.
8. Anderson S., Cavanagh J. (2000), The Rise of Corporate Global Power, Institute for Policy Studies, Washington, [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://s3.amazonaws.com/corwatch.org/downloads/top200.pdf>
9. Мельник Н. Особливості розвитку бухгалтерського обліку в умовах глобалізації / Н. Мельник, Н. Михайлишин // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – 2009. – № 17, т. II. – С. 217-220.

Грицишин А. В.

аспірантка,
кафедра обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет,
м. Тернопіль, Україна

ЩОДО ПИТАННЯ КЛАСИФІКАЦІЇ ЛОГІСТИЧНИХ ВИТРАТ

Вдосконалення управління матеріальними, грошовими та інформаційними потоками має значний потенціал підвищення ефективності управління підприємством загалом. Суттєву роль у цьому відіграють практико-орієнтовані методи та підходи, зокрема в логістичній діяльності. Саме концепція остатньої націлює підприємства до зменшення сукупних витрат. На нашу думку, логістичні витрати – це складова витрат операційної діяльності підприємства, які пов'язанні з вивченням ринку запасів, їх закупівлею та складуванням, зберіганням, відвантаженням, зовнішнім транспортуванням. Підсумовуючи різні наукові погляди на суть логістичних витрат та їх функцій, вважаємо, що їх необхідно розглядати в більш широкому змісті. Окрім логістичних витрат, на наш погляд, потрібно в обліку, особливо у внутрішньовиробничому, використовувати ще й термін «логістичні затрати». Під останніми варто розуміти вартість всіх використаних при здійсненні логістичних операцій ресурсів (матеріальних, трудових, грошових, інформаційних). Таким чином, скорочення витрат на логістику є вищим пріоритетом діяльності націленим на стабільну роботу підприємства.

На даний час існує велика кількість підходів до класифікації логістичних витрат. Вважаємо, що науково обґрунтоване групування всіх витрат за встановленими однорідними ознаками повинно бути основою класифікації логістичних витрат і є важливим для цілей їх обліку, аналізу, контролю та планування. Варто дотримуватись такої точки зору щодо основних класифікаційних ознак логістичних витрат: за стадіями логістичного процесу; в



залежності від включення у собівартість; за елементами; в залежності від рівня контролю; за методом обчислення; за відношенням до джерел покриття; за впливом на прийняття рішень; за принципом спрямування.

Оптимізація витрат – це безперервний процес планування (здійснюється для визначення необхідного рівня витрат), обліку (спостереження, вимірювання та реєстрація фактів витрат ресурсів), аналізу (здійснюється з метою визначення ступеня доцільності витрат та оцінки впливу відповідних факторів на них), контролю (проводиться з метою відслідковування причин перевитрат або економії) та прийняття рішень щодо подальшої економічної політики підприємства [1].

Будь-яка оптимізація витрат не може бути виконана без врахування чинників, що впливають на ці витрати. Склад логістичних витрат безпосередньо залежить від факторів впливу на них. Зростання значення фактора може впливати і на збільшення, і на зменшення величини логістичних витрат. Такий вплив чинять і кількісні і якісні фактори.

До кількісних факторів відносимо такі як: величина та інші умови замовлення, кількість замовлень, частка витрат на одне замовлення, зміна обсягів господарської діяльності, матеріаломісткість продукції, розмір та частота замовлення, виробнича програма, графік запуску-випуску продукції, ціни на сировину і матеріали, ефект масштабу в закупівлі, обмеженість власного і позикового капіталу, розмір замовлення, складські площі, рівень і стан запасів, рівень обладнання складів, оборотність оборотних коштів.

Якісними ж факторами потрібно вважати: масштаб застосування сучасних інформаційних технологій, вимоги до якості продукції, концентрація, спеціалізація, координація й інтеграція, інноваційні технології, кредитно-грошова та податкова політика, методи постачання й обслуговування, діапазон ділової активності та фінансове становище підприємства, використання сучасних концепцій управління, конкурентоспроможність підприємства на ринку, концентрація споживачів, діяльність підприємств-конкурентів, прогноз кон'юнктури ринку, вимоги до умов транспортування, завантаженість і збалансованість поїздок, територія зовнішніх і внутрішніх ринків, сезонні коливання потреби в продукції, темпи інфляції, характер вантажів, тарифні ставки транспортування, знижки, маршрутизація перевезень [2].

За наявності у логістичних витратах процесного характеру та слабкої структурованості виникають певні перешкоди в їх обліку та оцінці. На сьогодні не розроблено відповідних нормативних актів та методик розрахунку, обліку й оцінки даних витрат за процесами, що призводить до труднощів у повній оцінці ефективності логістичних витрат та управління ними. На нашу думку, необхідно виділяти витрати, які виникають під час логістичних операцій. Важливо формувати інформацію про найбільш важливі витрати та характер їх взаємодії між собою. Таким чином, ми отримуємо можливість підвищення ефективності логістичної системи й формуватимемо мінімум сукупних витрат протягом усього логістичного ланцюга.

Список використаних джерел

1. Попович Г.В. Оптимізація витрат підприємства, як важливий фактор підвищення конкурентоспроможності [Електронний ресурс] / Г.В. Попович // Матеріали конференції «Актуальные проблемы современных наук». – 2011. – Режим доступу до ресурсу: http://www.rusnauka.com/15_APSN_2011/Economics/14_87797.doc.htm.
2. Логістичні витрати. Класифікація та аналіз структури логістичних витрат [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://studme.com.ua/1061120714275/logistika/logisticheskie_izderzhki.htm.
3. П(С)БО 16 «Витрати» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.help/law/318/>



Гуцайлюк З. В.
д.е.н., професор,
НУ «Львівська політехніка»,
м. Львів, Україна

ФУНДАМЕНТАЛЬНІ ПОСТУЛАТИ ТА ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Формування в Україні повноцінної ринкової економіки неможливе без одночасного переосмислення діяльності, практично, всіх функціональних служб господарюючих суб'єктів. Бо індустріальне суспільство, побудоване на інформації, у свою чергу, вимагає нових підходів до її формування та визначення критеріїв якості. У цьому контексті об'єктом особливої уваги стає бухгалтерський облік як основна інформаційна база, як центр інформаційного забезпечення виробничо-фінансової діяльності господарюючих суб'єктів. Зафіксована в ньому за допомогою спеціальних методичних і технічних прийомів інформація, після певного переформатування, складає основу інформаційного забезпечення управління економікою як на мікро-, так і на макро-рівні.

Як справедливо зазначає відомий російський вчений-економіст проф. В.Ф. Палій «Інформаційна економіка змінює не лише характеристику виробництва й економічних відносин, але й самі інформаційні технології, що мають безпосередній вплив на бухгалтерський облік, а, відповідно, на концепції, які покладені в основу його теорії. Серед них: розвиток засобів зв'язку, передавання даних та обчислювальної техніки; нові можливості документування фактів господарської діяльності, їх реєстрації та архівування. Очевидно, що історично існуючі форми бухгалтерського обліку себе вичерпали; нові об'єкти (елементи) бухгалтерського обліку, насамперед інтелектуальні, такі як знання, інформація, інтелектуальна власність і т.п., що породжують нові форми товару» [1, с. 5-6].

Не дивно, що в процесі реформування старої системи бухгалтерського обліку особлива увага як вчених-економістів, так і економістів-практиків була зосереджена на аналізі досвіду організації системи обліку і контролю в зарубіжних країнах з розвинутою ринковою економікою. Разом з тим, осмислення напрямів трансформації системи бухгалтерського обліку має базуватися не лише на автоматичному перенесенні основних його принципів, діючих в країнах зі сталою ринковою економікою, а, насамперед, на критичному аналізі пропозицій провідних вчених-економістів з терен колишнього Радянського Союзу, а то й тих, наукова діяльність яких припадає на дорадянський період. Мова, насамперед, йде про основні облікові теорії, під якими, за твердженням А.М. Галагана, розуміють «...сукупність роздумів, які пояснюють ті чи інші технічні прийоми облікової практики, звідси випливає, що обліковою теорією є саме вчення, мета якого полягає в тому, щоб дати принципове обґрунтування певним технічним прийомам, використовуваним у практиці рахівництва; відповідно, до завдань тої чи іншої облікової теорії завжди входить пояснення та принципове обґрунтування таких технічних прийомів як записи на рахунках, складання перевірного балансу, записи по колективних та елементарних рахунках і т.д.» [2, с. 13].

Дослідження проблеми змісту поняття «облікова теорія» логічно розпочинати з визначення суті таких категорій, як «теорія» та «економічна теорія». Теорія (дослівно з грецької – розгляд, дослідження) – це система ідей чи принципів. Вона трактується як вчення, так і як форма синтетичного знання, в межах якого окремі поняття, гіпотези та закони втрачають попередню автономність і стають елементами цілісної системи. В теорії одні судження виводяться з інших на підставі правил логічного висновку. Теорія формулюється, розробляється та перевіряється у відповідності з науковим методом. Коли всі



її положення підтверджені чіткими науковими дослідженнями, теорія стає науковою констатацією. Спосіб прогнозування – важливий наслідок теоретичної побудови [3].

В процесі досліджень у сфері бухгалтерського обліку науковці часто, не до кінця усвідомлюючи, змішують такі поняття, як теорії обліку, облікові теорії, наукові гіпотези, моделі бухгалтерського обліку, облікова система тощо. Найбільш поширене трактування облікової теорії пов'язане з формуванням такої послідовності міркувань, яка у своїй сукупності обґрунтовує та пояснює закон подвійності відображення господарських операцій і безпосередньо метод подвійного запису. Разом з тим, оскільки бухгалтерський облік розвивається в органічній єдності з розвитком технічних можливостей комп'ютерної техніки, то й технічна первинна фіксація даних, їх подальше формування в систематизовані інформаційні потоки з метою подальшого використання при підготовці обґрунтованих управлінських рішень цілком лягає на останню. Однак методологія, методика й організація процесу формування інформаційної облікової системи є одним з основних напрямів розвитку загальної теорії бухгалтерського обліку.

Разом з тим, як зазначає видний представник австралійської бухгалтерської науки проф. Р.Дж. Чемберс, «...досить важко встановити, що слід розуміти під теорією в такій сфері як бухгалтерський облік. Слово «теорія» може використовуватись для пояснення систематичного розкриття правил чи системи ідей і тверджень, що пояснюють групу фактів і явищ чи суб'єкта знання стосовно мистецтва, на відміну від його практики» [5, с. 590].

Можливо через це в економічній літературі існує чимало різних трактувань цього поняття. Детальне вивчення їх суті, незалежно від періоду появи, може принести користь при формуванні нових концепцій облікових інформаційних систем. Очевидно, що поняття «теорія» може використовуватись для пояснення систематичного розкриття правил чи системи ідей і тверджень, що пояснюють групу фактів і явищ або суб'єкта знання стосовно мистецтва, на відміну від його практики [6, с. 590]. Теорія (з грецької – розгляд, дослідження) – вчення, система ідей чи принципів. Розглядаючи сутність теорії обліку, передусім слід визначити, що розуміють під цим поняттям, оскільки аналіз праць вітчизняних і зарубіжних дослідників дозволив встановити, що їх погляди щодо розуміння сутності теорії обліку значно відрізняються. Так, проф. М. В. Глаутье та Б. Андердоун зазначають, що слово «теорія» використовується в обліковій літературі в якості різних рівнів, а згадування про «теорію обліку» може означати лише спекулятивні інтерпретації чи емпіричні пояснення без зазначення конкретного рівня теорії [7, с. 19]. Досліджуючи зазначені питання, проф. С.Ф. Легенчук прийшов до висновку, що специфіка розуміння теорії бухгалтерського обліку обумовлюється радянським походженням облікової науки, закладеної радянськими вченими, дослідження яких були спрямовані на удосконалення предметно-методологічних і функціональних особливостей розвитку бухгалтерського обліку. Тому така предметно-методологічна організація бухгалтерських досліджень радянських вчених і зумовила існуючий підхід до розуміння теорії бухгалтерського обліку в Україні [4, с. 72]. Правда, проф. Я.В. Соколов та проф. В.Я. Соколов пояснюють існування такого підходу тим, що використання слова «теорія» відбувається заради спрощення, а насправді мова йде про множину теорій [8, с. 223]. Автор взяв на себе сміливість сформулювати власну, суб'єктивну думку про те, що на відміну від першого глобального поняття, облікові теорії є не чимось іншим, як локальними елементами (частинами) загальної теорії бухгалтерського обліку. Як правило, вони об'єднують певні групи невирішених наукових проблем. Сама ж загальна теорія має, насамперед, базуватися на загальновизнаних постулатах, які й формують теоретичні підходи до бухгалтерського обліку як науки. Разом з тим, поняття «теорія» як категорія, перш за все, пов'язана з поняттям «наука», оскільки її формування можливе лише в контексті вирішення основних наукових фундаментальних досліджень. Разом з тим, на думку, проф. С.Ф. Легенчука «Наука як така, не є тотожною науковій теорії, оскільки наукова теорія – лише одна із теоретичних складових науки.



Наукові теорії повинні пояснювати сутність явища, що вивчається, іноді навіть з різних позицій, а наука покликана пропонувати механізми реалізації одержання знань в людській діяльності. У складі науки також є компоненти, які відповідають за вивчення самих наукових теорій, їх принципів, методів, категорій, властивостей» [4, с. 95]. Що стосується економічної теорії, то вона, насамперед, пов'язана з економікою – наукою, яка вивчає використання ресурсів, а також взаємовідносини між суб'єктами господарської діяльності. Саме наукову економіку й називають економічною теорією.

Список використаних джерел

1. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В.Ф. Палий. – М.: Бухгалтерский учет, 2007. – 88 с.
2. Счетные теории А.М. Галагана в комментариях Я.В. Соколова. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 84 с.
3. <http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A2%D0%B5%D0%BE%D1%80%D0%B8%D1%8F>
4. Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: монографія / С.Ф. Легенчук. – ЖДТУ, 2010. – 652 с.
5. Chambers R.J. Some observations on «Structure of accounting theory» / R.J. Chambers // The Accounting Review. – 1956. – (October). – P. 584-592.
6. Chambers R.J. Some observations on «Structure of accounting theory» / R.J. Chambers // The Accounting Review. – 1956. – (October).
7. Glautier M.W.E. Accounting. Theory and Practice. / M.W.E. Glautier, B. Underdown. – London: Pitman Publishing, 1997. – 744 p.
8. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: Учебник / Я.В. Соколов, В.Я. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.

Даньків Й. Я.

к.е.н, професор,
завідувач кафедри обліку та аудиту,
Ужгородський національний університет,
м. Ужгород, Україна

Остап'юк М. Я.

к.е.н., професор,
завідувач кафедри обліку і аудиту та фінансів,
Карпатський інститут підприємництва,
Університет «Україна»,
м. Хуст, Україна

Яремко І. Й.

д.е.н, професор,
завідувач кафедри обліку і аналізу,
НУ «Львівська політехніка»,
м. Львів, Україна

ПРАКТИКА ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ НА УКРАЇНСЬКИХ ТРИПІЛЬСЬКИХ ЗЕМЛЯХ В VII-V СТОЛІТТЯХ ДО НАШОЇ ЕРИ

Українські землі, ще з дослов'янських часів лежали і лежать на перехресті доріг між заходом і сходом, між північчю і півднем, між Європою і Азією. Це ще зрозуміли древні греки, де поряд з камерійцями, скіфами, сарматами заснували міста-колонії на українському



Північному Причорномор'ї: Ольвію, Тіру, Пантікапей, Херсонес, Теодосію та інші. Міста займались торгівлею, а торгівля є стимулом для розвитку методів і прийомів обліку, цивілізації і державності в цілому. Автори доводять, не фальсифікуючи фактів, на відміну від наших сусідів-опонентів, те що правонаступницею державності є Україна з її чітким Європейським зкеруванням.

В дослов'янський період територію України населяли різні народи. Найбільш поширеною і відомою була трипільська цивілізація. Трипільці займались гончарством, керамікою. На розкопках трипільських поселень знаходили і знаходять кульки різних розмірів. Відомий археолог, наш земляк А.Кишишин, обґрунтував, що найбільша кулька означає число 360, кількість днів у році. Середня 60 (що дорівнює загальній кількості суглобів на пальцях рук і ніг) згодом «копа», 30 – «пів копи», 15 «чверть копи». З повною впевненістю можемо стверджувати, що в надрах трипільської культури з певним рівнем цивілізації, розвитком ремесел і господарства існував чітко відпрацьований, системний облік речей і майна.

На початку залізного віку в VII ст. до н.е. на теренах України появились греки, які несли нам культуру взагалі і облікову зокрема. Облік грецьких колоній відповідав обліку в метрополії, тобто він вівся на вибілених гіпсом табличках, інколи на папірусі. З археологічних джерел часто зустрічаються свинцеві пластинки у вигляді зображення голови корови, кози чи інших свійських тварин, які використовувались жерцями як знаки, що підтверджували пожертви, принесені людьми у храм. Можна припустити, що знаки жертвності є підтвердженням потреби для жерців вести облік принесених дарів з одночасною видачею жертводавцем підтверджуючих символів. Застосування даних знаків жерцями свідчить про пошук прийомів відображення, здійснених операцій, що підтверджує існування певних систем обліку в VII-VI ст. до нашої ери на українських землях.

Серед грецьких колоній перше місце належить Ольвії. В місті була розвинута промисловість (кераміка, ювелірна справа), вироблялась зброя. Як і інші колонії, Ольвія карбувала власну монету, вела жваву торгівлю. Це ще раз свідчить про те, що торгівля і грошовий обіг вимагають належного обліку. Облік вівся як в натуральних так і вартісних вимірниках.

Серед безлічі пам'яток матеріальної культури, які є підтвердженням високого рівня розвитку грецьких міст-колоній Північного Причорномор'я, особливої уваги заслуговує Ольвійський декрет про гроші, у якому поряд з оголошенням про перехід до монометалізму на основі срібла, вказується, що поруч зі старими мідними оболами ольвіополіти повинні використовувати нові, вже карбовані срібні статери. Отже, як уже було зазначено, практика облікового процесу, облікова культура були однакові, як в Древній Греції, так і в її містах-колоніях.

Список використаних джерел

1. Даньків, Й. Я. Історія становлення обліково-правової культури України. / Й. Я. Даньків, М. Я. Остап'юк. – Бухгалтерський облік і аудит, – № 6 – 2010. – С. 34-39.
2. Даньків, Й. 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.
3. Лучко, М. Р. Історія обліку: світ та Україна, погляд крізь роки / М. Р. Лучко, М. Я. Остап'юк. – Тернопіль: «Зорепад», 1998. – 151с.
4. Мних, Є. В. Розвиток обліку в Галичині (історичні та методологічні аспекти) / Є. В. Мних, В. Є. Швець, І. Й. Яремко. – Львів: Каменяр, 2001. – 208с.



Жебентяева Н. А.

аспирантка,
Белорусский государственный экономический университет,
г. Минск, Республика Беларусь

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ТРАКТОВКИ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОГО КАПИТАЛА КАК ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Одним из наиболее актуальных вопросов бухгалтерского учета в экономике знаний является интеллектуальный капитал. Наличие большого количества проблем связано с недостаточной проработкой теории интеллектуального капитала. В связи с этим нами предлагается новая трактовка интеллектуального капитала, которая может быть положена в основу современной системы взглядов, касающихся интеллектуального капитала как объекта учета.

Интеллектуальный капитал в современном обществе выступает основой богатства и определяет конкурентоспособность экономических систем, является ключевым ресурсом роста и развития. С его помощью экономика страны становится более технологичной и ориентированной на инновации. Способность экономики создавать и эффективно использовать интеллектуальный капитал все в большей мере определяет экономическую силу нации и ее благосостояние.

Интеллектуальный капитал являет собой совокупность интеллектуализированной способности к труду и предпринимательской деятельности, представленную интеллектуальным человеческим капиталом и нематериальными активами, воплощающими в себе результаты интеллектуального труда и предпринимательства, представленные структурным интеллектуальным капиталом, который создает добавленную стоимость, присваиваемую собственниками интеллектуального капитала в разнообразных формах дохода. Эти доходы представлены заработной платой, прибылью предпринимателей и процентом на капитал.

Такой подход к определению интеллектуального капитала позволяет осуществить его структуризацию и выявить взаимосвязь и взаимозависимость между элементами данного капитала. Ранжирование человеческой и нематериальной составляющей интеллектуального капитала позволяет выявить теоретические особенности и практические результаты его воспроизводства. Так, интеллектуальный человеческий капитал включает в себя высокообразованную часть населения страны, обладающую высшим и постдипломным образованием, а также различными учеными степенями и званиями. В его состав входят как наемные работники в т.ч. госслужащие, деятели науки и техники, так и предприниматели, в основном среднего и высшего звена [1, с. 7].

Интеллектуальный капитал часто называют «невидимым активом» – в этом определении заключена его нематериальная природа. Знания или творческие способности людей, имидж компании, моральные ценности невозможно ощутить и взвесить. При этом сложно найти надежные способы измерения коллективных знаний сотрудников компаний, их опыта и интуиции, интеллектуальной собственности, усвоенной ими информации. Интеллектуальный капитал в большей мере нацелен на будущее – в отличие от физического, который являет собой результат определенных действий в прошлом. Даже его стоимость формируется, исходя из ожидания возможностей дальнейшего использования в будущем. Наиболее успешно интеллектуальный капитал может развиваться в процессе создания новой продукции и осуществления мер по освоению новых ниш на товарных рынках. Развитие зависит от того, насколько успешно компания может для этого организовать исследования и



разработки, сконцентрировать необходимые интеллектуальные, материальные и финансовые ресурсы.

Главная функция интеллектуального капитала – существенно ускорять прирост массы прибыли за счет формирования и реализации необходимых предприятию систем знаний, вещей и отношений, которые, в свою очередь, обеспечивают его высокоэффективную хозяйственную деятельность [2, с. 41].

Таким образом, принимая во внимание все вышеизложенное, можно сделать вывод, что в современных экономических условиях интеллектуальный капитал представляет собой накопленный ресурс интеллектуальных знаний и способностей, который, являясь неосязаемым и высоко мобильным, включается в процесс рыночного воспроизводства стоимости и на основе конкурентоспособности длительно приносит его собственнику добавочную стоимость.

При этом важное значение в этом процессе имеют обе его составляющие, представленные интеллектуальным человеческим капиталом и интеллектуальным структурным капиталом. Они теснейшим образом взаимодействуют между собой, взаимодополняют друг друга и их эффективное взаимовлияние несет в себе синергетический эффект.

Список используемых источников

1. Бондарь, А.В., Жебентяева, Н.А. Интеллектуальный капитал в системе интеллектуальной безопасности / А.В. Бондарь, Н.А. Жебентяева // Вестник ПГУ. – 2016. – №14. – С. 7-13.
2. Касаев, Т.Т. Интеллектуальный капитал как фактор инновационного развития экономики / Вестник НГУ // Серия: Социально-экономические науки. – 2007. – Том 7, выпуск 3. – с 38-44.

Замула И. В.

д.э.н., проф.,
кафедра учета и аудита

Травин В. В.

к.э.н., доц.,
кафедра экономики и предпринимательства,
Житомирский государственный технологический университет,
г. Житомир, Украина

РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПОД ВЛИЯНИЕМ КОНЦЕПЦИИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ

Исследование теоретических основ бухгалтерского отражения экологической деятельности в условиях устойчивого развития экономики привело к следующим результатам. Учитывая совокупность негативных антропогенных влияний на планету, возникает вопрос о возможности разработки и осуществлении такой политики в сфере использования природных ресурсов, которая позволила бы принимать сегодня дальновидные решения с учетом интересов будущих поколений. Реализация задачи возможна через внедрение в сферу экономических наук основных положений и принципов концепции устойчивого развития.

Украина требует принципиально новой экологической политики, в основу которой должно быть положено требование обязательного соблюдения экологической безопасности



жизнедеятельности человека. Главная цель такой политики – обеспечение наиболее благоприятных естественных условий жизни, рациональное использование и воспроизводство природных ресурсов.

Крупнейшими потребителями и загрязнителями окружающей среды являются предприятия, поэтому для обеспечения реализации концепции устойчивого развития необходимо сформировать систему экономических стимулов на микроуровне. Экономические стимулы проявляются в возможности рекламирования своей деятельности через обнародование показателей экологической деятельности, сформированных на основе данных бухгалтерского учета. В результате будут привлечены контрагенты, инвесторы и потребители, заинтересованные в экологизации деятельности человека, а владельцы предприятия получают дополнительные доходы от реализации таких мероприятий. Прецеденты функционирования предприятий с экологически чистым (органическим) производством в Украине существуют, и становятся довольно таки не редкими даже на уровне мелкого и среднего бизнеса (ТОВ «Органік мілк» – один из представителей ряда предприятий с полным циклом экологически чистого (органического) производства¹).

С помощью системы бухгалтерского учета можно обеспечить достижение устойчивого развития страны и мира в целом. Для этого необходимо изменить теоретические и методологические основы бухгалтерского учета, что обусловлено расширением его объектов, а также уточнить элементы метода бухгалтерского учета. Особого внимания требует вопрос раскрытия информации об экологической деятельности предприятия как одного из импульсов развития экологического сознания общества и обеспечения его устойчивого развития.

Экологическая проблематика является относительно традиционной для экономических исследований. Корни такой традиции достигает эпохи античности и связаны с исследованиями Платона и Аристотеля, которые закрепили за землей статус богатства. В отличие от мыслителей античности, современные исследователи рассматривают, как правило, только ресурсную проблему экологии, что является недопустимым упрощением.

На решение проблем, связанных с экологическими последствиями общественно-экономической деятельности человека, негативно влияет сформированный методологический подход в исследовании экологических проблем. Это связано с тем, что в экономической теории довольно длительное время природные ресурсы рассматривались как дар природы человеку. Как следствие, сформировался стереотип отношения к окружающей природной среде, который проявился в форме пренебрежительного отношения к природе, а, следовательно, и отсутствие каких-либо обязательств перед ней со стороны человека. Определяющей причиной такой ситуации является процесс индивидуализации человека, который вызвал стремление к самовыделению ее из окружающей среды.

Распространение в экономической теории принципа рациональности способствовало закреплению в практике хозяйственной жизни принципа максимизации прибыли, уничтожил любую заинтересованность владельца капитала или системы управления предприятия в сохранении окружающей среды. Этим объясняется отсутствие запроса со стороны владельца и системы управления на информацию, связанную с экологической деятельностью. Поэтому любые апелляции к владельцу, касающиеся негативных последствий осуществляемой им деятельности, не имеют результатов. Разрушить такую экономическую традицию и стереотипы, сформированные ею, может система информирования.

Будучи главным субъектом рыночных отношений, потребитель способен сформировать спрос на продукцию, обеспечение которой потребует от владельца предприятия экологизировать деятельность, а, следовательно, и вести бухгалтерский учет такой

¹ <http://omilk.com.ua/>



деятельности. Существование указанного спроса будет влиять и на характер конкуренции, что также является стимулирующим фактором.

Значительная роль в решении проблемы отводится научным исследованиям, связанным с экологической проблематикой, результаты которых способны спровоцировать информационную революцию, призванную изменить мотивации человека, заставить его переоценить свое место и роль в процессе развития природы и жизни на планете Земля и за ее пределами. Для этого необходимо изменить акцент научных исследований, рассмотрев экономические проблемы в контексте «человек-среда». Первые шаги в этом направлении уже сделаны В. Вернадским и С. Подолинским.

Кадученко В. А.

ст. гр. ОМОм - 11

Науковий керівник: Мельник Н.Г., к.е.н., доцент
кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

БАНКРУТСТВО ЯК ЕКОНОМІЧНА КАТЕГОРІЯ

Сучасні умови господарювання та стан економіки України зумовлюють поступове зменшення кількості прибуткових підприємств і відповідно, збільшення збиткових. Причинами цього є порушення економічних пропорцій, зниження купівельної спроможності споживачів, підвищення податкового тиску, недоліки у проведенні приватизації державних підприємств та земельної реформи та інше.

Впродовж становлення інституту банкрутства в світі застосовувалися різні підходи для визначення стану боржника, коли він не в змозі виконувати свої зобов'язання через нестачу майна або коштів. Наприклад, у середньовічних джерелах права італійських міст використовувались терміни «fuggitivi» та «decoctor». Термін «fuggitivi» застосовувався у випадках, коли неспроможний боржник тікав від своїх позичальників. «decoctor» походив від descoquo, що означало поступове зменшення майна боржника. Тих осіб, які припинили платежі, називали «falliti» або «falentes» [1, с. 6].

Сучасне тлумачення терміну «банкрут» походить від італійського вислову – «banca rotta», який означав звичай перекидати лавку банкіра, яка стояла на площі міста, у випадку нездатності останнього провести розрахунки з позичальниками. Термін «конкурс» широко застосовувався у законодавстві окремих країн через те, що у межах законодавства про банкрутство існувала єдина процедура – конкурсне провадження. У законодавстві США взагалі не міститься поняття «банкрутство», хоча цей термін застосовується у назві Кодексу про банкрутство – основного нормативного акта у цій сфері. Перші законодавчі акти багатьох країн ЄС в основному виходили з тлумачення банкрутства як злочину [2].

Проте в результаті дій економічних правил та піднесення суспільних відносин зміст понять «неспроможність» та «банкрутство» змінюється. Іноді навіть одне поняття замінює інше. «Злочинний» характер банкрутства (неплатоспроможності) вже не розглядається як аксіома. Проте, якщо неспроможний боржник вчиняє злочинні дії, то він розглядається як особа, яка вчинила злочин, тобто банкрутство [3].

У наш час банкрутство є невід'ємним елементом ринкової економіки. Система норм, які регламентують відносини, пов'язані з банкрутством є господарсько-правовим інститутом, якому властиве єднання публічно-правових і приватноправових засад [1, с. 7].



Уперше в Україні, з прийняттям закону «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» [6], правове регулювання банкрутства спрямоване на досягнення не приватної зацікавленості, а загальної мети – відновлення платоспроможності боржника і збереження його як суб'єкта підприємницької діяльності.

У правовій термінології різних правових систем є два близьких один одному поняття – «банкрутство» та «неспроможність». В юридичній теорії триває обговорення питання співвідношення цих двох понять [5, с. 14-15].

В світі вже давно існує два підходи до вирішення даного питання та розроблено дві правові доктрини інституту неплатоспроможності (банкрутства), засновані на принципах неоплатності і неспроможності боржника. У правових системах, де інститут неспроможності (банкрутства) побудований на принципі неоплатності, провадження в справі про банкрутство порушується в тому випадку, якщо має місце факт перевищення розміру зобов'язань боржника над вартістю його майна. Однак при використанні даного принципу виникають труднощі при доказі позичальником стану неоплатності боржника, оскільки документи, які підтверджують фінансовий і майновий стан боржника в позичальника, як правило, відсутні. Отже, порушити провадження в справі про банкрутство боржника стає дуже проблематичним. Але незважаючи на різні підходи, критерії неоплатності та неплатоспроможності не суперечать один одному, а взаємопов'язані, оскільки у більшості випадків припиняють платежі ті фірми, пасив яких перевищує актив. Дебітор, у якого достатньо майна, завжди зможе знайти можливість його реалізувати та погасити всю заборгованість. Разом з тим, це твердження не завжди знаходить втілення у теперішній українській економіці. Адже наявність у боржника неліквідного майна, навіть за умови перевищення вартості його над сумою заборгованості, не завжди означає, що він (боржник) може за рахунок такого майна оплатити свої всі борги [6, с. 24].

У сучасних правових системах переважно застосовується критерій неплатоспроможності. Французьке, англійське законодавства, певною мірою, базуються на недостатності ліквідних активів боржника. Але у Німеччині поряд з критерієм неплатоспроможності застосовується і критерій неоплатності – «надлишкова заборгованість», який є додатковою основою для провадження у справі про банкрутство та основою для вибору конкретної процедури – ліквідаційної чи реабілітаційної.

Окрім названих рис та критеріїв банкрутства законодавчі акти багатьох країн визнають необхідною умовою банкрутства наявність у боржника декількох позичальників.

Термін „неплатоспроможність» означає нездатність боржника вчасно виконати свої зобов'язання перед позичальниками, в результаті чого можна припустити, що активи такої одиниці перевищують пасиви. Крім того, мірило неплатоспроможності дає можливість швидше розпочати процедуру банкрутства при виявленні перших ознак неплатоспроможності для уникнення різного роду зловживань з боку боржника. Цей фактор частково нівелюється наявністю інституту визнання угод вигаданими, укладеними до та (або) після порушення провадження у справі. Але це не гарантує повного повернення майна боржника на усіх стадіях судових процедур, оскільки не завжди можливо довести факти для визнання угоди недійсною, а витрати, пов'язані з таким провадженням призводять до зменшення ліквідаційної маси. До того ж боржника набагато легше виявити, оскільки для нього не потрібно вивчати його внутрішній стан, а зовнішньої нездатності до платежу достатньо. Отож, такий критерій дає можливість швидко реагувати на фінансові труднощі боржника шляхом оперативного порушення провадження у справі про банкрутство [6, с. 30-31].

У законодавчій і фінансовій практиці виділяють наступні види банкрутства підприємств: реальне банкрутство; технічне банкрутство; навмисне банкрутство; фіктивне банкрутство. Передумови банкрутства різноманітні, але в цілому – це результат взаємодії численних факторів як зовнішнього, так і внутрішнього характеру.



Список використаних джерел

1. Поляков Б.М. Принципы института банкротства / Б.М. Поляков // Підприємництво, господарство і право. – К., 2002. - №1. – С.6- 10.
2. Письменна О.П. Правове регулювання банкрутства в Україні / О.П. Письменна, М.О.Гайовик [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/11_EISN_2010/Pravo/63929.doc.htm
3. Історично-правова еволюція вчень про банкрутство [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://yurotdel.com/ucheba/bankrutstvo_2.html
4. Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14.05.1992 № 2343-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2343-12.
5. Теория и практика антикризисного управления / Под ред. С. Г. Беляева и А. В. Кошкина. – М.: Закон и право, 1996. – 469 с.
6. Стратегия и тактика антикризисного управления / Под ред. А. П. Градова и Б. И. Кузина. – СПб.: Специальная литература, 1999. – 510 с.
7. Accounting in Ukraine under implementation of the European legislation: monograph / M. Luchko, N. Khorunzhak, I. Benko [et al.]; under the guidance M. Luchko. – Ternopil : TNEU, 2017. – 232 p.

Крупка Я.Д.

д. е. н., професор,
кафедра обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет,
м. Тернопіль, Україна

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК НАУКА І ПРАКТИЧНА ДІЯЛЬНІСТЬ

Будь-яка наука як динамічна система людських знань розвивається і вдосконалюється у поєднанні з практичною діяльністю. Кожна наука базується на теоретичних засадах, в основу яких покладено певні принципи, концепції, парадигми, визначення та судження. Наука ґрунтується на системі теоретичних знань, на підставі яких можна пояснити певні явища, дії чи події, передбачити їх розвиток на майбутнє.

Найбільш важливими ознаками будь-якої науки, як визначають фахівці, є її теорія, що об'єднує базові знання, пояснює явища та процеси, визначає можливі напрями та варіанти її розвитку і вирішення поставлених завдань, потребує і базується на практичній апробації. Наукова теорія може використовуватись як припущення на противагу неперевереним практичним знанням, або як узагальнення передової практики та відображення її у теоретичному відтворенні дій та подій.

Кожна теорія базується на певних принципах, тобто загальних найбільш важливих та головних вимогах до її побудови, суттєвих характеристиках, що покладені в їх основу.

На базі загальної теорії формують окремі концепції в науці як систему поглядів, інтегровану систему знань про певні закономірності. Концепцію ще називають сурогатною формою наукової теорії [1, с.38].

На фундаментальній концепції вибудовується наукова парадигма, що відповідає певній галузі знань, певному історичному періоду або окремому науковому співтовариству. Про парадигмальний характер побудови вітчизняного обліку як основи формування звітної



інформації для відповідних користувачів зазначають Корягін М.В. та Куцик П.О. [2, с.50]. Детальний аналіз облікових парадигм та оцінку впливу на них різних об'єктивних і суб'єктивних факторів дає проф. Легенчук С.Ф. [3, с.109-159]. Сучасна парадигма має враховувати теперішню економічну та політичну ситуацію, умови та особливості постіндустріальної економіки, необхідність інтеграції національної економіки у світовий економічний простір.

Теоретичною основою науки служить її методологія, як сукупність прийомів та особливих механізмів дослідження, що застосовуються у певній науці і становлять її метод. Проф. Кірейцев Г.Г. вважає методологію філософією науки, а методологію бухгалтерського обліку – філософією бухгалтерської науки. Він розширює наукову інтерпретацію методології обліку і розглядає її як структуру, логіку організації, методи вимірювання, що опираються на положення економічної науки, і засоби облікової діяльності у їх взаємодії [4, с.61].

Органічною складовою кожної сфери дослідження і практичної діяльності є методика – як набір операцій та інструментів, що характеризують усі сторони досліджуваного об'єкта; техніка – як комплекс технічних засобів та інструментів для вирішення поставлених завдань; організація – як система способів, засобів, які забезпечують вирішення поставленої мети відповідальними особами в процесі їх діяльності.

Історичний розвиток і сучасний стан бухгалтерського обліку засвідчує, що облік представляє собою окрему самостійну галузь наукових знань, що має відповідні системоутворюючі ознаки і є складовою загальної системи прикладних економічних наук у сфері забезпечення господарської діяльності підприємств необхідною інформацією.

Відомий російський вчений, професор Я.В.Соколов зазначає, що ще у XVIII столітті бухгалтерський облік став предметом наукової діяльності, він із набору емпіричних і догматичних регламентуючих правил перетворився у засіб дослідження господарської діяльності за власною методологією [5, с.86-87]. Наукою, за визнанням вченого, він став у наступному XIX столітті. А до теперішнього часу бухгалтерський облік сформувався у самостійну галузь наукової діяльності, який має власний предмет і об'єкти дослідження, використовує широкий спектр спеціальних прийомів дослідження, що складають його метод. На базі цих обов'язкових складових формуються принципи і методологія, розробляються парадигми і концепції на близьку і далеку перспективу.

Бухгалтерський облік як наука і практична діяльність тісно пов'язаний з великою сукупністю фундаментальних і прикладних дисциплін. Теорія обліку передусім опирається на філософію, що вивчає найбільш загальні закони розвитку суспільства і пізнання. Такі закони визначають розвиток теорії і практики бухгалтерського обліку, для яких важливе значення мають такі онтологічні та гносеологічні напрями філософських знань, що використовуються з метою пізнання суспільного буття, економічних взаємовідносин та побудови інтелектуальних моделей щодо таких взаємозв'язків.

Бухгалтерський облік опирається на широку законодавчу базу, що регулює діяльність у підприємницькій сфері. Законодавчо-правова регламентація розглядається не тільки як метод, а і як принцип управління підприємством. Тому юридичні науки повною мірою використовуються при формуванні правового поля бухгалтерського обліку підприємств, організацій та установ.

Облік як важлива функція управління тісно пов'язаний із плануванням, аналізом, контролем і регулюванням. При плануванні і прогнозуванні використовують облікову інформацію для складання поточних і перспективних планів і прогнозів, здійснення контролю за їх виконанням. Тому між обліком і плануванням мають місце як прямі, так й зворотні зв'язки. Аналіз виступає проміжним етапом при здійсненні процесу управління, виконує свої функції стосовно аналітичної оцінки між збором інформації і прийняттям управлінських рішень щодо оперативного регулювання виробництва і планування господарської діяльності суб'єктів господарювання. Аналіз вимагає знання і використання



багатьох специфічних методів та прийомів, що дає можливість розкривати внутрішню природу, динаміку й перспективу досліджуваного об'єкта, його взаємозв'язки і напрями розвитку у майбутньому.

Контроль дає змогу здійснювати важливу функцію обліку щодо моніторингу господарської діяльності та стану майна підприємства, дотримання чинного законодавства та умов укладених договорів, доцільності та ефективності господарської діяльності. Контроль може здійснюватися через поточні перевірки та моніторинг господарських процесів, ревізію, аудит, судово-бухгалтерську експертизу й інші форми.

Регулювання вважається важливим елементом при постановці цілей, визначенні шляхів їх досягнення, виборі оптимальних варіантів вирішення поставлених завдань та пошуку найкращої альтернативи. До того ж регулюванню властива багатовекторність, при його здійсненні використовуються такі близькі до обліку економічні, правові, податкові та інші важелі.

Найважливішими ознаками будь-якої науки є наявність у неї свого предмету, об'єктів дослідження та специфічних лише для неї методів та прийомів проведення такого дослідження. В економічній теорії давно точиться дискусія, що ж все таки лежить в основі предмета бухгалтерського обліку. Проф. Малюга Н.М. згрупувала усі визначення предмета та покладених в його основу об'єктів у 4 групи:

I група – предмет залежить від обсягу діяльності (межі господарства): одиначне господарство; певний соціум; народне господарство загалом.

II група – відносно економічної та юридичної характеристики діяльності господарства та його майна (капіталу): економічні та юридичні відносини; зміна майна (капіталу); господарські операції і факти; уречевлена праця.

III група – предметом бухгалтерського обліку визнається його методологія – записи, рахунки, баланс, вартісна оцінка.

IV група – предметом обліку вважається інформація, тобто інформаційні системи, що використовуються для обробки даних [6, с.61].

На наш погляд, сутність предмета бухгалтерського обліку має розкриватися через його об'єкти: активи - капітал - зобов'язання - господарські процеси - витрати - доходи. Тут треба погодитись з Малюгою Н.М., яка будує власне визначення предмета бухгалтерського обліку на комбінаториці вище зазначених трактувань: як відносини власності, зумовлені фактами господарського життя, в результаті яких відбувається зміна стану майна, зобов'язань, капіталу суб'єкта власності [6, с.64]. Таке визначення наближене до практики облікової роботи, воно впливає з основних положень, закладених у національних та міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та фінансової звітності. У наукових колах побутують також твердження про необхідність виділення у складі бухгалтерського обліку трьох сфер – крім бухгалтерського обліку як науки і практичної діяльності ще й навчальної дисципліни [4, с.87].

Найважливішим завданням сучасного обліку при виробленні новітньої облікової парадигми, що має враховуватись при побудові його методології, виступати новими об'єктами обліку, із застосуванням відповідних методів визнання, оцінки та технічного узагальнення і представлення облікових даних, є якнайповніше уведення в систему обліку і управління інтелектуально-інформаційної складової капіталу суб'єкта господарювання. У складі майна підприємства важливе місце мають зайняти активи нематеріальної природи, а метою оцінки активів повинне бути визначення реальної, тобто ринкової вартості підприємства.

Серед нових об'єктів обліку важливе місце має зайняти людський, організаційний, клієнтський та інший інтелектуальний капітал. Важливою статтею балансу, що наближає облікову вартість підприємства до ринкової, має становити гудвіл. Враховуючи важливість збереження і раціонального використання ресурсного потенціалу, а також з метою посилення



прогностичної спрямованості, облік має бути націлений й на кількісну оцінку та якісну характеристику природних ресурсів. Нарешті, важливим і особливим продуктом діяльності, оцінка якого може бути достовірно визначена і від нього очікують економічні вигоди у майбутньому, має бути інформація, що може вільно придбаватись чи реалізовуватись. Купівля-продаж інформаційних, а не матеріальних ресурсів є головною ознакою переходу до постіндустріального суспільства, постіндустріальної економіки.

Більш детально шляхи вдосконалення окремих питань з теорії та практики обліку і звітності в Україні, а особливо її практичної складової, що враховує сучасні теоретичні основи розвитку вітчизняної та світової економіки, викладені у колективній монографії кафедри обліку у виробничій сфері ТНЕУ «Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні» [7].

Список використаних джерел

1. Сурмін Ю.П. Майстерня вченого: Підручник для науковця. – К: НМЦ «Консорціум з удосконалення менеджмент-освіти в Україні», 2006. – 302 с.
2. Корягін М.В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: монографія / М.В. Корягін, П.О. Куцик. – Київ: Інтерсервіс, 2016. – 276 с.
3. Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с.
4. Кирейцев Г.Г. Глобалізація економіки и унифікація методології бухгалтерського учета: научный доклад. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 76 с
5. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: «Финансы и статистика», 1985. – 367 с.
6. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : Монографія / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
7. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні: моногр. / З.-М.В. Задорожний, Я.Д. Крупка, І.Я. Омецінська та ін. – Тернопіль: ТНЕУ, 2015. – 320 с.

Лучко М.Р.

д.е.н., професор,

завідувач кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг,

Тернопільський національний економічний університет,

м. Тернопіль, Україна

СИТУАЦІЙНІ ПРОБЛЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Звернімо увагу на проблеми витрат матеріалів і визначення результатів діяльності в диференціації принципів грошової оцінки. Як зазначали ми раніше [1, с.14-16], балансова вартість запасів підприємства і оцінка матеріальних витрат в підрозділах взаємозв'язані, оскільки по сумі можна визначити першу в якості доповнення до другої. Із цієї тези формуємо висновки, які підтверджують слабу еластичність діючих нормативних актів з обліку матеріальних витрат і надання їх оцінці атрибуту відносності. Констатуємо це, ми виходимо з наступних моментів:

– адекватність і ймовірність правильності результатів оцінки залежать від логічної закономірності застосування її методів. Вона повніше проявляється в апроксимації результатів грошової оцінки з дійсністю в такій мірі, яка на даний момент часу є можливою і перевіреною;



– множина видів і варіантів цін, котрі можуть складати основу грошової оцінки, вимагають забезпечення правильності вибору найбільш прийняттого підходу відповідно до поставлених завдань. Так, технічні варіанти оцінки матеріальних затрат і запасів в умовах змінної по часу тенденції та динаміки їх цін приводять до отримання зовсім різних результатів. Слід відзначити той факт, що принцип FIFO актуалізує грошову оцінку матеріальних затрат при одночасній дезактуалізації цінового механізму (рівня затрат), а принцип LIFO відзначається зворотною дією. Поряд з цим, оцінка за середньою ціною передбачає рівновагу балансової оцінки і цінового рівня затрат. При цьому принципи поточного обліку витрачання матеріалів не мають великого впливу на рівень затрат в умовах відносної стабільності цін.

При зростаючій чи спадаючій тенденціях рівня цін відмінність вказаних принципів оцінки матеріальних затрат може істотно вплинути на ціновий рівень затрат і балансову оцінку запасів. Слід зауважити, що принцип FIFO веде до неспівставності тенденцій купівельної ціни і динаміки цінового рівня витрат, а принцип LIFO включає можливість співпадання вказаних видів тенденцій. Використання ж середніх цін веде до повного співпадання купівельних цін і цінових аспектів витрат, але протидіє відмінностям обох тенденцій.

Явище інфляції перманентно буде пов'язане з господарською практикою підприємств в Україні, причому в умовах ринку спостерігатиметься як зростаюча так і спадаюча її тенденції. Питанням принципового значення стає створення теоретичних і практичних рекомендацій, котрі б дали можливість підприємствам розкрити невикористані важелі вирішення цієї проблеми. На нашу думку, є логічним акцентувати свою увагу перш за все на використанні досвіду оцінки матеріальних затрат на базі поточних цін та цін репродукції (відтворення). Аргументи проти них впродовж багатьох років залишаються сталими - складність обліку матеріалів, однак цей недолік легко ліквідується на базі побудови АРМ бухгалтера. Варто відзначити, що з методологічної точки зору найбільш правильні результати дає оцінка матеріальних затрат з допомогою поточних цін, адже вони враховують зміни, що відбуваються в часі (техніко-організаційний прогрес, ріст продуктивності праці, інфляцію).

Ще одним важливим чинником впливу на обсяг матеріальних затрат є ситуація з вартістю енергоресурсів. Дослідження діючої практики обліку енергетичних ресурсів в підприємствах показало негативний їх стан. Аналіз структури тепло - і енергоспоживання свідчить про те, що їх раціональне витрачання має пряме відношення до вдосконалення виробничих процесів, підвищення якості використання обладнання, покращення техніко-економічних показників. У зв'язку із цим пропонується виділення трьох послідовних етапів на цій ділянці облікових робіт:

- облік загальних витрат з придбання електроенергії;
- облік витрат з трансформації та внутрішнього переміщення і розподілу електроенергії;
- розподіл сум фактичної собівартості витраченої електроенергії по місцях її споживання та центрах відповідальності.

Головною особливістю першого етапу обліку енергетичних затрат є необхідність забезпечення правильності і своєчасності розрахунків з постачальниками енергії. Він обумовлений специфікою розрахунку купівельної вартості електроенергії і потребує тісного взаємозв'язку даних бухгалтерського і оперативно-технічного обліку. Облік затрат з трансформації, переміщення і розподілу електроенергії показує діяльність цеху допоміжного виробництва, що виконує функції електропостачання. Здійснення обліку за місцями виникнення затрат при цьому є однією із обов'язкових умов, котра впливає з вимоги ефективного функціонування таких ділянок. Базою розподілу енергії (третій етап) пропонується використання показника кількості спожитої електроенергії. Розподільчий



процес значно спрощується і при цьому відбувається одноразово в порівнянні з роздільним розподілом при виконанні електропостачання цехом допоміжного виробництва. Тому цей етап облікової роботи має чисто технічний зміст, котрий полягає у визначенні фактичної собівартості або вартості калькуляційної одиниці.

Максимально сприятливим для забезпечення оптимізації матеріальних затрат є автоматизація обліку. Однак, саме економічне забезпечення такої системи обліку, в свою чергу, вимагає розрахунку ефективності АРМ. Як свідчить досвід експлуатації АРМ бухгалтера, їх впровадження забезпечує досить високу ефективність. Незважаючи на чималі витрати, пов'язані із їх проектуванням та розробкою, а також на поточні експлуатаційні витрати на обслуговування АРМ, їх впровадження економічно доцільне.

Розрахунок показників ефективності АРМ бухгалтера покажемо на прикладі, використовуючи нормативи, загальні та конкретні вихідні дані, наведені у табл. 1.

Таблиця 1

Вихідні дані, необхідні для розрахунку ефективності АРМ бухгалтера

№ п/п	Показник	Одиниця виміру	Розмірність та значення
1	Обсяг цифрової інформації, що обробляється при одноразовому розв'язанні задачі	знаків	$K_i=322000$
2	Середня періодичність розв'язання задачі на рік	-	$n=28$
3	Норма виробітку за традиційної обробки вручну	Знаків на 1 год.	$B=300$
4	Місячний фонд робочого часу	год.	$T_{міс}=176$
5	Середньомісячна заробітна плата одного працівника	грн.	$Z_{сер}=6000$
6	Коефіцієнт, що враховує додаткову заробітну плату та відрахування з неї	-	$I_{сн}=1,52$
7	Обсяг вихідних даних в показниках, що обробляються системою	знаків	$K_{нок}=60000$
8	Вартість однієї години машинного часу	грн.	$У_{маш}=800$
9	Середній час виконання усіх операцій комп'ютерною інформаційною системою на один показник вхідної інформації		$T_{сер}=0,0013$
10	Річний фонд робочого часу	год.	$T_{річ}=1830$
11	Понесені витрати	тис. грн.	$K_{нон}=3000000$
12	Кількість бухгалтерів, що зайняті обробкою вручну	осіб	$P_{\delta}=9$
13	Економія грошових засобів працівниками бухгалтерії	грн.	$E_{\delta}=225000$
14	Нормативний коефіцієнт ефективності понесених витрат		$E_n=0,15$
15	Коефіцієнт, що враховує обсяг затраченого часу на контроль та отримання вхідних та вихідних даних		$K_{нов}=0,2$

Орієнтований розрахунок показників економічної ефективності АРМ бухгалтера, наведений у табл. 2.

Таблиця 2

Орієнтований розрахунок показників ефективності впровадження АРМ бухгалтера

№ п/п	Показник	Формула для розрахунку	Розрахунок
1	Трудові затрати на розв'язання задачі традиційним шляхом, людино-годин	$T_m = \frac{K_i}{B}$	$T_m = \frac{322000 \cdot 28}{300} = 30053$



2	Умовна кількість працівників, що зайняті обробкою інформації традиційним шляхом, осіб	$P_m = \frac{T_m}{T_{річ}}$	$P_m = \frac{30053}{1830} = 17$
3	Вартість однієї години ручної обробки, грн.	$Y_m = \frac{Z_{сер}}{T_{міс}} \cdot I_{сл}$	$Y_m = \frac{600}{176} \cdot 1,52 = 51,81$
4	Затрати на обробку інформації традиційним шляхом, грн.	$C_m = T_{річ} \cdot Y_m \cdot P_m$	$C_m = 1830 \cdot 51,81 \cdot 16,42 = 1556817,9$
5	Машинний час, необхідний для обробки інформації комп'ютеризованим способом, год.	$T_m = \frac{K_{нок}}{T_{сер}} \cdot T_{сер}$	$T_m = \frac{60000}{3600} \cdot 0,0013 = 0,021$
6	Вартість машинного часу, необхідного для обробки інформації, грн.	$C_m = T_m \cdot Y_{маш}$	$C_m = 0,021 \cdot 800 = 11,68$
7	Затрати на автоматизовану обробку, грн.	$C_a = C_m \cdot n$	$C_a = 11,68 \cdot 28 = 470,4$
8	Умовна річна економія поточних витрат при комп'ютеризованому способі опрацювання інформації, грн.	$Y_e = C_m - C_a$	$Y_e = 1556817,9 - 470,4 = 1556347,5$
9	Трудові затрати на обробку інформації в комп'ютеризованій інформаційній системі, людино-год.	$T_{об} = T_m \cdot n$	$T_{об} = 0,021 \cdot 28 = 0,588$
10	Умовне вивільнення чисельності бухгалтерів	$P_y = \frac{T_m - T_{об}}{T_{річ}}$	$P_y = \frac{30053 - 0,588}{1830} = 16$
11	Ефективність трудових затрат бухгалтерії, грн.	$E_{м.б} = \frac{E_{б}}{P_{б}}$	$E_{м.б} = \frac{225000}{9} = 25000$
12	Економія від посилення економічної та контрольної роботи, грн.	$E_{ек} = P_{б} \cdot E_{м.б}$	$E_{ек} = 16 \cdot 25000 = 225000$
13	Річна економія від впровадження АРМ бухгалтера, грн.	$E_p = Y_e + E_{ек}$	$E_p = 1556347,5 + 225000 = 1781347,5$
14	Річний економічний ефект, грн.	$E_E = E_p - E_n \cdot K_{пон}$	$E_E = 1781347,2 - 0,15 \cdot 3000000 = 1331347,5$
15	Розрахунковий коефіцієнт економічної ефективності	$K_{розр} = \frac{E_E}{K_{пон}}$	$K_{розр} = \frac{1331347,5}{3000000} = 0,44$
16	Термін окупності затрат, років	$T_{ок} = \frac{1}{K_{розр}}$	$T_{ок} = \frac{1}{0,44} = 2,27$

Економічна ефективність створення АРМ забезпечується за рахунок таких чинників, як:

- висока швидкість у виконанні операцій збирання, обробки та введення інформації;
- отримання повних та достовірних даних;
- підвищення якості облікових робіт;
- вчасне надання управлінському персоналу усіх рівнів необхідної інформації для оперативного прийняття рішень.



Реалізація вказаних пропозицій дозволить здійснити раціональні кроки з підвищення якості облікової інформації для загальних потреб управління. Це, у свою чергу, надасть змогу покращити загальну керованість господарюючого суб'єкта значно не збільшуючи при цьому витрати на такий процес. Максимальний ефект досягатиметься за рахунок проведення розрахунків раціоналізації проведення витрат, встановлення їх доцільності.

Список використаних джерел

1. Лучко М.Р. Внутрішньовиробничий облік витрат і результатів діяльності з використанням засобів мікропроцесорної техніки: автореф.дис. ... канд.екон.наук / Лучко Михайло Романович; Київський державний економічний університет. – К., 1992. – 24 с.
2. Лучко М.Р., Остап'юк М.Я. Основи побудови АРМ бухгалтера. Навчальний посібник, К.: ІСДО, 1993.
3. Лучко М.Р. Питання консолідованої фінансової звітності в контексті реформування бухгалтерського обліку в Україні. Журнал «Фінанси України», №8. – 2006р. – с. 75-83.
4. Лучко М.Р., Остап'юк М.Я. Бухгалтерський облік в умовах інфляції. Журнал «Бухгалтерський облік і аудит», № 1, 1994р.

Ліпський С.В.

ст. гр. ОМОм-11,

Науковий керівник: Мельник Н.Г., к.е.н., доцент,
кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет,
м. Тернопіль, Україна

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ВИТРАТ НА ІНФОРМАЦІЙНУ БЕЗПЕКУ

У сучасних умовах інформація набуває все більшого значення для функціонування та розвитку суб'єктів господарювання. Саме інформація є одним із найважливіших ресурсів у розвитку підприємства та охоплює нові ідеї і технології, комерційні та інноваційні проекти, аналітичні розробки, виробничі плани та звітність, тому поряд із завданнями ефективної обробки й передачі інформації, забезпечення надійності захисту інформаційних ресурсів є однією з головних задач сучасного бізнесу є управління інформаційними ризиками [1].

Як зазначають В.В. Волкова, М.Р. Васютенко, серйозна увага до питань інформаційної безпеки спричинює проблему оцінки рівня безпеки інформаційних систем підприємства, визначення величини грошових коштів, які потрібно виділити на вирішення проблем інформаційної безпеки, розподілу грошових коштів між засобами, які забезпечують захист інформації, зниження інформаційних ризиків. Найчастіше зазначені проблеми розв'язують на інтуїтивному рівні, без обґрунтування фінансової доцільності рішень, адже керівництво підприємств не завжди оцінює важливість цього питання та має інформацію про співвідношення витрат на забезпечення інформаційної безпеки та збитків від втрати інформації. Іноді на інформаційній безпеці економлять, хоч це найчастіше призводить до істотних фінансових і моральних втрат, які можуть бути причиною краху підприємства [1].

Витрати на інформаційну безпеку у всьому світі суттєво зростають з року в рік. Зокрема, за оцінками експертів, у 2016 році такі витрати зросли на 7,9% і досягли 81,6 мільярдів доларів. Основні витрати, що виникають у цій сфері, припадають на консалтинг та аутсорсинг. До кінця 2020 року обсяг ринку систем інформаційної безпеки може сягнути 170



млн.\$, а найвищі темпи зростання будуть на витрати з тестування безпеки, аутсорсинг послуг і рішень для захисту від витоку конфіденційної інформації (Data Loss Prevention – DLP) [2].

Високі темпи будуть спостерігатися у сегменті безпеки управлінських рішень. В той же час, рішення, такі як SIEM (Security Information and Event Management – управління інформаційною безпекою та подіями безпеки) і SWG (Secure Web Gateways – безпечні веб-шлюзи) за прогнозами аналітиків також будуть успішно розвиватися.

Згідно з оцінками компанії Gartner (провідна світова дослідницька і консалтингова компанія у сфері інформаційних технологій) в період до 2020 року, у сфері SWG буде ріст продаж в середньому на 5-10% річних. Причиною такого зростання є те, що підприємства все частіше звертають увагу на рішення для виявлення і реагування на інциденти, тому, що превентивні підходи не завжди спрацьовують і дають правильний результат у блокуванні злочинних атак на інформаційні ресурси компаній [2].

Аналітична компанія IDC прогнозує, що швидке зростання цифрових технологій змушує компанії у всіх країнах світу інвестувати в безпеку для захисту від відомих і невідомих загроз. На глобальному рівні в період 2015-2020 років найбільше на програмне забезпечення й послуги захисту будуть витратити банки, дискретні виробництва та організації, пов'язані з органами влади. Разом ці три сектори забезпечать в межах 30% світових доходів на інформаційну безпеку в 2017 році [3].

За прогнозами IDC, інші три сектори – безперервне виробництво, професійні послуги та телекомунікації будуть витратити у 2017 року в межах 5 млрд. \$ на продукти, які пов'язані з безпекою. Найбільшим ринком витрат на інформаційну безпеку залишиться США (36,9 млрд. доларів в 2017 році), Західна Європа (19,2 млрд. доларів), Азіатсько-Тихоокеанський регіон (за винятком Японії) – 18,5%. Дві третини витрат припадають на компанії пов'язані з великим бізнесом, мультинаціональними корпораціями [3].

При розробці системи захисту інформації на будь-якому підприємстві виникають витрати, які є необхідними та неминучими. Необхідні витрати – це ті, які необхідні, навіть якщо рівень загрози безпеці підприємства є досить низьким. Це витрати на технічне обслуговування досягнутого рівня безпеки інформації компанії. До неминучих витрат можна віднести: обслуговування технічних засобів захисту; конфіденційне діловодство; функціонування та аудит безпеки; мінімальний рівень перевірки та контролю через спеціалізовані організації (аутсорсинг); підготовка кадрів до застосування методів інформаційної безпеки.

Методика оцінки сукупної вартості витрат на інформаційну безпеку була запропонована аналітичною компанією Gartner наприкінці 80-х років (1986-1987), і дозволяла оцінити вартість інформаційних технологій. Методологія компанії Gartner дозволяє обчислити всі витрати в частині інформаційних активів компанії, у тому числі прямих і непрямих витрат на устаткування та програмного забезпечення, організаційні заходи, навчання та підвищення кваліфікації співробітників компанії, реорганізації, реструктуризації бізнесу та ін. [4].

Цей метод можна використовуватися для доказу економічної ефективності існуючих корпоративних інформаційних систем захисту. Це дозволяє менеджерам служб обґрунтовувати бюджет витрат на інформаційну безпеку, а також довести ефективність роботи працівників служби безпеки. Оскільки оцінювання економічної ефективності корпоративних інформаційних систем захисту стає «вимірюваним» – це дозволяє вирішувати завдання моніторингу і корекції показників економічної ефективності, зокрема, сукупної вартості витрат. Таким чином, величину витрат можна використовуватися як інструмент для оптимізації затрат на забезпечення необхідного рівня безпеки та обґрунтування бюджету.

Загалом, методика оцінки витрат, запропонована компанією Gartner, дозволяє [4]:



- отримати адекватну інформацію про рівень безпеки ІТ компанії та загальну вартість корпоративних інформаційних систем захисту;
- порівняти служби інформаційного захисту як між собою, так і з іншими службами компанії;
- оптимізувати інвестиції в інформаційну безпеку компанії з урахуванням реальної вартості сукупних витрат.

Вартість системи інформаційної безпеки в залежності від конкретних вимог для режиму безпеки інформації, повинна бути близько 10-20% від вартості комп'ютерної інформаційної системи підприємства в цілому.

Список використаних джерел

1. Волкова В. В. Визначення витрат на забезпечення інформаційної безпеки підприємства на засадах математичного моделювання // В. В. Волкова, М. Р. Васютенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vestnikdnu.com.ua/archive/201482/222.html>
2. Расходы на информационную безопасность [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://safe.cnews.ru/news/top/2016-08-09_rashody_na_ib_vyrastut_na_79_v_2016_g
3. Информационная безопасность (мировой рынок) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.tadviser.ru/index.php>
4. Информационная безопасность: экономические аспекты [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://masters.donntu.org/2009/fvti/khimka/library/2003_10.pdf
5. Сисюк С. В. Витрати на управління: історія розвитку облікової категорії / С. В. Сисюк, Н. Г. Мельник // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ № 4(62). – 2012. – С.217-219.
6. Яцишин, С. Р. Розвиток та економічний зміст категорії витрати виробництва / Світлана Яцишин // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Щорічник. Випуск 8. – Тернопіль : Економічна думка, 2003. – С. 149-152.

Мосейчук Д. С.

ст. гр. ОМом-11,

Науковий керівник: Мельник Н.Г., к.е.н., доцент,
кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет,
м. Тернопіль, Україна

СУТНІСТЬ ІНОЗЕМНИХ ІНВЕСТИЦІЙ: ЕКОНОМІЧНИЙ ТА ОБЛІКОВИЙ ПІДХІД

Актуальність залучення іноземних інвестицій обумовлена низкою обставин. Перш за все, повільне становлення внутрішнього ринку інвестиційних ресурсів, складність залучення коштів кредитних ліній за міжурядовими угодами, коштів міжнародних організацій, комерційних банків та інвестиційних структур. Іноземні інвестиції – не лише додаткове джерело фінансування вітчизняних підприємств, але й спосіб залучення нових виробничих технологій і алгоритмів сучасного менеджменту.

В цьому аспекті найбільший інтерес представляють прямі інвестиції, адже розміщення в Україні іноземних і спільних підприємств у багатьох випадках дозволяє не тільки створювати додаткові робочі місця, а й підвищувати кваліфікацію зайнятих на них вітчизняних фахівців. Таким чином, іноземні інвестиції необхідні національній економіці,



оскільки вони несуть не тільки економічну, а й соціальну корисність, а також виступають в якості невід'ємного чинника процесу інтернаціоналізації світової економіки в цілому.

Отже, інвестиції виконують дуже важливу роль, так як вони є основою для систематичного оновлення й збільшення виробничого капіталу, прискорення науково-технічного прогресу і покращення якості продукції, структурного переобладнання суспільного виробництва й збалансованого розвитку усіх сфер економіки. Без інвестицій ускладнюється виробництво нових видів продукції, підвищення якості та дизайну товарів, використання нових видів матеріалів, енергозберігання тощо.

Термін «інвестиції» походить від латинського слова «invest», яке означає вкладання коштів. З економічної точки зору, іноземні інвестиції – вкладення капіталу іноземного походження, тобто їх вкладають у виробництво (в широкому сенсі слова) фізичні та юридичні особи, які є іноземними по відношенню до країни, де ці інвестиції здійснюються.

Згідно із Законом України «Про інвестиційну діяльність» інвестиції – це усі види майнових та інтелектуальних цінностей, які вкладаються в об'єкти підприємницької або іншого виду діяльності, в результаті якої утворюється прибуток (дохід) або досягається соціальний ефект.

Закон України «Про інвестиційну діяльність» визначає широке коло цінностей, котрі виступають об'єктами інвестиційної діяльності [1].

Законом України «Про режим іноземного інвестування» визначено, що іноземні інвестиції – цінності, що вкладаються іноземними інвесторами в об'єкти інвестиційної діяльності відповідно до законодавства України з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту. При цьому іноземними інвесторами можуть бути [2]:

- юридичні особи, створені відповідно до законодавства іншого, ніж законодавство України;
- фізичні особи – іноземці, які не мають постійного місця проживання на території України і не обмежені у дієздатності;
- іноземні держави, міжнародні урядові та неурядові організації;
- інші іноземні суб'єкти інвестиційної діяльності, які визнаються такими відповідно до законодавства України.

Отримання іноземних інвестицій надає країні-реципієнту низку вигод, основними з яких є покращення платіжного балансу; трансфер новітніх технологій та ноу-хау; комплексне використання ресурсів; розвиток експортного потенціалу і зниження рівня залежності від імпорту; досягнення соціально-економічного ефекту. Одночасно, використання іноземних інвестицій для країни є потенційним джерелом загроз, а саме таких як експлуатація сировинних ресурсів і забруднення навколишнього середовища, підвищення рівня залежності країни від іноземного капіталу, зниження рівня конкурентоспроможності вітчизняних товаровиробників, трансфер капіталу закордон.

За даними Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, протягом 2015 р. в економіку України надійшло 3,76 млрд дол. прямих іноземних інвестицій. Третину з цих коштів вклали у виробничі підприємства, трохи менше третини – в установи фінансової та страхової сфери. За даними Держстату, за січень-березень 2016 р. Україна засвоїла майже 51,2 млрд грн. міжнародних інвестицій. До десяти основних країн-інвесторів, на які припадає 83,0 % валового обсягу прямих інвестицій, увійшли Кіпр (11,7 млрд. дол.), Нідерланди (5,6 млрд. дол.), Німеччина (5,4 млрд. дол.), Росія (3,3 млрд. дол.), Австрія (2,4 млрд. дол.), Велика Британія (1,85 млрд. дол.), Віргінські острови (1,7 млрд. дол.), Франція (1,5 млрд. дол.), Швейцарія (1,3 млрд. дол.), Італія (972 млн. дол.) [3].

У дослідженні Самбурської Н.І., проблеми, які пов'язані з іноземними інвестиціями в Україну, об'єднано у такі групи: правові, економічні та облікові. Серед загальноекономічних проблем, які негативно впливають на процес іноземного інвестування є [4]:



- відсутність чіткої державної стратегії щодо стимулювання залучення інвестицій;
- відсутність державного захисту інвестицій та гарантій їх повернення;
- значний податковий і адміністративний тиск.

Поряд з політичною та економічною нестабільністю, які стримують приплив іноземних інвестицій в Україну, проблемою є неякісне інформаційне забезпечення інвесторів, основним джерелом якого є дані бухгалтерського обліку. Для цього необхідно вирішити нагальні завдання:

- узгодження податкового законодавства із вимогами міжнародної спільноти;
- необхідність переходу на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку;
- розробка положень щодо документального оформлення прямих іноземних інвестицій;
- удосконалення методики обліку інвестицій іноземних інвесторів [4].

Одним із важливих інструментів підвищення інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств є використання міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) в якості глобальної універсальної мови бізнесу. На даний час Україна робить впевнені кроки для покращення інвестиційної привабливості шляхом регулювання вимог щодо якісного розкриття інформації публічними компаніями. Поступове впровадження МСФЗ забезпечить збільшення іноземних інвестицій в економіку країни та підвищить статус нашої держави як повноправного учасника світового інвестиційного ринку [5].

Список використаних джерел

1. Закон України «Про інвестиційну діяльність» від 18.09.1991р. №1560-12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>.
2. Закон України «Про режим іноземного інвестування» від 19.03.1996р. №93/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/93/96-вр>.
3. Беззуб І. Іноземні інвестиції в українській економіці / І. Беззуб. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuviap.gov.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=2240:inozemni-investitsiji-v-ukrajinskij-ekonomitsi&catid=8&Itemid=350.
4. Самбурська Н. І. Проблеми обліку іноземних інвестицій в Україні / Н.І. Самбурська [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://bovup-poltava.forumotion.me/t37-topic>.
5. Мельник Н.Г. Міжнародні стандарти фінансової звітності як складова інвестиційної привабливості України у світовій економіці / Н.Г. Мельник // Всеукраїнська науково-практична Інтернет-конференція «Стратегічний розвиток національної економіки, регіонів і підприємств». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://confer-dsum.ucoz.ua>.

Остап'юк П. Ю.

студент інституту екології природоохорони і туризму,
НУ «Львівська політехніка»,
м. Львів, Україна

ЕКОЛОГІЧНІ ВИТРАТИ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: РЕАЛІЇ СЬОГОДЕННЯ

Природні ресурси нашої держави земля, її надра, атмосферне повітря, водні та інші запаси, які знаходяться в межах території України, природні ресурси її континентального шельфу морської економічної зони є об'єктами права власності українського народу. Кожен



громадянин має право користуватися природними об'єктами у відповідності до Закону. Власність зобов'язує використовувати природні ресурси не на шкоду людині і суспільству. Держава зобов'язана забезпечити захист прав суб'єктів права власності і господарювання з одного боку і не допускати порушень екологічної рівноваги з іншого.

Однак, не дивлячись на цілу низку прийнятих законів по збереженню довкілля в Україні існує екологічна криза, яка набуває все більших масштабів. Екологічна рівновага не тільки порушена, вона ще й частково зрушена.

Будь-які широкомасштабні втручання в природні екосистеми обернуться доквіллю кризовими наслідками відповідних масштабів. В зв'язку з цим екологічна функція держави повинна повною мірою реалізовуватись через відповідні економічні, організаційні, ідеологічні та правові механізми.

В нашому дослідженні ми розглядаємо екологічні витрати з урахуванням впливу фактору правового механізму реалізації екологічної функції держави на організацію їх обліку.

Щодо обліку, контролю і управління цими витратами досі не розроблено системи показників. Проблема вимагає термінового вирішення, створення дієвої системи їх обліку і контролю. Без оперативної інформації ми не володіємо даними щодо екологічної проблеми. Екологічна діяльність повинна бути включена в систему бухгалтерського обліку оскільки вона є певною ділянкою господарської діяльності, а господарська діяльність за її видами є об'єктом бухгалтерського обліку і контролю. Облік екологічної діяльності на підприємстві має відповідати таким вимогам:

- відображати вплив ризиків, витрат та зобов'язань, обумовлених природоохоронною діяльністю на фінансовий стан господарюючого об'єкта;
- формувати повну і вичерпну інформацію щодо екологічних витрат та втрат;
- давати необхідну інформацію інвесторам для прийняття необхідних рішень з заходів по екології.

Екологічні заходи підприємства, його екоєфективний режим роботи позитивно впливає і мінімізує шкідливий вплив на довкілля. Це надає підприємствам перевагу в конкурентній боротьбі за виробництво екологічно чистої продукції.

В сучасній науковій періодиці часто розглядаються організаційно-правові та обліково-аналітичні аспекти охорони праці на підприємстві [2].

Пропонуємо за такою ж схемою організувати облік екологічних витрат. Сьогодні облік екологічних витрат не ведеться зовсім, а облік витрат на охорону праці розпорошено по трьох синтетичних рахунках, що звичайно негативно впливає на інформативність. Це рахунки 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Пропонуємо з метою узагальнення витрат і джерел їх фінансування всі витрати сконцентрувати на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» субрахунок «Витрати на охорону навколишнього середовища (екологію) і праці».

Відповідно для джерел фінансування витрат на екологію на рахунку 474 «Забезпечення майбутніх витрат та платежів» («Забезпечення інших витрат та платежів») створити спеціальний «Фонд охорони навколишнього середовища та праці», за рахунок інвестицій, резерву та інших джерел та надходжень.

При цьому в обліку відображати наступні записи:

- на суму резерву: Д-т 91 «Загальновиробничі витрати», К-т 474 «Фонд навколишнього середовища та праці»;
- відрахування з прибутку: Д-т 43 «Прибуток використаний у звітному році», К-т 474 «Фонд навколишнього середовища та праці»;



– асигнування з бюджету та позабюджетних коштів: Д-т 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»,

К-т 474 «Фонд навколишнього середовища та праці»;

– за рахунок страхових платежів Д-т 493 «Інші страхові платежі»,

К-т 474 «Фонд навколишнього середовища та праці».

Поточні витрати і штрафні санкції списування відразу за рахунок «Фонду охорони навколишнього середовища та праці». Капітальні витрати попередньо слід обліковувати на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», а потім амортизовано списувати за рахунок фонду охорони наступним записом: Д-т рахунку 474 «Фонд охорони навколишнього середовища та праці» і К-т рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

Зроблені нами пропозиції це лише перші кроки назустріч обліку екологічних витрат, або витрат на покращення довкілля, які ми бачимо об'єктом бухгалтерського обліку.

В першу чергу, необхідні зміни і доповнення до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» в напрямку вимог які ставляться до обліку навколишнього середовища. Це створить обліково-правову базу для розв'язку проблеми цього об'єкта обліку в цілому.

Список використаних джерел

1. Даньків Й.Я. Бухгалтерський облік: Підручник / Й.Я.Даньків, М.Я.Остапюк, – К.: Знання 2007. – 469 с.
2. Даньків Й.Я. Охорона праці на підприємстві (Організаційно-правові та обліково-аналітичні аспекти) / Й.Даньків, М.Остапюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 6. – С.47-51.
3. Джигирей В.С. Екологія та охорона навколишнього середовища / В.С.Джигирей, – К.: Знання, 2002. – 203 с.
4. Жук В.М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві / В.М.Жук // Агроекологічний журнал – 2012.- № 2. – С.18-23.
5. Максимів Л.І. Інноваційні підходи в бухгалтерському обліку: екологічний і соціальний аспекти /Л.І.Максимів // Менеджмент природних ресурсів, екологічна і лісова політика: Науковий вісник. – 2004,вип.. 14.2. – С.24-33.
6. Остапюк М.Я. Історія становлення та розвитку організації виробництва / М.Я.Остарюк,В.Й.Даньків, В.С.Совінський // Кримський економічний вісник. – 2013. - № 3 (09) – С.170-176 с.
7. Сухарев С. Основи екології та охорони довкілля: Навч. посібник// С.Сухарев, С.Чундак, О.Сухарева. – К.: Центр навчальної л-ри. 2006. – 391 с.

Петровский В.В.

студент-магістрант

УО «Полоцкий государственный университет»

г. Новополоцк, Республика Беларусь

НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ДЕПОЗИТНОЙ ПОЛИТИКИ КОММЕРЧЕСКИХ БАНКОВ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

В Республике Беларусь на сегодняшний день банки являются центральным компонентом кредитно-финансовой системы. В своей деятельности банки реализуют огромное количество кредитных и финансовых операций, организуют денежный оборот,



финансируют народное хозяйство, совершают посреднические сделки, куплю-продажу ценных бумаг и множество других операций.

В современных условиях глобализации экономики, наблюдается значительная конкуренция на рынке банковских услуг, что, в свою очередь, способствует совершенствованию проводимой банковской политики. Однако, некоторые сферы банковской деятельности уходят на второй план, в том числе и депозитная политика.

Депозитная политика – это система мер, направленных на мобилизацию банками денежных средств хозяйственных подразделений, населения и бюджета в форме вкладов и депозитов с целью последующего их использования на взаимовыгодной основе [4, с. 61]. Банковский вклад (депозит) – это денежные средства в белорусских рублях или иностранной валюте, размещаемые физическими и юридическими лицами в банке или небанковской кредитно-финансовой организации в целях хранения и получения дохода на срок, либо до востребования, либо до наступления (ненаступления) определенного в заключенном договоре обстоятельства (события) [1].

Финансовое состояние коммерческих банков напрямую зависит от депозитной политики банков, поскольку депозиты являются одним из основных источников заемных ликвидных средств банка. Поэтому очень важно разрабатывать направления совершенствования депозитной политики в рамках действующего законодательства.

В Республике Беларусь основными нормативными документами, регулирующими депозитную деятельность являются:

- Банковский кодекс Республики Беларусь от 17 июля 2006 г., № 145-3;
- Декрет Президента Республики Беларусь «О гарантиях сохранности денежных средств физических лиц, размещённых на счетах и (или) в банковские вклады (депозиты)» от 4 ноября 2008 г. № 22;
- Закон Республики Беларусь «О гарантированном возмещении банковских вкладов (депозитов) физических лиц» от 8 июля 2008 г. № 369-3;
- Указ Президента Республики Беларусь «О некоторых вопросах регулирования рынка ценных бумаг» от 28 апреля 2006 г. № 277, рег. номер в НРПА 1/7529 от 3 мая 2006 г.;
- Закон Республики Беларусь «О рынке ценных бумаг» от 5 января 2015 г. № 231-3, рег. номер в НРПА 2/2229 от 6 января 2015 г. и др.

В рамках депозитной политики банк определяет виды депозитов, предельные сроки их хранения, основные правила совершения операций и другие условия.

Свою роль депозитные операции играют как для коммерческого банка, так и для вкладчика.

Для коммерческих банков:

– на их основе формируются основная часть банковских ресурсов, выступающих источником для проведения активных операций.

Для вкладчика:

– депозиты выступают в роли денег (депозиты являют собой капитал, приносящий процент).

Существует несколько видов банковского вклада (депозита):

– договор банковского вклада (депозита) до востребования – договор, в соответствии с которым вкладополучатель обязан возвратить вклад (депозит) и выплатить начисленные по нему проценты по первому требованию вкладчика;

– договор срочного банковского вклада (депозита) - договор, в соответствии с которым вкладополучатель обязан возвратить вклад (депозит) и выплатить начисленные по нему проценты по истечении указанного в договоре срока;

– договор условного банковского вклада (депозита) - договор, в соответствии с которым вкладополучатель обязан возвратить вклад (депозит) и выплатить начисленные по



нему проценты при наступлении (ненаступлении) определенного в заключенном договоре обстоятельства (события) [1].

Депозитная политика должна прежде всего отвечать следующим требованиям:

- экономическая целесообразность;
- конкурентоспособность;
- внутренняя непротиворечивость [3, с. 144].

В Республике Беларусь на нынешнем этапе экономического развития актуальными будут следующие направления совершенствования депозитной политики коммерческих банков:

1. Для того, чтобы быть влиятельным конкурентом в банковской системе в современном информационном мире, коммерческие банки должны искать пути совершенствования базовых технологий, использовать в своей работе современные автоматизированные системы управления и обработки данных, которые соответствуют международным требованиям и стандартам.

2. Каждый коммерческий банк должен иметь собственную депозитную политику, выработанную с учётом специфики и основных направлений деятельности. Поскольку современному обществу присущ индивидуализм, коммерческие банки должны разрабатывать индивидуальный подход к своим клиентам (вкладчикам);

3. Расширить круг депозитных счетов юридических и физических лиц сроком «до востребования»;

4. Повышение качества обслуживания (соблюдение таких параметров как время, себестоимость, безошибочность и комфортность);

5. Повысить надёжность банков за счёт создания системы гарантий.

6. Одним из направлений коммерческих банков, должно быть повышение уровня экономической грамотности населения за счёт проведения информационных мероприятий.

Таким образом, исходя из вышеизложенного, следует сделать вывод о том, что в современных условиях рыночной экономики конкурентоспособными будут те коммерческие банки, которые станут разрабатывать собственную депозитную политику, то есть стратегию практического управления с учётом вышеизложенных направлений совершенствования.

Список используемых источников

1. Банковский кодекс Республики Беларусь: кодекс Респ. Беларусь, 17 июля 2006 г., № 145-3 [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.pravo.by/document/?guid=3871&p0=hk0000441>
2. Бостынец, Н.Д. Экономическая теория. Конспект лекций / Н.Д. Бостынец. – Мн.: БГУИР, 2007. - 163 с.
3. Деньги, кредит, банки: учебник / Г.И. Кравцова [и др.]; под ред. Г.И. Кравцовой. – Минск: БГЭУ, 2012. – 638 с.
4. Пупликов, С.И. Банковские операции: учеб. пособие / С.И. Пупликов, М.А. Коноплицкая, С.С. Шмарловская [и др.]. – Минск: Вышэйшая школа, 2003. – 351 с.
5. Закон Республики Беларусь «О депозитарной деятельности и центральном депозитарии ценных бумаг в Республике Беларусь» от 9 июля 1999 г. N 280-3 [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.centraldepo.by/doc/1/8/>



Питель С. В.

к.е.н., доцент,

кафедра обліку у виробничій сфері

Тернопільський національний економічний університет,

м. Тернопіль, Україна

МЕТОДИ ЕКОНОМІЧНОЇ ОЦІНКИ ІНВЕСТИЦІЙ: ПЕРЕВАГИ І НЕДОЛІКИ

Інвестиції є найважливішим і найбільш дефіцитним економічним ресурсом, використання якого сприяє зростанню ефективності виробництва та конкурентоспроможності підприємств, створенню нових робочих місць, підвищенню зайнятості населення та рівня його добробуту. Успішна діяльність підприємств в довгостроковій перспективі, забезпечення високих темпів їхнього розвитку значною мірою визначаються рівнем інвестиційної активності та масштабами інвестиційної діяльності, розширення якої вимагає створення спеціальних умов, і, в першу чергу, збільшення обсягу інвестицій та підвищення їхньої ефективності. Оцінка ефективності інвестицій є найбільш відповідальним етапом в процесі прийняття управлінських рішень. Від того, наскільки об'єктивно і всебічно проведена ця оцінка, залежать терміни повернення вкладеного капіталу й темпи розвитку підприємства. Об'єктивність та всебічність значною мірою визначаються використанням сучасних методів проведення оцінки ефективності інвестиційних проектів. У таблиці 1 наведено загальний моніторинг основних методів економічної оцінки ефективності інвестицій, проаналізовано переваги та недоліки кожного методу окремо.

Таблиця 1

Переваги і недоліки основних методів економічної оцінки інвестицій

Переваги	Недоліки
1	2
<i>Метод «норми прибутку»</i>	
<ol style="list-style-type: none"> 1. Легкість розуміння. 2. Нескладні розрахунки. 3. Розрахунки за даними бухгалтерської звітності. 4. Рейтинг прибутковості проекту. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Не враховує здійснення реінвестування. 2. Не враховує відмінності в термінах реалізації інвестиційних проектів. 3. Враховується, зазвичай, чисте збільшення, а не грошовий потік. 4. Немає можливості встановити оптимальний проект при однакових ROI, але різних інвестиціях.
<i>Метод простого (бездисконтного) терміну окупності інвестицій</i>	
<ol style="list-style-type: none"> 1. Простота використання і розрахунків. 2. Дозволяє визначати дані про ліквідність проекту, так як тривала окупність означає знижену ліквідність (тривалу іммобілізацію коштів) доходів, у порівнянні з проектами, які мають короткий термін експлуатації. 3. Дозволяє аналізувати ризикованість проекту, оскільки тривалий період окупності проекту означає підвищену небезпеку. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ігнорує грошові надходження після закінчення терміну окупності. Так, за типовими проектами з тривалим терміном окупності після всього періоду повернення інвестицій може бути отримано більший результат. 2. Не враховує ймовірність реінвестування доходів. 3. Проекти з однаковим терміном окупності, але різною тимчасовою структурою доходів визнаються рівноцінними. 4. Значимість терміну окупності зовсім нічого не говорить про ефективність проекту, а дозволяє оцінити лише його ліквідність.
<i>Метод чистого дисконтованого доходу</i>	
<ol style="list-style-type: none"> 1. Відображає доходи від інвестицій (переважання надходжень над початковими витратами). 2. Враховує період життя інвестиційного проекту і розподіл в часі грошових потоків 3. Виражається у грошових одиницях поточної вартості. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. NPV – не враховує обсягів альтернативних інвестиційних проектів. 2. Не показує прибутковість (ефективність) проекту. 3. Залежить від величини дисконту. 4. Розмір дисконту приймається незмінним. Проте в майбутньому розмір дисконту може змінюватись у зв'язку зі зміною економічних умов.



<p>4. Коефіцієнт є адаптивним в тимчасовому аспекті, тобто допускається узагальнювати NPV різних проектів.</p> <p>5. Відображає прогностичну оцінку зміни економічного потенціалу підприємства у випадку прийняття інвестиційного проекту, тобто модифікація «цінності фірми».</p> <p>6. Відповідає головному критерію ефективності інвестицій.</p>	<p>5. Вимагає детальних довгострокових прогнозів.</p>
<p><i>Метод індексу доходності</i></p>	
<p>1. Є відносним, відображає результативність одиниці інвестицій.</p> <p>2. В умовах обмеженості ресурсів дає змогу виробити переважно результативний інвестиційний портфель.</p> <p>3. Дає змогу оцінити резерв безпеки проекту.</p>	<p>1. Неадаптивний</p> <p>2. Залежить від прийнятої ставки дисконту.</p>
<p><i>Метод внутрішньої норми доходності</i></p>	
<p>1. Показник відносний.</p> <p>2. Не залежить від ставки дисконту.</p> <p>3. Спрямований на збільшення доходів інвесторів.</p>	<p>1. Показує тільки найбільший ступінь витрат, який може бути асоційована з оцінюваним інвестиційним проектом (зокрема, якщо ВНД двох проектів перевищує ціну залучених джерел інвестицій, то альтернативність кращого варіанту за критерієм ВНД неможлива)</p> <p>2. Характеризує лише певний план, обмежений у використанні при оцінці інвестиційного портфелю.</p> <p>3. Для нетрадиційних грошових потоків може мати кілька значень.</p> <p>4. Не дозволяє встановити «внесок» проекту в трансформацію капіталу підприємства.</p> <p>5. Обчислення ВНД базується на припущенні, що вільні грошові кошти реінвестуються за ставкою рівною ВНД (як правило такого бути не може)</p>

Роблячи висновки про переваги і недоліки методів економічної оцінки інвестицій, можна помітити, що всі статичні методи економічної оцінки інвестицій достатньою мірою прості для розрахунку, розуміння і отримання вихідної інформації та можуть бути використані для швидкого початкового відхилення проектів або для їх ранжування.

У свою чергу статичні методи мають і недоліки:

- не враховують моменти отримання доходів і здійснення витрат (інвестицій), тобто не враховують тимчасове вартісне вираження грошей (причина зміни). З чого можна зробити висновок, що в процесі розрахунку зіставляються фактично несумісні величини;

- показником повернення інвестованого капіталу найчастіше приймається тільки дохід. Проте в реальній практиці інвестиції повертаються у вигляді грошового потоку, що складається з чистого прибутку й амортизаційних відрахувань, внаслідок чого при аналізі ефективності інвестицій можна отримати спотворені результати розрахунків: завищений період окупності і занижений показник ефективності;

- не приймається до уваги, що досягнуте раніше перевищення доходів над витратами може бути розміщене під відсотки і, таким чином, виявиться вигіднішим в кінцевому підсумку, ніж досягнутий згодом прибуток.

Незважаючи на недоліки методу чистого дисконтованого доходу, індекс NPV, визнаний в зарубіжній практиці, є найбільш надійним в системі показників оцінки ефективності інвестицій. Незважаючи на недоліки і переваги всіх розглянутих показників ефективності інвестицій є можливість з упевненістю зазначити, що вони взаємопов'язані й дозволяють оцінювати результативність інвестицій з різних сторін і тому їх слід застосовувати комплексно. Порівняльне вивчення методик дало змогу встановити переваги



та недоліки кожної з них, а також екстрагувати переважно загальні правила проведення проектного аналізу, серед яких слід, виділити такі:

- встановлення ефекту за допомогою зіставлення майбутніх інтегральних результатів і витрат з орієнтацією на отримання максимальної позитивної величини чистої поточної вартості, індексу прибутковості, необхідної норми доходу на капітал або інших показників;
- врахування зміни вартості грошей у часі за допомогою зведення майбутніх різних за часом витрат і доходів до умов їхньої співставності за економічною цінністю в початковому періоді;
- застосування концепції альтернативної вартості ресурсів як норми прибутковості, що виплачується за альтернативними варіантами вкладення коштів, яка застосовується в якості ставки дисконтування;
- врахування пов'язаних з реалізацією проекту витрат і результатів, що виходять за межі прямих фінансових інтересів учасників інвестиційного проекту та допускають вартісне встановлення: інституційне, соціально-культурне, політичне, екологічне;
- застосування моделювання потоків продукції, ресурсів і грошових коштів;
- врахування впливу інфляції, затримок платежів і інших факторів, що впливають на ефективність використовуваних грошових коштів;
- врахування пов'язаних із здійсненням проекту невизначеності та ризиків.

Строк окупності, маючи суттєві недоліки з теоретичної точки зору (розглядає тільки ті доходи, які знаходяться в рамках часового відрізка окупності і не може оцінити весь дохід від інвестицій), на практиці часто виступає в якості основного для прийняття рішення.

Список використаних джерел

1. Петухова, О. М. Інвестування. [навч. посіб.] / О. М. Петухова. – К. : «Центр учбової літератури», 2014. – 336 с.
2. Инвестиционный менеджмент. [учебное пособие]. / И.А. Бланк. – К: Ника-Центр: Эльга-Н, 2001. – 448 с.
3. Экономическая оценка инвестиций: Учебное пособие / А. И. Деева. – М.: МИКХиС, 2012. – 342 с.

Пушкар М. С.

д.е.н., професор кафедри аудиту, ревізії та аналізу
Тернопільського національного економічного університету,
м.Тернопіль, Україна

СТВОРЕННЯ НАУКОВИХ ТЕОРІЙ ОБЛІКУ Й КОНТРОЛЮ

Місія облікової системи полягає у спостереженні та вимірюванні змін параметрів різноманітних об'єктів підприємства з подальшою обробкою отриманих даних та перетворенням їх в інформацію, яку використовують менеджери для управління господарською і фінансовою сферами підприємства.

Проте, сучасний господарський облік (до речі більш адекватна істині назва, ніж бухгалтерський), представлений на переважній більшості підприємств лише його фінансовою підсистемою, функція якої зводиться до підготовки стандартних фінансових звітів за короткі періоди (від кварталу до року) зі стандартними економічними показниками для загального користування. За цією звітністю практично неможливо здійснювати процес управління явищами і процесами в реальному часі тому, що кожному з менеджерів потрібна



не загальна, а індивідуальна інформація для специфічних функцій менеджерів і тоді, коли виникають нештатні ситуації, на які потрібно реагувати негайно. Відсутність даних для менеджерів нижчого і середнього рівня управління про хід справ на підприємстві за кожен день, іноді паралізує нормальну роботу бізнесу, робить безпорадними виконавців робіт і, як результат, призводить до непродуктивних витрат ресурсів, оскільки витрачання контролюють «на око».

За інформацією фінансового обліку, в кращому випадку, можна аналізувати зміну фінансового стану підприємства за квартал чи кілька кварталів, але дані такого аналізу показують лише зміни статичних залишків майна, капіталу й зобов'язань, зафіксованих на певну звітну дату в грошовому вимірнику, а менеджери повинні контролювати ресурси в натуральних показниках за короткі проміжки часу. Виникає парадоксальна ситуація в бізнесі через те, що менеджери потребують щоденної інформації, а фінансовий облік абсолютно не реагує на індивідуальні запити користувачів. Таке положення з обліком свідчить про його методологічну недосконалість та інформаційну обмеженість.

Аналіз діяльності підприємства на основі фінансової звітності неспроможний, хоча би в якійсь мірі, дати інформацію для менеджерів операційного і стратегічного рівня і лише констатує факт поліпшення чи погіршення фінансового стану на певну дату, але він не дає можливості визначити динаміку процесів кругообігу капіталу по мірі здійснення господарської діяльності навіть в цілому по підприємству, не говорячи про окремі структурні підрозділи (ефективність використання ресурсів, формування собівартості окремих видів продукції, отримання доходів, фіксування змін середовища і його впливу на фінансові результати в реальному часі тощо).

Для бізнесу необхідна інформація не стільки статичного, скільки динамічного змісту, що характеризує ділову активність, а тому потрібно формувати звітність не тільки за залишками сум на рахунках чи субрахунках, а й вводити новий порядок формування фінансової звітності на основі оборотів по рахунках.

Ділова активність працівників підприємства завжди визначається обсягом виробничих ресурсів, перетворених у корисний продукт для суспільних потреб, технологічними операціями і збоями в них, асортиментом продукції та її собівартістю, якістю управління, продуктивністю праці, непродуктивними втратами, впливом зовнішніх факторів тощо, а статика – фіксування фактів господарської діяльності та їх обробку рутинним способом (про надходження і витрачання ресурсів, визначенням залишків на рахунках обліку, капіталу та зобов'язань на початок і кінець звітного періоду терміном не менше одного місяця).

Властивості, притаманні фінансовому обліку (вимірювання в грошовому вимірнику загального потенціалу підприємства, визначення залишків на рахунках та їх відображення у звітності із запізненням) дають викривлену картину діяльності бізнесу. Проте, такий порядок, в силу звички, набутої віками, ні в кого не викликає найменшого сумніву, хоча абсурдність суджень про діяльність бізнесу на основі залишків на рахунках очевидна і не вписується в економічну теорію. У фінансовій звітності потрібно наводити не залишки на рахунках обліку, а обороти, як критерій людської діяльності. З цього логічно випливає також вимога бізнесу щодо розширення сфери обліку за рахунок відображення в окремій підсистемі обліку операційної діяльності (управлінський облік) та стратегії розвитку бізнесу підприємства (стратегічний облік). Облагородження системи обліку з її орієнтацією на отримання оригінальної інформації для потреб бізнесу, а не лише складання фінансової звітності для віртуального користувача, може позитивно вплинути на методологію аналізу, контролю, менеджменту, управління чи інші системи підприємства, що означає їх перехід з одного стану в інший внаслідок отримання додаткової інформації про рух і взаємодію об'єктів між собою в реальному часі та вказуючи вектор розвитку ситуацій на основі систематичного спостереження за ними. Облікова інформація дає можливість порівняти її з



плановою і розширити арсенал методів аналізу відхилень та факторів змін об'єктів спостереження.

Бізнес функціонує в умовах постійних змін, які протиставляються відносній стійкості властивостей, структур, форм чи законів існування окремих тіл, речей, явищ, систем та їх елементів. Зміни відбуваються в результаті порушення стійкості зв'язків між об'єктами під впливом різних факторів середовища господарської діяльності.

Зміни в економічній і фінансовій сферах підприємства можна виявити за допомогою емпіричних методів спостереження і вимірювання фактів господарської діяльності. Факти служать засобом пізнавального процесу, що визначає певні характеристики матеріальних об'єктів (маса, довжина, координати, вартість, ціна, прибуток та ін.).

Розуміння подальших перспектив розвитку системи обліку має принципове значення для нового постіндустріального суспільства, як необхідна умова розвитку економіки знань та удосконалення концепції контролю, для яких система обліку є об'єктом дослідження.

Зміст такої науки як контроль, зокрема, ревізія, аудит, експертиза, аналіз та управління, значною мірою залежить від обліку, який виступає для них у якості об'єкта дослідження. У перспективі зміст цих наук буде визначатися майбутнім образом розвинутої системи обліку. Без дослідження напрямів удосконалення системи обліку сама ідея розробки теорії контролю й аудиту втрачає сенс, оскільки ці науки прямо залежать від ступеня зрілості теорії обліку.

І саме тому розробку їх концепцій потрібно розглядати у зв'язку з формуванням теорії обліку, яка не відкидає того, що було цінним у фінансовій підсистемі (хай не переживають консерватори!), але кардинально доповнює структуру облікового знання ще двома підсистемами – управлінського та стратегічного обліку.

Еволюція призвела до того історичного моменту, коли стає нагальною вимогою часу трансформація систем обліку та контролю від простих форм організації до складних динамічних систем, що є закономірним процесом розвитку науки з логічного, історичного, соціологічного, економічного, філософського, наукового, системного та інших аспектів знання [1, 2].

Ускладнення структури системи обліку майбутнього не може не впливати на розробку концептуальних основ контролю й аудиту в частині термінології, теоретичних положень, організаційної структури та методології дослідження господарської діяльності підприємства.

Наука про контроль вимагає розробки моделі, яка служить теоретичною базою знання, здатним бути корисним для бізнесу впливаючи на практичну діяльність. Модель передбачає розкриття сутності процесу контролю, структури контрольного процесу та аксіології (цінності) для економіки країни та окремих підприємств, а через образ науки формування мети, завдань, методів дослідження тощо. [3, 4].

Сучасний етап розвитку економіки потребує уточнення мети контролю, оскільки вона полягає не лише в підтвердженні правдивості економічних показників, наведених у фінансовій звітності, адже це лише одне із завдань, до того ж не основне, а в сприянні бізнесу в організації внутрішнього контролю, який би гарантував отримання інформації про рівень ефективності роботи персоналу підприємства на всіх етапах технологічного процесу виробництва й управління ним. Мета визначає завдання контролю і тих користувачів інформації, які розробляють рекомендації щодо удосконалення контролю за діяльністю підприємства.

В теорії контролю важливо сформулювати закони, принципи, регулятори, методи організації і технології виконання робіт, визначити вплив системи обліку на контроль і контролю на систему обліку, розробити методи визначення ефективності інформації обліку й менеджменту та її вплив на результати діяльності бізнесу, організувати збір інформації щодо тактики і стратегії менеджменту, спрямованих на поліпшення фінансового стану підприємства (рис.1).

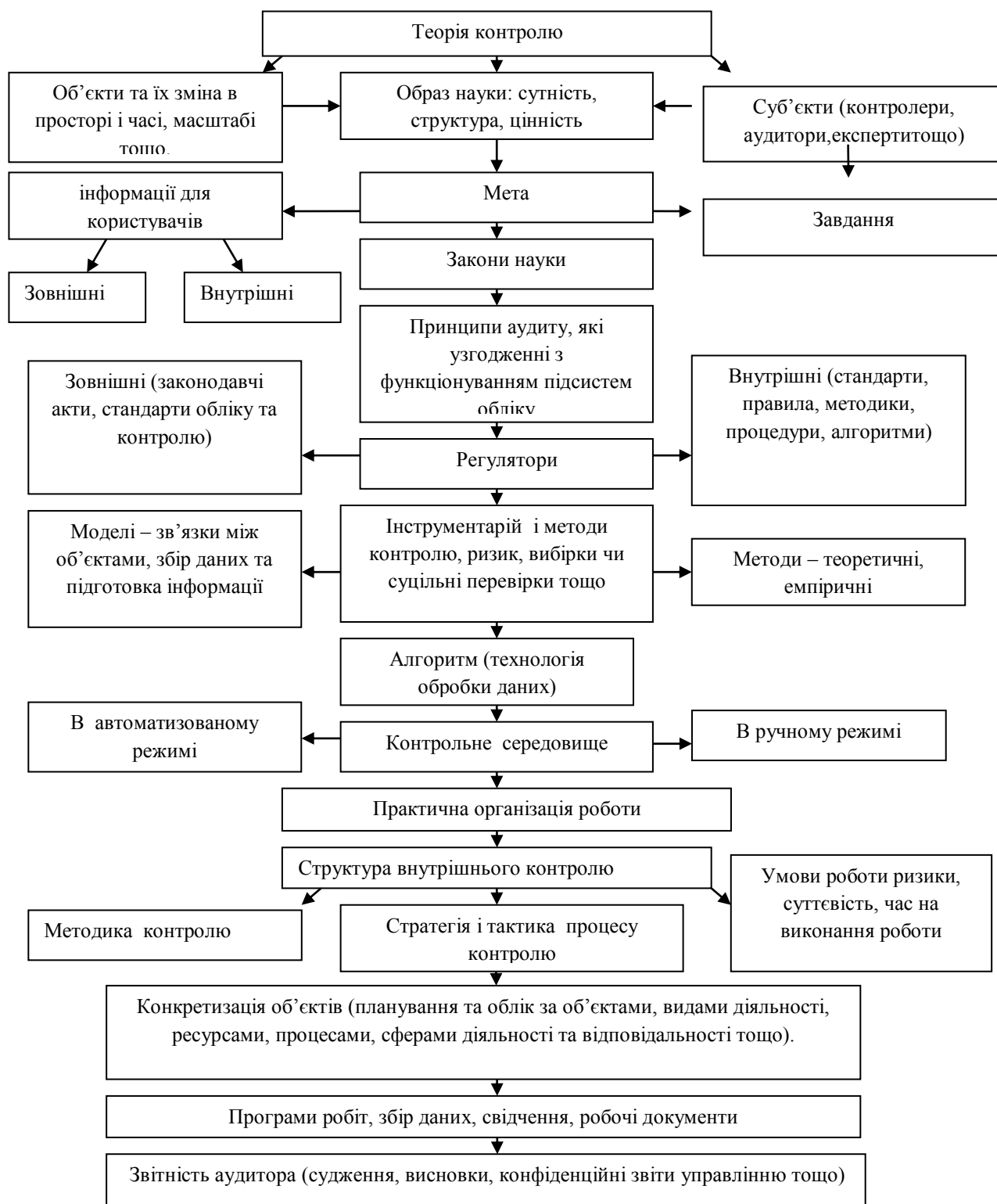


Рис. 1. Концептуальні основи контролю ²

Теорія висвітлює шлях пізнання закономірностей поведінки об'єктів контролю, показує ті елементи і зв'язки між ними, які визначають глибинну сутність впливу факторів зовнішнього і внутрішнього середовищ на результати роботи бізнесу. Сутність контролю

² розробка М.С. Пушкаря



полягає не стільки у відстеженні явищ і процесів господарської діяльності та формуванні уяви про бізнес клієнта за допомогою органів відчуття (зору, слуху та ін.) і засвідчення правильності чи порушень стандартів діяльності і складання звітних форм, скільки в його визнаній цінності, як суспільного інституту держави, що сприяє зростанню довіри з боку інвесторів до бізнесу. Облік дає лише інформацію для контролю, а контролюють менеджери!

Особливо це стосується такого виду контролю як зовнішній і внутрішній аудит. Завдяки посередництву зовнішнього аудитора, як третьої сторони між підприємством і потенційними користувачами, що засвідчує правдивість економічних показників роботи, наведених у фінансових звітах, зміцнюється довіра до такої інформації. Аудитор виступає гарантом, що висловлює своє судження у письмовій формі щодо надійності фінансового стану клієнта. Аудит, як наука, формує інформаційне поле економіки, позбавлене обману і шахрайства у сфері бізнесу і фінансів, тому він надалі буде виконувати свою позитивну роль обслуговуючи інтереси бізнесу, інвесторів, державних органів та суспільства в цілому.

На рис.1 показано, що теорія починається з формулювання загальних філософських понять – образу науки, сутності структури і цінності для суспільства, мети, методів, інструментарію тощо.

Мету контролю формулюють, як процес отримання інформації для персоналу вищого рівня управління, але в нашій країні ця мета гіпертрофована через її регламентацію державою в односторонньому спрямуванні – підтвердженні правильності показників фінансової звітності, в той час, коли в ринковому середовищі потрібно посилити функцію створення раціональної системи внутрішнього контролю на підприємстві. Від мети залежить сукупність актуальних завдань науки і практики, проте, в науці про контроль, як і обліку, науковці не розрізняють їх завдання ототожнюючи дві абсолютно різні науки, що гальмує розвиток як теорії, так і практики.

Контрольні працівники до цього часу ведуть дискусії з приводу принципів функціонування контролю, а науковці шукають їх, абстрагуючись від принципів обліку. Логічно припустити, що такі принципи повинні бути узгоджені з принципами обліку, оскільки облік виступає, у широкому тлумаченні, як центральний синтезований об'єкт дослідження будь-якого виду контролю.

Аналіз літературних джерел (монографій, підручників, посібників, наукових статей і тез наукових конференцій) свідчить про відсутність наукової концепції контролю, які би систематизовано охоплювали його проблематику хоча б в обсязі основ наукових досліджень [5]. Якщо контроль – наука, а не мистецтво, то настав час здійснити аналіз його сучасної парадигми та відкрити закони, що управляють розвитком цієї наукової галузі знань.

Автор здійснив спробу окреслити проблему створення нових теорій обліку та контролю замість тих, що домінують у сучасному суспільстві ще з часів середньовіччя і гальмують науково-технічний прогрес і які є наслідком відображення й підтримки цінностей, традицій і моделей поведінки минулого, не задаючись питанням про їх доцільність в сучасному та майбутньому [6].

Список використаних джерел

1. Теорія бухгалтерського обліку: монографія / Л.В.Нападовська, М.Добія, Р.Матезіч та ін. За заг. ред. Л.Нападовської. – К.: Київ.нац.торг.-екон. ун-т, 2008. –735 с.
2. Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні: монографія. –Тернопіль, Карт-бланш, 2010. –268 с.
3. Миронова О.А., Азарская М.А. Аудит: теорія и методология. – М.: Омега, 2007. – 176 с.
4. Пушкар М.С.Теорія пізнання у розвитку науки про контроль: монографія. –Тернопіль, Карт- бланш, 2011. –140 с.
5. Пушкар М.С. Основи наукових досліджень. Конспект лекцій. –Тернопіль, Карт- бланш, 2013. –116 с.



6. Фреско Жак. Все лучшее, что не купишь за деньги. Мир без политики, нищеты и войн. (Официальная аудиокнига). Размещена в Интернете.

Рета М.В.

к.е.н, доцент,
Національний технічний університет
«Харківський політехнічний інститут»
м. Харків, Україна

ФОРМУВАННЯ ПАРАДИГМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ

В сучасних умовах нестабільного динамічного ринкового середовища прийняття рішень представляє собою досить складний і найменш формалізований з усіх процесів управління. У той же час, вже неодноразово зазначалося, що ефективність управлінських рішень залежить від суттєвості, своєчасності та змістовності інформації на якій вони ґрунтуються. Тому напрямок трансформації бухгалтерського обліку, як основної інформаційної системи підприємства, має відповідати концепціям, принципам і напрямкам розвитку управлінської думки. Як свідчать проведені дослідження [1, 2] сучасна управлінська парадигма сконцентрована на питаннях управління людськими ресурсами, знаннями, формування та оцінки вартості нематеріальних активів, врахування під час прийняття рішень факторів невизначеності і ризику, поточного оцінювання та моніторингу ефективності прийнятих рішень. Отже, на сьогодні удосконалення системи управління потребує, у першу чергу, розробки комплексної системи обліково-інформаційного забезпечення стратегічного управління.

Питання щодо формування методології та методики інформаційного забезпечення стратегічного управління розглядалися у роботах І. Ансоффа, П.Й. Атамаса, К. Друрі, С. Каплана, С.Ф. Голова, Пилипенка А.А., Гуцайлюка З.В., Шайкана А.В., Легенчука С.Ф., Корягіна М.В, Малюги Н.М., Бруханського Р.Ф. та інших. Але питання комплексного обліково-інформаційного забезпечення залишаються дослідженими недостатньо.

Отже, головним пріоритетом сучасного менеджменту є його стратегічна спрямованість, тобто оцінка рішень з точки зору їх впливу на конкурентоспроможність підприємства, вимірювання динаміки реагування підприємства на зміну зовнішнього середовища. Традиційна ж система обліку зосереджує увагу на інформаційному відображенні бізнес-процесів підприємства (від розрахунків з постачальниками до реалізації готової продукції), проте, з точки зору сучасного менеджменту, такий діапазон моніторингу виглядає досить обмежено через те, що не містить можливостей відстеження та аналізу суттєвих факторів за межами цих процесів. Основною задачею стратегічного – орієнтованої інформаційної системи підприємства є суцільний безперервний моніторинг зовнішніх параметрів та внутрішніх показників діяльності з дотриманням основних цілей стратегічного розвитку бізнесу.

Тому на сучасному розвитку необхідне виокремлення основних напрямків вдосконалення системи обліково-інформаційного забезпечення процесів стратегічного управління [2, 3]:

1) формування порядку розрахунку собівартості дослідження підприємства як цілісного бізнес - процесу;



- 2) формування витрат за елементами «економічного ланцюга» для забезпечення конкурентоспроможності підприємства;
- 3) формування витрат на основі ціноутворення для забезпечення реалізації стратегічних цілей;
- 4) формування системи мережевого обліку для забезпечення ефективного процесу надання інформації про витрати «економічного ланцюга»;
- 5) формування діагностичного інструментарію за такими напрямками, як фінанси, продуктивність, розподіл ресурсів та т.п.;
- 6) формування системи для надання систематизованої інформації про зовнішнє середовище підприємства.

На сучасному етапі розвитку економічної думки вже є певні напрацювання у сфері розробки, але, наприклад Бруханський Р.Ф. [3] вважає, що з ряду причин занадто рано говорити про формування стратегічної парадигми бухгалтерського обліку. Але серед головних з них називає те, що не сформовано чітких вимог до стратегічної парадигми обліку, що не дає можливості обґрунтувати доцільність застосування методів стратегічного обліку. Погоджуючись з думкою вченого, ми вважаємо, що, перш за все, необхідне теоретичне обґрунтування сформованих методологічних підходів до обліку й виявлення можливостей їх органічного трансформаційного розвитку та інтегративного поєднання. Так, ми вважаємо, що стратегічно-орієнтований облік має поєднувати чотири підходи: процесний, системно-діяльнісний та аксіологічний.

Процесний підхід поєднує процедурний та адитивний підходи. Процедурний підхід забезпечує організацію руху інформації за такими процедурами обліку як спостереження, вимірювання, групування, узагальнення. Адитивний підхід забезпечить виконання класичних функцій бухгалтерського обліку – документація, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запаси і т.п.

Системно-діяльнісний підхід призначений для постановки цілей, визначення напрямків їх досягнення, пошуку необхідних ресурсів для реалізації цілей та розробку відповідних планів, тобто спрямованість на результат виступає, як системоутворюючий фактор діяльності. На основі цього підходу пояснюється як структура і склад системи, так і закономірності її розвитку через результати діяльності. Головними постулатами цього підходу є: 1) кінцева мета збирання та обробки інформації – формування способу діяльності; 2) спосіб діяльності формується в процесі вивчення зовнішнього та внутрішнього середовища; 3) механізм формування способу дій представляє собою управлінський процес.

У свою чергу, аксіологічний (ціннісний) підхід спрямований на оцінку кожного рішення, інформації, облікового елемента з позиції корисності, завдяки чому бухгалтерський облік має стати ціннісною корпоративною комунікацією

Отже відсутність комплексних підходів є однією з головних проблем, що стримує впровадження ефективного стратегічного управління на вітчизняних підприємствах. Для їх виявлення слід врахувати певний перелік аспектів бухгалтерського обліку, які необхідно змінювати у зв'язку з новітніми умовами господарювання.

Список використаних джерел

1. Рета, М. В. Стратегічний управлінський облік: концептуальні засади та використання в системі підприємства / М. В. Рета // Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПІ» : зб. наук. пр. темат. вип. : Технічний прогрес і ефективність виробництва. – Харків : НТУ «ХПІ». – 2014. – № 64 (1106). – С. 127-134;
2. Рета, М. В. Облік для стратегічного управління: теоретико-методологічні засади / М.В. Рета // Бізнесінформ - № 3 – 2016 – С. 166-172;
3. Бруханський, Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : моногр. / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 384 с.



Рудницький В. С.

д.е.н., професор,
завідувач кафедри обліку і аудиту,
Львівський навчально-науковий інститут
ДВНЗ «Університет банківської справи»

Рудницька О. В.

аспірант,
кафедра бухгалтерського обліку
Львівський торговельно-економічний університет
м. Львів, Україна

ЛОГІСТИЧНІ ВИТРАТИ ОСНОВНИХ БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ У ТОРГІВЛІ ТА ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ

Логістичні витрати характерні для будь-якої галузі економіки, в тому числі і для торгівлі, та є складовою частиною повних витрат. Для логістичних витрат притаманним є роздрібнення серед багатьох груп витрат у межах окремих господарських процесів. Ми погоджуємося з думкою С. М. Нікшич, що «логістичні витрати є комплексними витратами, оскільки вони стосуються і процесної площини, і площини предметної. Комплексність з погляду процесного підходу означає врахування усіх витрат потокових процесів. З предметного погляду логістичні витрати потрібно розглядати, як зменшення активів підприємства у зв'язку із підготуванням і реалізацією логістичних процесів» [2].

На нашу думку, процесний характер логістичних витрат та їх слабка структурованість зумовлюють певні проблеми в їх оцінці й обліку. На практиці відсутні відповідні нормативні акти та методики розрахунку, оцінки та обліку логістичних витрат за процесами. Це спричинює певні труднощі у безпосередній оцінці ефективності логістичних витрат та управлінні ними.

В економічній літературі спостерігаються різні погляди вчених щодо виділення ознак класифікації логістичних витрат. Зокрема, вони виділяють ознаки класифікації, які відрізняються не тільки за їх кількістю, але й за назвою. Більш детальне дослідження цих наукових джерел засвідчує також різний склад логістичних витрат за тими, чи іншими їх видами. Так, наприклад, до складу логістичних витрат процесу постачання відносять витрати на утримання персоналу відділу постачання; витрати на відрядження та посередницькі витрати працівників постачання; витрати, викликані затримками у виробництві через постачання; витрати заміщення; витрати на приймання продукції і підготовку її до виробничого споживання; витрати на подання та оформлення замовлень; укладання договорів; витрати на підтримку контактів з постачальниками; витрати на вибір і оцінку постачальників; витрати на контроль за дотриманням умов договору постачання. Дещо іншої думки щодо складу логістичних витрат у процесі постачання товарів дотримуються вчені Л. П. Радецька та Ю. В. Єгорова: зокрема, до даних витрат вони відносять транспортні витрати (на паливо, мастильні матеріали, витрати на технічне обслуговування, витрати на поточний ремонт рухомого складу, витрати на утримання виробничо-технічної бази транспорту та транспортної інфраструктури), витрати на приймання вантажів, витрати на пошук, аналіз і вибір оптимальних груп постачальників, витрати на контроль виконання постачальниками усіх умов договору постачання тощо [3].

На наш погляд, враховуючи організацію і технологію торгівлі, транспортні витрати доцільно виділяти як такі, що стосуються окремого процесу в ланцюгу логістики. Крім того торговельні підприємства можуть користуватися за відсутності власного транспорту послугами сторонніх транспортних організацій. У такому випадку, витрати на паливо,



мастильні матеріали, витрати на технічне обслуговування та поточний ремонт рухомого складу включаються у вартість послуг, наданих сторонніми організаціями. Якщо торговельне підприємство у своїй організаційній структурі має транспортний цех, то витрати на транспортування, хоч і пов'язані з процесом закупівель, варто у системі логістики та управлінського обліку виділяти окремо.

За основними бізнес-процесами логістичні витрати у торгівлі поділяються на витрати: закупівлі, транспортування, зберігання товарних запасів, реалізації.

Особливо важливою, на наш погляд, для налагодження системи управлінського обліку є класифікація витрат за такими ознаками: за можливістю впливу на управлінські рішення; відповідно до результатів АВС-аналізу; АВС-калькулювання; залежно від обсягу товарообороту; за статтями витрат на збут. За можливістю впливу на управлінські рішення виокремлюють релевантні та нерелевантні витрати. Відповідно до результатів АВС-аналізу витрати у торгівлі доцільно поділяти у розрізі груп досліджуваного об'єкта: товарів, постачальників, покупців.

Залежно до методу АВС-калькулювання витрати класифікують за видами діяльності торговельного підприємства (дій, операцій, процесів, процедур, функцій).

За статтями витрати на збут поділяються на такі як: оплата праці; оренда; утримання основних засобів і нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів, що забезпечують збут товарів; витрати на зберігання, сортування, оброблення, пакування і передпродажну підготовку товарів; на транспортування, пов'язані з доставкою товарів покупцям; на тару; на рекламу та проведення маркетингових заходів; інші витрати.

У торгівлі важливе значення має класифікація витрат у залежності від впливу товарообороту: на змінні і постійні. Ми погоджуємося з думкою проф. Б. В. Гриніва, що «змінні витрати у більшості випадків змінюються не у повній відповідності до зміни обсягу товарообороту. Тому їх ще ділять на три групи: пропорційні, дегресивні й прогресивні» [1].

Таким чином, класифікація логістичних витрат за виокремленими ознаками дозволяє їх ідентифікувати та структурувати за певними процесами, що має важливе значення як для управлінського обліку, так і для управління торговельним підприємством в цілому.

Список використаних джерел

1. Гринів, Б. В. Економічний аналіз торговельної діяльності /Б. В. Гринів// Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 392 с.
2. Нікшич, С. М. Теоретико-методичні засади оцінювання логістичних витрат підприємств /С. М. Нікшич// Вісник НУ «Львівська політехніка» Логістика № 623 Львів, НУ «Львівська політехніка», 2008 р. – С. 182-190.
3. Радецька, Л. П. Багатокритеріальна класифікація логістичних витрат у системі управлінського обліку /Л. П. Радецька, Ю. В. Єгорова// Вісник національного університету 2011, № 2, Т. 1 www.nbu.gov.ua/oldjrn/soc-gum/uchnu_ekon/2011_2_1/113-117pdf.
4. Торговельна логістика [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.pidruchniki.com/1246010862341/logistika/upravlinnya_logistichnimi_vitratami_torgivli.



Сайчишина І. В.

ст. гр. ОДСм – 11,

Науковий керівник: Адамик О.А., к.е.н., доцент,
в.о. завідувача кафедри аудиту, ревізії та аналізу,

Тернопільський національний економічний університет
м.Тернопіль, Україна

ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ: ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ

У даний час питання класифікації та обліку виплат працівникам в установах сектору загального державного управління України зазнає суттєвих коригувань у напрямі забезпечення їх відповідності Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку державного сектору.

Діяльність працівників сектору загального державного управління, на відміну від матеріального виробництва, має певні особливості:

- переважно ця праця розумова, хоча не позбавлена витрат і фізичних ресурсів;
- рівень висококваліфікованих спеціалістів у бюджетній сфері досить високий (50-80% від загальної чисельності працівників);
- видатки на заробітну плату становлять 70-80 % від загальних видатків за кошторисом.

Законом України «Про оплату праці» та ст. 94 КзПП визначено, що заробітна плата – це винагорода (у грошовій і не грошовій формах), яку за трудовою угодою власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [4; 5]. З огляду на це, працівник знаходиться у прямій залежності від роботодавця, а витрати фізичної та розумової праці не враховується. Саме тому працівникові не гарантується адекватна виплата за його зусилля при виконанні роботи. Облік виплат працівникам державного сектору на міжнародному рівні регулюється МСБОДС 25 «Виплати працівникам», дія якого поширюється на всі види винагород і компенсацій, що виплачуються працедавцем своєму співробітнику в обмін на послуги, що ним надаються. Значна кількість питань по заробітній платі, особливо стосовно пенсійного забезпечення в Україні вирішуються дещо по-іншому. Втім дотримуватися вимог МСБОДС необхідно, оскільки це є важливою передумовою ефективної організації та визнання бухгалтерського обліку важливою функцією управління у державному секторі на міжнародному рівні. Згідно МСБОДС 25 виплати працівників поділяються на чотири основних категорії (рис. 1).

Дослідження перелічених на рис. 1 виплат працівникам логічно починати з короткострокових виплат, оскільки вони складають найбільшу питому вагу усіх виплат працівникам. Короткостроковими вважаються виплати працівнику (крім виплат при звільненні), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівник надавав відповідну послугу [7].

Із цих виплат виділяємо такі статті виплат працівникам, які можна застосовувати в бюджетних установах України:

- заробітна плата і внески на соціальне забезпечення;
- короткострокові компенсації за відсутність або іншими словами – виплати за невідпрацьований час (щорічна відпустка та інший оплачуваний невідпрацьований час);
- премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги. По суті до цієї групи належать будь-які виплати працівникам, які бюджетна установа плануватиме здійснити в найближчі дванадцять місяців.

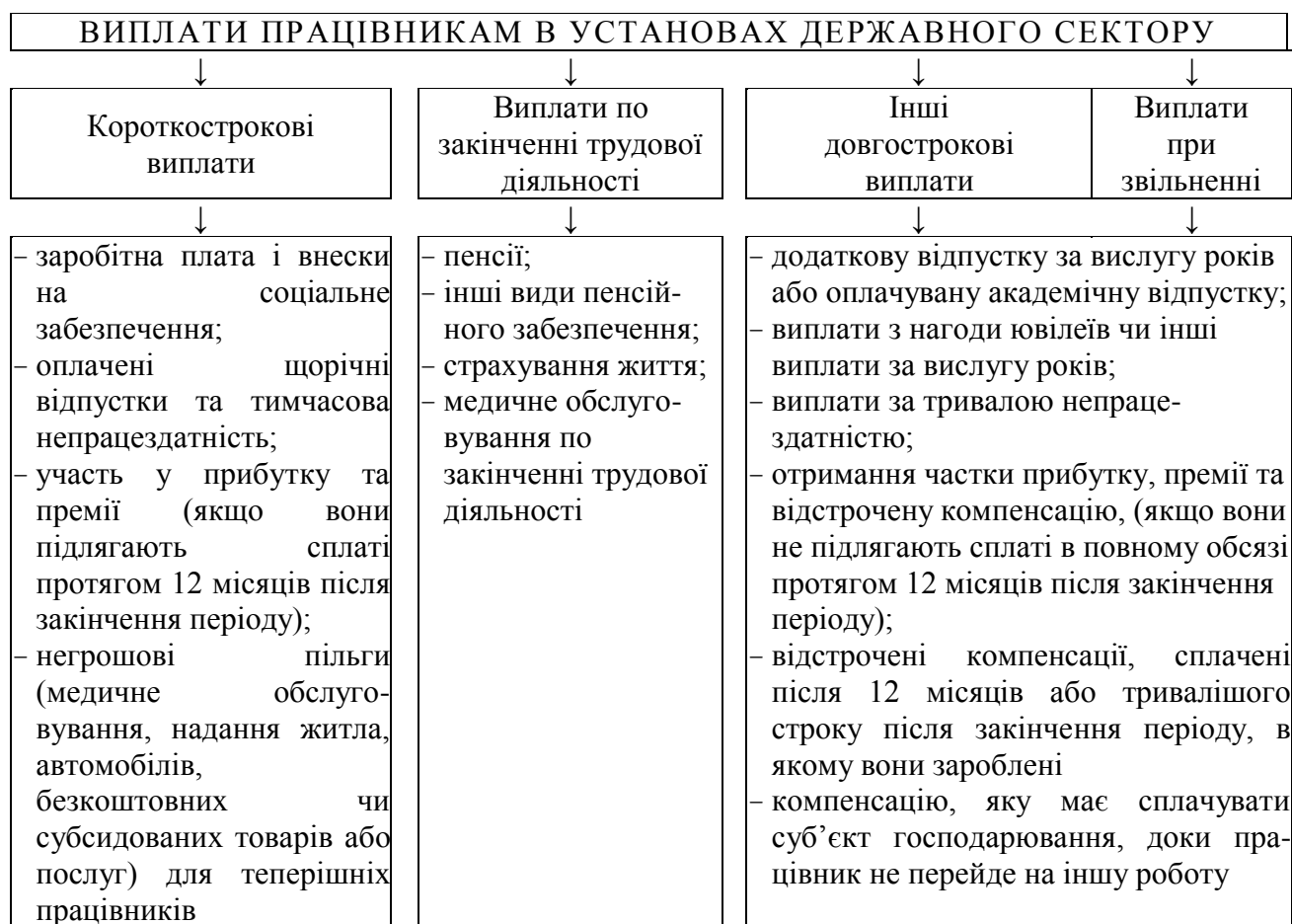


Рис. 1. Категорії виплат працівникам відповідно до МСБОДС 25

Виплати по закінченні трудової діяльності стосуються виплат працівникам (окрім виплат при звільненні та компенсаційних виплат інструментами власного капіталу), які підлягають сплаті після закінчення трудової діяльності. Різновиди програм виплат по закінченні трудової діяльності наведено на рис. 2.



Рис. 2. Класифікація виплат по закінченні трудової діяльності

До інших довгострокових виплат працівникам належать виплати (окрім виплат по закінченні трудової діяльності та виплат при звільненні), які не підлягають сплаті у повному



обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги.

Щодо бюджетних установ України, до таких виплат, зокрема належать:

- компенсація за періоди відсутності (додаткова відпустка за вислугу років, оплачувана академічна відпустка тощо);
- виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років;
- виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю;
- виплати премії, які підлягають сплаті після дванадцяти місяців з дати закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги;
- відстрочені компенсації, сплачені після дванадцяти місяців з дати закінчення періоду, в якому вони зроблені.

Виплати при звільненні – це виплати працівникам, які підлягають сплаті в результаті:

- рішення суб'єкта господарювання звільнити працівника до встановленої дати виходу на пенсію;
- рішення працівника погодитися на звільнення за власним бажанням в обмін на такі виплати.

Для розв'язання окреслених проблем потребує вдосконалення Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку державного сектору 132 «Виплати працівникам» [8], що дозволить визначити зміст, складові, класифікаційні ознаки виплат працівникам установ сектору економіки та виокремити їх у самостійний обліковий об'єкт, що є заходом гармонізації обліку з міжнародною практикою.

Список використаних джерел

1. Адамик, О.В. Власний капітал бюджетних установ у процесах уніфікації вітчизняних облікових систем державного сектору економіки до світових стандартів // Міжнародний збірник №2 (23). Секція Матеріали виступів на XI Міжнародну конференцію: «Економічні теорії як основа розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю». – 2012. – С. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/36639/38723>
2. Адамик, О.В. Розмежування понять витрати, затрати, видатки та особливості їх застосування учасниками бюджетного процесу // Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту, 2013. – № 20. – С. 203-209 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://library.tneu.edu.ua/images/stories/naukovi%20zhurnaly/nauka%20moloda/2013/Nauka%20moloda_20_2013.pdf#page=203
3. Адамик, О.В.; Сисюк, С.В. Інформаційні системи управління підприємством: вибір базових технологій та програмного забезпечення// Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Випуск № 14. Грудень 2016 р. Електронне фахове видання. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/issue-14-2016>
4. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР(108/95-ВР);
5. Інструкція зі статистики заробітної плати: наказ Державного комітету статистики України від 13.01.2004 р. № 5 / Сайт у мережі Інтернет / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0114-04>.
6. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 р. № 322 — VIII /Сайт у мережі Інтернет / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=322-08>.
7. Куцик В. І. Концептуальні засади реформування оплати праці в бюджетних установах / В. І. Куцик, Я. Я. Медвідь [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnlntu/18_5/169_Kucyk_18_5.pdf.



8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам» затверджено наказом Міністерства фінансів України 29.12.2011 № 1798
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: Наказ Міністерства фінансів України від 25 квітня 2000 року № 82 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
10. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995р. №108/95-ВР / Сайт у мережі Інтернет / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=108%2F95-%E2%20>

Сахненко Д.

ст. гр. ОДСм - 11

Науковий керівник: Адамик О.А., к.е.н., доцент,
в.о. завідувача кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
Тернопільський національний економічний університет
м.Тернопіль, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ФІНАНСУВАННЯ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ

Фінансування вищої освіти здійснюється в країнах світу з різних джерел. В одних країнах історично переважає державне фінансування (зокрема, країни ЄС), в інших, таких як США, Південна Корея, більшою мірою представлене фінансування за рахунок коштів приватних осіб та підприємств. Водночас, на зламі століть тенденція диверсифікації джерел фінансування освіти набула поширення в усіх країнах.

У розвинутих країнах апробовані і мають задовільні результати різні варіанти поєднання бюджетного фінансування: повної чи часткової оплати за навчання фізичних осіб; фінансування наукових чи інноваційних програм; запровадження соціальних студентських кредитів (одноразових для вступників, безпроцентних позик), наукових дотацій (грантів); європейських освітніх програм і різних фондів; замовлення промисловості і приватних фірм; надходжень від дослідницької діяльності, внесків добровільних організацій тощо.

В Україні фінансування державних ВНЗ здійснюється відповідно до ст. 61 Закону України «Про освіту» від 23.05.1991 р. № 1060 за рахунок коштів відповідних бюджетів, коштів галузей народного господарства, державних підприємств і організацій, а також додаткових джерел фінансування. Утім вимога спрямовувати на освітню галузь 10 % ВВП не виконується.

Модель державного (бюджетного) фінансування ВНЗ, сформована в Україні ще в 1920-і роки як кошторисна. Фінансуючи освіту, держава не купує освітні послуги, а забезпечує діяльність свого структурного елемента, який безкоштовно виробляє освітні послуги для споживання частиною населення.

Виділення державних коштів здійснюється відповідно до кількісних нормативних показників ВНЗ (один із них – співвідношення чисельності студентів і викладачів у відповідному році) і не пов'язане з якісною стороною навчального процесу. При цьому статус бюджетної установи обмежує можливості ВНЗ і у використанні залучених (позабюджетних) фінансових ресурсів: для цього потрібне затвердження вищим органом державного управління фінансових планів – кошторисів і спеціальний дозвіл.

Відповідно до Закону України «Про вищу освіту», фінансування вищих навчальних закладів державної форми власності здійснюється за рахунок коштів державного бюджету,



призначених для фінансування спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади у галузі освіти і науки, інших центральних органів виконавчої влади, які мають у своєму підпорядкуванні вищі навчальні заклади, а також для фінансування вищих навчальних закладів можуть залучатися додаткові джерела фінансування, не заборонені законодавством. Залучені кошти спрямовуються на здійснення статутної діяльності вищого навчального закладу у порядку і на умовах, визначених законодавством та його статутом [3].

Відтак, фінансові ресурси державних ВНЗ складаються із бюджетних та позабюджетних ресурсів. Бюджетні ресурси формуються в результаті підготовки студентів за рахунок коштів державного і місцевих бюджетів, а позабюджетні ресурси – в результаті комерційної підготовки студентів за рахунок коштів фізичних і юридичних осіб, підготовки іноземних студентів, розширення переліку платних освітніх послуг, надання послуг неосвітнього характеру, одержання доходів від існуючої власності, отримання грантів, коштів спонсорів та благодійних організацій тощо.

Відомо, що бюджетне фінансування відбувається на основі застосування методу кошторисного фінансування, і має суворо визначене призначення. За рахунок бюджетних коштів покриваються лише такі статті витрат, як оплата праці працівників навчального закладу, нарахування на неї, продукти харчування, оплата комунальних послуг та стипендій [4].

Необхідно відмітити, що механізм формування й використання бюджетних фінансових ресурсів має правову сторону і регламентується законодавчими та нормативними актами. Основними принципами реалізації зазначеної форми фінансування є:

- безповоротність, що означає безповоротне виділення бюджетних коштів відповідним розпорядникам у межах затверджених сум;
- безоплатність, тобто відсутність плати у вигляді відсотків за виділені бюджетні призначення;
- безстроковість, що проявляється у відсутності часових обмежень, у межах яких можна користуватися бюджетними коштами;
- плановість, що характеризується виділенням бюджетних коштів у межах, встановлених бюджетом відповідно до обсягів видатків, затверджених у фінансових планах (кошторисах) розпорядників коштів;
- цільове спрямування, при якому кошти з бюджетів плануються й витрачаються на чітко визначені цілі згідно з фінансовими планами;
- фінансування з бюджету здійснюється в міру виконання планів виробничих показників і надходження доходів;
- ефективність і раціональність використання коштів, що полягає в досягненні максимального ефекту за мінімальних витрат.

На сьогоднішній день, крім ціленаправленого призначення бюджетного фінансування, також існує проблема нестабільності обсягів надходження бюджетних ресурсів, що характеризується їх недостатністю і обмеженістю. В такій ситуації гостро постає потреба збільшення позабюджетних коштів.

Адже, саме цими коштами ВНЗ змушені дофінансовувати статті видатків, що не покриваються бюджетними ресурсами. При тому, що головне призначення позабюджетних коштів – це розвиток діяльності ВНЗ, а саме вдосконалення матеріально-технічного забезпечення, умов навчання та проживання в гуртожитках, залучення висококваліфікованих кадрів, тощо. Оскільки лише якісне формування та використання фінансових ресурсів ВНЗ впливає на підвищення якості надання освітніх послуг, що в свою чергу підвищує конкурентоспроможність ВНЗ на ринку освітніх послуг.

Система державного замовлення на підготовку фахівців є основою економічного механізму державного регулювання вищої освіти України. Наказом Міністерства економіки



та з питань європейської інтеграції від 14 червня 2002 р. №179 „Про затвердження критеріїв формування державного замовлення на поставку продукції для державних потреб» було затверджено критерії, за якими формується державне замовлення на підготовку фахівців, а саме:

- вплив на підвищення освітнього потенціалу населення України;
- задоволення потреб усіх сфер суспільного життя України фахівцями;
- вартість послуг підготовки одного фахівця за бюджетні кошти.

Іще одним важливим інструментом у системі фінансування ВНЗ виступає показник фінансування в розрахунку на одного студента, тобто показник вартості підготовки одного фахівця. Такий показник є усередненою величиною, яка потрібна для розрахунку бюджетних асигнувань у державному бюджеті. У вітчизняній економічній літературі наведено декілька розрахунків даного показника, але на сьогоднішній день не має єдиної чітко розробленої методики розрахунку вартості підготовки фахівця із врахуванням спеціалізації ВНЗ та регіональних особливостей [1].

Відтак, при виділенні бюджетних коштів на вищу освіту, використовується залишковий метод, на основі якого фінансові ресурси ВНЗ виділяються виходячи не із його потреб, а за принципом – скільки коштів залишилося у державному бюджеті після фінансування інших статей [4].

Важливу роль у функціонуванні фінансового механізму відіграють норми та нормативи, особливо при застосуванні нормативного методу розподільних відносин, що характерно для функціонування закладів вищої освіти. Норми затверджуються органами законодавчої та виконавчої влади. Нормативи характеризують повний рівень забезпечення видатків, різних видів витрат фінансових ресурсів. Фінансові норми умовно поділяють на чотири групи:

1. Норми, що централізовано встановлюються державними органами влади. Для закладів вищої освіти такими нормами є: ставки заробітної плати, розмір стипендій, ставки податків, зборів і відрахувань. Ставки заробітної плати у ВНЗ залежать від посад (ректор, проректор, завідувач кафедру, тощо) та вченого звання (старший науковий співробітник, доцент, професор). При визначенні розміру заробітної плати також враховується обсяг максимального навчального навантаження на рік та стаж педагогічної роботи. З метою матеріального заохочення студентів вищих навчальних закладів їм виплачується стипендія, що регулярно надається особам, які навчаються на денних відділеннях за рахунок бюджетних коштів, а також особам, які проходять підготовку в аспірантурі і докторантурі. Стипендії виплачуються в межах доведених лімітів стипендіального фонду.

2. Норми, що ґрунтуються на визначенні матеріальних потреб, а саме: норми витрат на освітлення, опалення тощо.

3. Норми і нормативи, що визначаються міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади. Це, зокрема, норми витрат в бюджетних установах, норми бюджетного забезпечення.

4. Норми і нормативи, що характеризують пропорції економічного та соціального розвитку вищого навчального закладу.

Отже, для стабілізації функціонування вищих навчальних закладів країни доцільно вжити певні заходи, а саме:

- доведення обсягів видатків державного бюджету на освіту до рівня, встановленого нормативами;
- створення організаційно-економічних умов для найбільш ефективного використання бюджетних коштів вищими навчальними закладами;
- розробка ефективних механізмів державного фінансування вищої освіти з огляду на стійкий розвиток ринкових відносин в сфері освітніх послуг.



Список використаних джерел

1. Адамик О. В. Організація обліку виконання бюджету органами Пенсійного фонду України // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 5. – С. 36-42
2. Адамик О.В. Бюджетні асигнування та дотації суб'єктів державного сектора економіки: їх трактування з метою обліку та відмінності // Торгівля, комерція, підприємництво: збірник наукових праць / [редакц. кол.: Апопій В. В., Куцик П. О., Шевчук В.О. та ін.].– Львів : Львівська комерційна академія, 2014. – Вип. 16. – 228 с. - С. 141-144. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.lac.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/pidrozidily/Naukovi_Vydannya/Vydan_Torg/Docs/Torhivlya_komerts_pidpnyemnytstvo16.pdf#page=142
3. Адамик О.В. Власний капітал бюджетних установ у процесах уніфікації вітчизняних облікових систем державного сектора економіки до світових стандартів // Міжнародний збірник №2 (23). Секція Матеріали виступів на XI Міжнародну конференцію: «Економічні теорії як основа розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю». – 2012. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/36639/38723>.
4. Дмитришин М.В. Моделі джерел фінансування вищих навчальних закладів різних країн світу // Науково-інформаційний вісник. Економіка. – 2014. – №9. – С. 305-311.

Серединська В.М.

к.е.н., доцент,

Загородна О.М.

к.е.н., доцент,

кафедра аудиту, ревізії та аналізу,

Тернопільський національний економічний університет,

м. Тернопіль, Україна

ФАКТОРИ ФОРМУВАННЯ ГРОШОВИХ ПОТОКІВ ПІДПРИЄМСТВА

Темпи розвитку підприємства, його платоспроможність і фінансова стійкість визначаються достатністю грошових засобів та синхронізацією грошових потоків. Результати управління потоками грошових коштів у значній мірі формують ділову репутацію підприємства. Відповідно виникає потреба в удосконаленні методичного інструментарію дослідження грошових потоків з метою обґрунтування управлінських рішень, спрямованих як на підвищення фінансових показників, так і на забезпечення високого рейтингу підприємства.

Необхідність розробки моделей управління грошовими потоками і відповідного методичного інструментарію його здійснення обумовлена наступними причинами:

по-перше, невизначеність і ризик ринкового середовища, високий рівень конкуренції, втрата ринків збуту, низька купівельна спроможність населення супроводжується втратою грошових активів підприємствами і, як наслідок – неможливість виконання ними своїх поточних зобов'язань;

по-друге, мінливість зовнішнього економічного середовища, динамічність економічних процесів вимагають швидкого реагування на ринкові зміни і, тим самим, підсилюють роль оперативного аналізу і контролю грошових засобів у системі фінансового менеджменту підприємств.

Серед основних проблем, що вимагають вирішення у системі оперативного регулювання грошових потоків є:



- несинхронність платежів – необхідність здійснення платежів може наступити швидше, ніж відбувається надходження грошових коштів на підприємство;
- незіставність платежів – сума платежів може бути більшою за обсяг грошових засобів, якими володіє підприємство;
- нерегулярність надходжень – сезонність може суттєво впливати на діяльність підприємства (наприклад, аграрний сектор);
- непередбачуваність – підвищення ризиків і зниження надійності прогнозів надходження грошових засобів, що особливо актуально у кризових умовах.

Для того, щоб вказані проблеми не виявилися фатальними для підприємства, керівництву необхідно приділяти значну увагу факторам формування грошових потоків. У цьому зв'язку важливим є виокремлення і систематизація факторів формування грошових потоків у системі оперативного управління ними на базі узагальнення існуючих концепцій.

Огляд економічної літератури щодо складу і змісту факторів формування грошових потоків дає можливість стверджувати про відсутність цілісного і комплексного підходу до їх вивчення. Запропонована система класифікації факторів, в основному, орієнтована на такі аспекти як: залежність від об'єкта дослідження (зовнішні, внутрішні); види діяльності (операційна, інвестиційна, фінансова); рівень підпорядкованості (фактори першого, другого та *n*-го порядку) [1; 2; 3]. Суттєвим з точки зору практичного застосування є доповнення даного переліку класифікаційних ознак такими як: характер впливу; характер дії; широта дії; тривалість дії; міра деталізації; кількісний вимір; результат дії; сегментація контрагентів за каналами збуту, категоріями, стадіями взаємовідносин з ними.

У системі зовнішніх факторів основними є: темпи і тенденції розвитку кон'юнктури товарного і фондового ринків, система оподаткування підприємства, особливості та строки надання товарного кредиту покупцям, умови та порядок розрахунків з контрагентами, можливість і вартість отримання кредитних ресурсів і т.п.

До внутрішніх факторів відносять: етапи життєвого циклу підприємства і їх ідентифікація, тривалість операційного циклу, сезонний характер виробництва та продажу продукції, необхідність реалізації програм капітального інвестування, амортизаційну політику, рівень коефіцієнта операційного важеля, фінансовий менталітет власників підприємства і т.п.

Деталізація діяльності на операційну, інвестиційну, фінансову веде до необхідності виокремлення факторів, які формують грошові потоки щодо обслуговуванню цих видів діяльності.

Факторами формування грошового потоку від операційної діяльності є: митна і податкова політики держави, валютне регулювання, кон'юнктура товарного ринку та ринку праці, тривалість виробничого циклу, форми і системи оплати праці, залежність від постачальників, покупців, структура собівартості і рівень витрат, життєвий цикл продукції тощо.

Фактори, що здійснюють вплив на грошові потоки від інвестиційної діяльності включають: правове регулювання інвестиційної діяльності, кон'юнктуру ситуацію на ринку основних засобів, інвестиційну політику держави, інноваційний потенціал підприємства, його стратегічні цілі, амортизаційну, інвестиційну політики та ін.

Грошові потоки від фінансової діяльності та їх збалансованість визначають: валютне та правове регулювання обігу фінансових інструментів, фінансова політика банків, кон'юнктура фондового ринку, рівень інфляції, дивідендна політика підприємства, вартість капіталу, фінансовий стан та рівень кредитоспроможності підприємства та ін.

За характером впливу на грошові потоки фактори доцільно класифікувати на основні і другорядні. До основних належать ті фактори, які здійснюють вирішальний вплив на грошові потоки, тому їх треба вивчати у першу чергу, всі інші – другорядні.



Класифікація факторів за характером дії передбачає їх групування на об'єктивні і суб'єктивні. До об'єктивних факторів належать: політична ситуація в країні, циклічність економічного розвитку, законодавчі норми, що регулюють готівковий і безготівковий обіг у країні. На відміну від об'єктивних, суб'єктивні фактори тісно пов'язані з конкретною діяльністю людини, цілком залежать від неї. До них слід віднести: ефективність використання ресурсів, організаційно-технічний рівень виробництва, тривалість виробничого циклу, цінову, кредитну та амортизаційну політики та ін. Однак, слід врахувати, що розуміння об'єктивних факторів і вмиле їх застосування у практиці менеджменту можна вважати явищем суб'єктивного порядку.

За широтою дії фактори, що впливають на грошові потоки можуть бути класифіковані на загальні та специфічні. Загальні фактори притаманні всім без винятку підприємствам незалежно від видів економічної діяльності, наприклад, рівень інфляції, циклічність економічного розвитку, державна податкова політика. Специфічні – діють на окремих підприємствах і стосуються окремих видів діяльності, наприклад сезонність виробництва, стадії життєвого циклу, рівень розвитку галузі та тенденції зміни її прибутковості тощо.

За тривалістю дії на грошові потоки необхідно виокремити постійно і тимчасово діючі фактори. Постійні фактори впливають на грошові потоки, і зокрема, на їх збалансованість, безперервно, протягом аналізованого періоду. Вплив тимчасово діючих факторів обмежується певним періодом, наприклад, стан кон'юнктури товарного ринку, рівень інвестиційної активності підприємства, певні стадії життєвого циклу підприємства і т.п..

За мірою деталізації фактори слід групувати на складні (комплексні) і прості (елементні). Більшість факторів, що впливають на грошові потоки, за своїм складом є складними (комплексними), бо виникають через комплекс причин. Прості фактори не можна розкласти на складові. Прикладом складного фактора є тривалість обороту дебіторської заборгованості, простого – тривалість звітного періоду.

Не менш важливо враховувати при організації управління грошовими потоками та забезпечення їх збалансованості поділ факторів на кількісні та якісні. Перші з них мають фізичні одиниці виміру і об'єктивно обґрунтовані методики розрахунку. Наприклад, інфляція, яка пов'язана з підвищенням цін, супроводжується зниженням купівельної спроможності грошової одиниці. Тому вартість грошей у майбутньому буде нижчою, ніж їх теперішня вартість. Якісні фактори, що впливають на грошові потоки базуються на суб'єктивному оцінюванні і вимагають особливого підходу до визначення їх впливу. Наприклад, якість системи фінансового, управлінського обліку та звітності, кваліфікація управлінського персоналу, швидкість реакції на ринкову кон'юнктуру, ступінь конкуренції, політична ситуація в країні та ін.

За результатом дії на грошові потоки можна виділити фактори позитивні та негативні. Позитивні – сприяють збалансованості грошових потоків, а негативні – викликають диспропорції у їх формуванні.

Виокремлення грошових потоків за сегментацією контрагентів (клієнтів) є важливим в умовах жорсткої конкуренції, адже витрати на залучення нових клієнтів є вищими, ніж витрати на утримання існуючих Клієнтів можна поділити за каналами збуту (гуртовий, роздрібний), за обсягом отриманого доходу, за характером і кількістю торговельних мереж, за методами продажу (прямий продаж, через третіх осіб), за правовою ознакою (юридичні та фізичні особи). Таке групування дозволяє, на основі постійного моніторингу та аналізу отриманої інформації про наявного клієнта, діагностувати стадію взаємовідносин з ним (постійний, періодичний, разовий, втрачений клієнт), виокремити ознаки погіршення. Реалізація продукції фізичним і юридичним особам принципово різниться формами обслуговування та залучення клієнтів, інформаційним забезпеченням, системою знижок тощо. Продажі юридичним особам легше відстежити і оцінити за стадіями взаємовідносин, у той час, коли таку оцінку продажів фізичним особам здійснити недоцільно або неможливо



через високу трудомісткість. Однак така обставина не повинна приводити до ігнорування вказаної групи клієнтів. Цілком очевидно, що за умов незадоволеності споживачів обсяг позитивних грошових потоків знизиться і ефективність діяльності погіршиться. Таким чином, наявність постійних клієнтів та налагодження з ними партнерських відносин сприяє підвищенню рівня фінансової стійкості, конкурентоспроможності підприємства та збільшенню обсягу надходження грошових коштів.

Варто наголосити, що вивчення системи факторів формування грошових потоків має значне теоретичне і практичне значення. З позиції теорії, знання факторів необхідне для розуміння суті грошового потоку, його структурної динаміки, розроблення шляхів оптимізації. З практичної точки зору, знання сукупності факторів і причин, що вплинули (чи впливатимуть) на формування і динаміку грошових потоків, дає можливість не тільки правильно оцінити результати фінансового управління, але й коригувати грошові потоки для досягнення бажаних результатів.

Список використаних джерел

1. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: Учебный курс./ И.А. Бланк – К.: Ника-Центр, 1999. – 528 с.
2. Єрешко Ю. О. Сутність грошових потоків підприємства як економічної категорії / Ю. О. Єрешко // Формування ринкових відносин в Україні. – К., 2011. – № 4 (119). – С. 39–43.
3. Перловська Н. В. Вдосконалення аналітичного інструментарію моніторингу правління грошовими потоками підприємства / Н. В. Перловська // Реформування економіки України: стан та перспективи. – К., 2008. – С.115–117.

Сисюк С. В.

к.е.н., доцент,
кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет,
м. Тернопіль, Україна

ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА УПРАВЛІННЯ ЯК ІНТЕГРОВАНА СИСТЕМА ОБЛІКОВИХ ДАНИХ

Управління діяльністю суб'єктів господарювання в сучасних умовах вимагає наявності якісної інформаційної бази прийняття рішень. Для її формування важливо володіти відповідними ресурсами (фінансовим, організаційним, технічним, кадровим), а також різними іншими видами забезпечення. Актуальність дослідження проблем і перспектив удосконалення інформаційної бази управління посилюється у зв'язку з розвитком конкуренції та нестабільністю економічного середовища діяльності.

Така проблематика достатньо часто дискутується в наукових публікаціях. Без перебільшення можна стверджувати, що прямо чи опосередковано, цю проблему прагнуть вирішити усі автори, котрі досліджують питання обліку. Зазвичай завданням досліджень названих об'єктів є не просто його удосконалення, а удосконалення з метою підвищення якості інформаційної бази управління.

Загалом доцільно звернути увагу на різні спрямування шляхів поліпшення інформаційної бази управління. Так, багато науковців свої розробки пов'язують з пошуком шляхів удосконалення методики обліку різних об'єктів і галузей. До їх числа належать М.І. Боднар, З.В. Гуцайлюк, Л.О. Гуцайлюк, В.А. Дерій, З.-М.В. Задорожний, Л.М. Кіндрацька, О.Е. Кузмінська, Ю.А. Кузьмінський, Я.Д. Крупка, Л.Г. Ловінська,



М.Р. Лучко, О.А. Петрик, М.С. Пушкар, С.В. Свірко, та ряд інших. Ще одна група вчених, висвітлюючи облікову проблематику, акцентує увагу на стандартизації та уніфікації обліку. До їх числа належать частина науковців з вищеподаного списку, а також І.Д. Бенько, С.Ф. Голов, В.М. Жук, В.М. Костюченко, Т.Г. Маренич, С.В. Сопко та інші. Багато вчених працюють у напрямі розробки пропозицій з поліпшення організації обліку, в тому числі в умовах застосування сучасних інформаційних технологій (О.В. Адамик, М.М. Бенько, В.М. Жук, С.В. Івахненко, В.М. Рожелюк, С.В. Свірко, Ю.Т. Труш, Н.М. Хорунжак та інші).

Попри надзвичайно широке представлення дослідження різних напрямів удосконалення обліку, як інформаційного джерела даних для системи управління варто зауважити, що проблеми з цих питань продовжують існувати. Деякі з них виникають у зв'язку з розвитком технічної складової узагальнення й збору інформації, інші – є результатом виникнення нових запитів системи управління та тих викликів, які формуються суспільством, розвитком економіки, міжнародних відносин тощо.

Важливим завданням досліджень в таких умовах є формування теоретичної, організаційної, методологічної та методичної основи удосконалення інформаційної бази управління та такої її вагової складової як облік.

Незважаючи на дискусії щодо функцій обліку та його різновидів (підсистем) в сучасних умовах, незаперечним залишається факт потреби розширення його можливостей в питаннях продукування даних для управління. Причому простих даних про активи й пасиви для цілей управління та ефективної фінансово-діяльності підприємств і організацій вже недостатньо.

Слід визнати, що діяльність суб'єктів господарювання в умовах нестабільності й зростання невизначеності супроводжується потребою постійного моніторингу різних явищ і процесів. Йдеться не лише про ті з них, котрі відбуваються у внутрішньому виробничому середовищі. Для ефективного функціонування сучасним підприємствам і організаціям необхідні також низка зовнішніх даних (про конкурентів та їх ціни, споживачів і їх запити й платоспроможність тощо). В багатьох випадках навіть не цифрова інформація дозволяє приймати правильні управлінські рішення. Прикладом цього можуть бути випадки відмови у співпраці через негативну репутацію контрагента.

Таким чином, для ефективного ведення діяльності й мінімізації (уникнення) ризиків суб'єктам управління потрібно володіти оптимальним набором інформаційних даних економічного і неекономічного характеру. Під оптимальністю слід розуміти ненадлишковість. Її вимірником може бути по-перше, відсутність повторюваності інформаційних даних (теоретично-емпіричний підхід). По-друге, можливий варіант чіткого математичного окреслення (обмеження) кількості даних, що передаються для потреб управління. В цьому випадку критерієм може бути норма затрат часу на опрацювання інформації для прийняття управлінського рішення та анкетування запитів менеджерів. Попри певну абстрактність та ймовірність такого підходу, його застосування дасть змогу встановлювати оптимальні обсяги інформації, яку слід передати управлінцю конкретної ієрархічної ланки менеджменту для обґрунтування ним певного рішення. Для ідентифікації нормозатрат доцільно використати досвід встановлення типових норм часу, передбачених для виконання облікових робіт, але з урахуванням фізичних можливостей осмислення та оцінки інформаційних даних. Також на основі анкетування варто встановити перелік даних, які є цінними з позиції обґрунтування прийняття управлінського рішення для конкретного управлінського працівника.

Максимально прийнятним для встановлення норм затрат часу на опрацювання облікових даних з метою їх використання для прийняття управлінських рішень можна вважати аналітичний метод. Він передбачає детальне попереднє дослідження трудового процесу (організації праці, рівня (ефективності) використання технічних засобів тощо). Не заглиблюючись у деталізацію процесу нормування та особливості використання для його



здійснення аналітичного методу, зауважимо, що можливим є застосування обох його видів – розрахункового та дослідного.

Повертаючись до характеристики інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, варто наголосити, що певна її частина не входить до кола даних що продукуються системою бухгалтерського обліку. Однак вважати її загальною також не можна. Більш правомірно віднести такі інформаційні масиви до категорії «економічна інформація». Загалом формування інформаційної бази управління та її складові з урахуванням вищевказаного контексту мають свої специфічні риси, в тому числі в питаннях джерел даних (рис. 1).

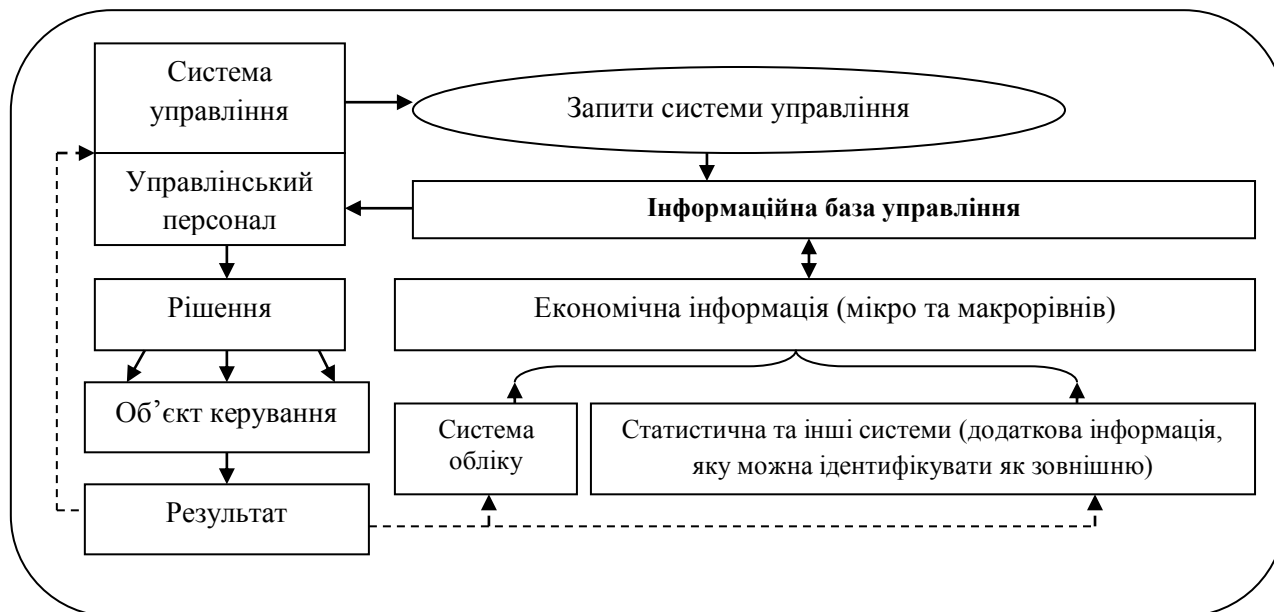


Рис. 1. Інформаційна база управління як інтегрована система облікових даних

Статистична й інші системи, як джерела даних, охоплюють інформацію, котра включає в себе показники соціального розвитку, в тому числі інших країн, які є чинними чи потенційними споживачами продукту, інформаційні дані про конкурентів і внутрішніх споживачів, податкові умови, стан ринку та ресурсного (в т.ч. сировинного) забезпечення тощо. Наявність оптимального обсягу необхідних для прийняття рішень даних (повна інформація) мінімізує ризики діяльності. Неповна інформація навпаки може призвести до їх зростання. В науковій літературі такі явища ідентифікуються як «визначеність» та «невизначеність». Однак в будь-якому разі досягти виключної визначеності переважно неможливо. Завжди існує ймовірність неврахування якогось впливового чинника.

Формування інтегрованої системи даних вимагає провадження діяльності зі збору інформації з різних джерел і її узагальнення у зрозумілому й доступному форматі. Проблемою в цьому випадку є встановлення такого формату. Якщо для системи обліку характерне уніфіковане й стандартизоване подання даних, то інформація, отримана з інших джерел може мати різні форми представлення. При цьому останні визначатимуться не лише технічними можливостями збору інформації, а й особистими вподобаннями користувачів (графічно, текстово, таблично, матрично тощо).

Власне пошук формату представлення такої інформації можна вважати важливим і перспективним напрямом наукових досліджень. Більше того, вимагає вирішення і проблема організації її отримання (збору), включаючи кадрове та технічне забезпечення. Ще однією, не менш важливою проблемою є інтеграція таких даних з даними обліку для формування економічних показників, на основі яких можуть прийматися управлінські рішення. Така



комплексність вказує на виняткову складність формування інформаційної бази управління з позиції її розгляду як інтегрованої системи даних.

Список використаних джерел

1. Bondar, M. Theoretical and methodological approaches to assessing the safety and reliability of accounting and analytical information in the system of economic security of enterprises / M. Bondar, N. Iershova // International Journal of Innovative Technologies in Economy. – 2015. – №1(1). – P. 9-22.
2. Кіндрацька, Л.М., Свірко, С.В., Кузьмінська, О.Е. Стандартизація бухгалтерського обліку в банківських і бюджетних установах України [колект. монографія] /Л.М. Кіндрацька, С.В. Свірко, О.Е. Кузьмінська. – Київ: КНЕУ, 2015. – 481с.
3. Лучко, М. Невизначеність та ймовірнісність господарських операцій: до питання бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Михайло Лучко // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2013. – Вип. 2(9). – С. 98-109.
4. Рожелюк, В. М. Організація бухгалтерського обліку діяльності переробних підприємств [Текст] : монографія / В. М. Рожелюк. - К. : ННЦ ІАЕ, 2013. - 488 с.
5. 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.
6. Адамик, О.В. Інформаційні системи управління підприємством: вибір базових технологій та програмного забезпечення / О.В.Адамик, О.В., С.В. Сисюк. //Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Випуск № 14. Грудень 2016 р. Електронне фахове видання. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/archive/14-2016/178.pdf>
7. Бенько, І. Д. До питання впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності [Текст] / І. Д. Бенько // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 11 трав. 2016 р.] / редкол. : З. В. Гуцайлюк, В. А. Дерій, Г. П. Журавель [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – с. 37-39.

Субчук А. А.,

ст. гр. ОМОН-11

Науковий керівник: Дерій В.А., д.е.н, професор
Тернопільський національний економічний університет,
м. Тернопіль, Україна

МІЖНАРОДНА ДІЯЛЬНІСТЬ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

Міжнародна економічна діяльність України представляє собою неоднорідний та багатоаспектний предмет вивчення. Її можна розглядати в контексті національних інтересів і в регіональному та глобальному масштабах.

У першому аспекті така діяльність є засобом досягнення підприємницьких і загальнодержавних цілей у процесі співробітництва із зарубіжними партнерами.

У другому, весь господарський механізм постає невід'ємною складовою світової економіки, елементом більш загальної системної цілісності, інтернаціональних ринкових структур.

Таким чином, під міжнародною економічною діяльністю слід розуміти систему господарських відносин між країнами світу. Головними формами міжнародної економічної



діяльності є міжнародна торгівля, міграція робочої сили, вивезення капіталу та міжнародний кредит, міжнародні валютні відносини, міжнародне науково-технічне та виробниче співробітництво [1].

Основною ланкою мікроекономічного рівня є створення умов самостійного підприємницького типу на ринку, спрямованих на досягнення гармонії з інтересами суспільства щодо показників прибутковості та комерційного обігу.

Юридичні, фізичні та організаційні структури які володіють певною дієздатністю та правами являються суб'єктами міжнародної підприємницької діяльності. Розрізняють такі види суб'єктів:

- фізичні особи;
- юридичні особи;
- об'єднання фізичних, юридичних, фізичних і юридичних осіб;
- структурні одиниці іноземних суб'єктів господарської діяльності;
- спільні підприємства з участю українських та іноземних суб'єктів господарської діяльності;
- інші суб'єкти господарської діяльності.

Щодо міжнародної діяльності на підприємницькому рівні вживаються заходи ринкової політики до комерційних структур.

Характерні цілі суб'єктів міжнародного бізнесу:

- збільшення особистого прибутку;
- розширення виробництва;
- пошук нових ринків збуту;
- зменшення тарифних перешкод;
- вирішення проблем щодо цінової політики.

Згідно з Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» експортом (експорт товарів) визнається – продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності (у тому числі з оплатою в не грошовій формі) з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів [2].

Імпортом товарів називають купівлю та ввезенням її із-за кордону, на територію своєї держави для подальшого використання та реалізації.

Імпорт товарів надає певні переваги та можливості, а саме:

1. доступ до дешевших та якісних товарів;
2. доступ до товарів, які не виготовляються на території вітчизняної держави;
3. стимулювання національного виробництва виготовляти більш якісніші та конкурентніші товари;
4. розвиток технологій через налагодження виробництва з інноваційними партнерами.

Для покращення економічного стану країни, а також для підтримки здатності вітчизняного виробництва конкурувати з іноземними виробниками як в середині країни так і за її межами використовують імпорнтний фактор.

Митна вартість товару – це вартість товару, визначена в національній валюті шляхом перерахунку суми контракту в іноземній валюті за курсом НБУ на дату імпорту.

При визначенні митної вартості в розрахунок береться вартість товарів з урахуванням витрат на транспортування до митної межі України. При переміщенні товарів через митну межу України сплачуються митні платежі, які включають:

- мито;
- акцизний податок;
- податок на додану вартість.



Мито – це загальнодержавний податок, встановлений Податковим кодексом. Об'єктами оподаткування митом є товари, митна вартість яких перевищує еквівалент 100 євро, що ввозяться на митну територію України або вивозяться за межі митної території України підприємствами.

Митний тариф України – це систематизований згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності перелік ставок ввізного мита, яке справляється з товарів, що ввозяться на митну територію України [3].

Акцизний податок справляється тільки в тому разі, якщо імпортовані товари відносяться до групи підакцизних товарів.

Список використаних джерел

1. Козик, В.В., Зовнішньоекономічні операції і контракти: навч. посіб. / В.В.Козик, Л.А. Панкова. – К. : ЦНЛ, 2010. – 608 с.
2. Волкова, І. А. Облік зовнішньоекономічної діяльності. навчальний посібник / І. А. Волкова, М. В. Реслер, О. Ю. Калініна – К. : Центр учбової літератури, 2011 — 304 с.
3. Митний кодекс України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

Сулейманова А. К.

магістрант,

Научный руководитель: Омарова О. Ф., к.э.н., профессор,
кафедра бухгалтерского учета,
ФГБОУ ВО «Дагестанский государственный университет»
г. Махачкала, Россия

МЕТОДЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ

Управленческий учет, как комплексная система сбора, регистрации, обобщения и представления информации о деятельности организации и ее структурных подразделений, устанавливается организацией в целях контроля, управления и планирования хозяйственной деятельности.

Важной функцией управленческого учета является калькулирование себестоимости произведенной продукции.

Себестоимость продукции являет собой совокупность затрат. Таким образом, эффективность управления предприятием прямо зависит от эффективности организации системы управления затратами.

Выбирая метод калькулирования себестоимости, нужно обратить внимание на следующие факторы: отрасль специализации предприятия, сложность технологии производства, степень детальности и точности учета затрат.

В России используют такие методы калькулирования себестоимости, как:

- котловой;
- попроцессный;
- попередельный;
- позаказный;
- нормативный.



Котловой метод. Принцип расчета себестоимости на основе котлового метода состоит в делении суммы затрат на объем выпуска продукции.

Минус такого метода в том, что он не обеспечивает необходимыми сведениями о себестоимости конкретных изделий. Его использование целесообразно лишь при наличии небольшого перечня однородных товаров и при отсутствии незавершенного производства.

Попроцессный метод. Данный метод используется на крупных предприятиях с непрерывающимся циклом производства. Изделия одного вида проходят в установленной очередности определенные стадии производства – процессы, пока не будут завершены. То есть производство разделено на конкретные технологические стадии и циклические операции.

Попередельный метод. Этот метод калькулирования применяется тогда, когда процесс обработки исходного сырья разделен на несколько этапов (переделов). В таком случае учет прямых затрат нужно организовать по каждому переделу. Косвенные же затраты будут распределяться согласно установленным базам.

Он предполагает учет затрат каждого отдельно взятого структурного подразделения компании в соответствии с отдельными переделами. Производственные расходы подразделений, в которых осуществляются переделы поступивших на дальнейшую обработку полуфабрикатов, формируются за счет внутренних затрат в данных подразделениях, а также стоимости полуфабрикатов.

Позаказный метод. На небольших производствах обычно применяют позаказный метод калькулирования. При его применении объектами калькулирования становятся заказы и на каждый из них открывается свой аналитический счет. Расчет индивидуальной себестоимости заказа, индивидуальная калькуляция составляется после окончательного завершения работ по заказу, независимо от длительности его выполнения. До этого момента все затраты учитываются как незавершенное производство.

Нормативный метод. Чтобы определить реальную себестоимость продукта нужно: рассчитать величину всех затрат за рассматриваемый промежуток времени; уточнить сведения о расходах материалов, об оплате труда рабочих, о получении документов от внешних организаций. Все это очень важно для оценки финансового результата деятельности фирмы, однако это не позволяет решать задачи планирования и оперативного управления затратами фирмы. Данную проблему можно решить с помощью показателя нормативной себестоимости. Здесь смысл заключается в планировании себестоимости на основе конкретных нормативов и в последующем сопоставлении фактической и нормативной себестоимости.

Если известна нормативная себестоимость изделий, то можно оперативно рассчитать и предугадать финансовый результат рассматриваемого периода, а также вести управление производственными затратами. Однако следует отметить, что это увеличивает трудоемкость работы бухгалтерской и финансовой служб предприятия.

Проанализировав преимущества и недостатки, при правильном выборе метода калькулирования, выявляются такие тенденции, как повышение эффективности деятельности компании, усиление контроля и достоверности показателей, и, следовательно, можно сделать вывод в целесообразности выбора способа учета затрат при организации управленческого учета согласно отраслевой специфики организации.

Список используемых источников

1. Вахрушева О.Б. Бухгалтерский и управленческий учет: уч. пособие. – М. «Дашков и К⁰», 2011.
2. Волкова Е.Ю. Управленческий учет: Учебник. – М. : Издательство Юрайт, 2011. – 551с.
3. Кондраков Н.П, Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет: уч. пособие. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 368с.
4. Шахбанов Р.Б. Бухгалтерское дело: уч. пособие. – М.: Магистр, ИНФРА-М, 2011.



Хомин П. Я.

д.е.н., професор,
кафедра бухгалтерського обліку й аудиту
Тернопільський національний технічний університет
ім. Івана Пулюя,
м. Тернопіль, Україна

ФЕНТЕЗІ Й ФАНТАЗЕРИ В ОБЛІКОВІЙ ТЕОРІЇ

Стосовно теорії бухгалтерського обліку теж «стільки наговорено, аж до цілковитої втрати смислу» (Л. Костенко), що перетворило її нині у фентезі фантазерів, які писали їх «ради получения учительського места» (Г. Бахчисарайцев). Однак, поза намаганням презентації таких фантазмагорій як небувалого вкладу в розвиток облікової науки, це відповідає лише буквальному значенню вжитого прикметника. Позаяк презентизм цих авторів на роль теоретиків можливий хіба що з використанням перефразованого *abrege* з безсмертного «Ревізора» М. Гоголя: «Один (тут можна вставити прізвище когось із них) учений, але й той³ ...», зважаючи на їхнє ставлення до предмета, який став для них, на жаль, не «величною богинею, а дійною короною, здатною давати побільше молока й масла» (Ф. Шіллер). Причому дехто, отримавши від бухгалтерського обліку найвищі регалії, став, подібно до такого персонажа з байки І. Крилова, наївшись жолудів досита, підривати коріння дуба, «не ведая, что вкушает его плоды». І навіть ювілейну дату 500-річчя з дня виходу знаменитої книги Л. Пачіолі, замість відзначення її з пієтетом, використовують як привід для монохордичних переспівів невідомо чиєї рецитації про нібито відсутність в ній теорії, мовляв, він описав лише техніку облікових записів, ото ж мабуть сподіваючись, що таким робом удасться вискочити на п'єдестал, мовляв, порівняння динаміки розвитку однієї з найдавніших наук про методи отримання даних та їх обробки, яку назвали бухгалтерським обліком... спонукають нас ... зробити невтішний висновок, що облікова наука ... не вийшла із зародкового стану епохи середньовіччя.

Такий презентизм, підтекст якого: ми-то маємо право на таку оцінку, аякже, належимо-бо до живих класиків, нагадує хлестаковські хвастощі зі вже згадуваної комедії М. Гоголя, бо далі наводиться полегшений варіант виведення облікової науки із цього зародкового стану – шляхом приведення її назви у відповідність до існуючої реальності новітнього часу. Що виглядає банальним викрутасом, бо заміна назви, можливо й виправдана, ще не означає автоматичного набуття ознак науки. Й це довів А.-Л. Лавуазьє (1743-1794), завдяки якому маємо хімію як науку, а не чаклунство. Він же увійшов до когорти ушлавлених не відкиданням назви своєї науки, а результатами невтомних дослідів, якими встановив закон збереження ваги речовин. Назва ж алхімія лише збагатилась уточненнями, які перетворили її в неорганічну хімію, органічну хімію та засновану А.-Л. Лавуазьє термохімію. Подібне відбувалось і з бухгалтерським обліком, в якому виділяють рахункознавство та рахунковедення – немов два боки однієї медалі.

Правда, в економічній царині, як-ото в політекономії, поряд із дослідженням методологічних проблем, ця назва, введена в 1615 р. французьким економістом А. Монкретьєном за назвою його «Трактату», періодично змінювалась. Приміром, у Німеччині застосовувався як синонім термін *Staats-wissenschaft* – наука про державу, а німецький юрист, спеціаліст зі страхування Г. Госсен (1810-1858) пропонував

³ Зі школи, мабуть, пам'ятається закінчення, тому обмежуємося трьома крапками.



перейменувати політекономію в учення про задоволення. Ба більше, хоч в Англії загальноживаною назвою була політекономія, В. Петті вживав визначення політична арифметика.

Врешті-решт А. Маршалл увів науковий термін *economiks* – економічна наука – за назвою своєї головної праці, виданої у 1890 році, а в нас, як відомо, тепер застосовується визначення економічна теорія, з приводу чого теж можна сперечатися, бо перший – надто широкий, оскільки поглинає всі економічні науки, в тому числі й бухгалтерський облік, а друге – звужене, адже мова йде не про одну, а безліч теорій. Подібними, але безуспішними були спроби щодо перейменування бухгалтерського обліку.

Так, представник юридичного напрямку у його теорії, французький вчений Г. Фор на початку ХХ століття пропонував називати бухгалтерський облік контологією, тобто логікою рахунків, вважаючи, що останні «класифікують осіб, які беруть участь у господарському процесі», а О. Чаянов – деякий час досить відомий в Росії економіст – економічним обліком, правда з ідеологічних міркувань, мовляв, «термін «бухгалтерський» ... несе на собі сліди проклятого, навіки знищеного капіталістичного ладу...» [1, с. 327, 456].

Нині ж маємо подібні періодичні потуги: досить згадати пропоновані терміни-покручі на кшталт «креативного обліку», «контролінгу», «стратегічного обліку», навіть «інформології», яка є спробою сконструювати назву, яка нібито відразу націлює на те, що мова йде про науку, хоч і це вже, як говориться, бухгалтери проходили.

Приміром, з історії теоретичних пошуків відомі такі терміни: логісмологія – вчення про бухгалтерські рахунки (П. д'Альвізе, Е. Пізані, К. Белліні); статмологія – вчення про бухгалтерський баланс (Д. Россі, А. Мазетті), ба навіть леммологія – вчення про залишки (Г. Россі), які теж безслідно канули в минуле. Правда, чим абсурднішою буває ідея, тим більше шкоди вона приносить, як-от щодо заміни назви нашого предмета з мотиву нібито він «несе на собі сліди проклятого, навіки знищеного капіталістичного ладу», висунута вже згадуваним О. Чаяновим, бо хоча пропонована ним назва «економічний облік» не прижилась, але ідеологічна установка спрацювала і, аж до відмови у 90-х роках від ідеологічного догматизму, роль бухгалтерів, а звідти і їхня матеріальна винагорода були заниженими.

Тому повторення подібних абсурдних ідей, як нам видається, є тільки ставанням на ті самі граблі. Проте замість «хрясь службу по лобі» (Г. Квітка-Основ'яненко), на таке маскуванням безпорадності цих адептів вирішувати актуальну проблематику бухгалтерського обліку майже ніхто не наважується сказати їм у вічі: «А король-то – голий!». Відтак не дивлячись, що «... середина ХІХ ст. – ось рубіж, коли в різних країнах Європи стала розвиватися наукова думка» [1, с. 108], у нас тепер вихваляються хіба тим, що при кафедрі створено наукову бухгалтерську школу, в якій задіяні і активно працюють як викладачі кафедри, так і кращі студенти I-V курсів. Явно плутаючи з гуртком – обов'язковим атрибутом кожного навчального закладу, де викладаються облікові дисципліни.

Що, загалом, є парадоксом, зважаючи на наявність у кожній статті постановки проблеми, аналізу публікацій, в яких започатковано її вирішення, «обґрунтованих» висновків, які поглиблюють теорію й практику, позаяк після штампа «значний внесок у формування теоретичних основ дослідження та розвиток методологічних підходів ... зробили такі вчені», обов'язково зазначається сакраментальне «проте чимало наукових праць торкаються лише дослідження певних складових окресленої проблеми», натякаючи: ми вже точно не з їхнього числа, отож розпотрошимо цю проблему до найменшого гвинтика. Ба більше, вже навіть у кандидатських дисертаціях фігурує рубрика «*вперше*» (виділено – автором), в якій наводиться не менш як один постулат, до того нібито незнаний.

Та опріч десятка-півтора прізвищ знаних і незнаних авторів, у публікаціях яких так чи інакше присутні ключові слова, обрані в якості складових назви чергової публікації наступних претендентів на «розвиток методологічних підходів», ніколи не конкретизується, в чому саме полягає цей «значний внесок». Врешті так само немає жодних фактів, що



підтверджували би власний вклад у вирішення «дослідження певних складових окресленої проблеми», не дивлячись на копії прикладених довідок про впровадження «висновків і рекомендацій виробництву».

У зв'язку з чим пригадується сакраментальна максима: коли факти цьому суперечать, тим гірше для фактів. А причина цього в іншому – зникненні в «середині 30-х років системи балансознавства як галузі рахункознавства, що включає в себе дві основні частини: 1) *вчення про побудову балансу* і 2) *вчення про методи дослідження* господарської діяльності одиничних господарств на основі їхніх балансів» [1, с. 493]. Потім відбулося вилучення аналізу з бухгалтерського обліку, хоча О. Рудановський писав: «Усякий практичний облік як за формою, так і за змістом є обліковим аналізом», при цьому аналітик повинен «уміти наносити балансу логічні удари» [1, с. 492]. Й підміна такого аналізу вже на стадії складання первинних документів, тим паче аналітичного обліку господарських операцій, профанацією інтерпретації синтезованих облікових даних за допомогою примітивного абсолютного чи відносного порівняння «плюс-мінус до попереднього періоду чи бізнес-плану» в т.зв. «бюро економічного аналізу». Позаяк «уміти наносити балансу логічні удари» було вже нікому. Зрозуміло, що така постінформація «бюро» осідала в численних шухлядах їхніх столів⁴.

Та найгірше, що цих «легал радянського синдрому начотництва й профанації» [2, с. 76] ніяк не вдається позбутися й замість повернення аналізу на «круги своя», далі маємо глибокодумні розмірковування про недоліки інформаційного забезпечення менеджменту й відстоювання бешамелю⁵ під назвою «управлінський облік» чи то пак «контролінг», який ніяк не можуть конкретизувати десятки, а мо' й сотні тих, хто фігурує в кліше штампа «значний внесок у формування теоретичних основ дослідження та розвиток методологічних підходів зробили ...». І це при тому, що менеджери справді потребують інформації, яка могла би стати основою для прийняття рішень, однак не таких, які побутують нині, а інноваційних.

Приміром, недавній очільник Мінагропроду України вихвалявся небувалими успіхами його відомства стосовно позитивного сальдо експортно-імпортних операцій, особливо стосовно місця в світовому рейтингу експортерів зерна. Проте скромно замовчував домінування сировинного експорту, до речі, не вигідне для всіх ринкових суб'єктів, крім трейдерів, а також те, що заміна одного відсотка експорту пшениці виробленим із неї борошном дозволяє отримати загальний приріст доданої вартості 17,5 млн. грн. [3, с. 77], хоча для отримання такої інформації навіть не треба «вміти наносити балансу логічні удари», чи братися за створення якоїсь нової облікової «системи», адже основою для неї є звичайнісінькі дані традиційного аналітичного бухгалтерського обліку про обсяги й ціни реалізації продукції, інтерпретовані за допомогою економічного аналізу. Отож, замість висотування подібними фантазерами з пальців різних фентезі, якими вони начиняють свої публікації з бухгалтерського обліку, треба перш за все повернути добре забуте старе: глядь, надібаємо не придуманий, а справжній ювілей української наукової школи, приміром, започаткування П. Цьомпою економетрії – шляху розвитку облікової науки, яким пізніше йшли такі відомі вчені англо-американської школи, як К. Боулдінг, В.-Е. Патон [1, с. 364]. Можна також пригадати й зачинателів облікової науки в регіональному вимірі, зокрема в Тернополі, де першим доктором економічних наук за спеціальністю «Бухгалтерський облік й аналіз» став Іван Олексійович Белебега, який уславився не тільки своїми оригінальними науковими, але й талановитими публіцистичними працями. Можливо саме його облікова спільнота визнає фундатором Тернопільської наукової облікової школи. Принаймні автор тез вважає це слухним.

⁴ Одне зі значень французького слова «бюро» – письмовий стіл.

⁵ Соус із суміші яєць, молока й борошна.



Список використаних джерел

1. Соколов, Я. В. Бухгалтерський учёт: от истоков до наших дней / Я. В. Соколов. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
2. Шаров, О. Політична економія як дзеркало сучасної [р]еволюції /Олександр Шаров // Економічна теорія, 2015. – № 4. – С. 71-81.
3. Буркинський, Б. В. Відтворювальні механізми регулювання зернового ринку в контексті забезпечення продовольчої безпеки України / Б. В. Буркинський, В. М. Лисюк, О. В. Нікішина // Економіка України, 2015. – № 10. – С. 66-78.

Ямборко Г.А.

к.е.н, доцент,
професор кафедри обліку в кредитних і бюджетних
установах та економічного аналізу,
ВДНЗ Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»
м. Київ, Україна

ЕВОЛЮЦІЯ ВИЗНАННЯ ДОХОДУ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ: ТЕОРИТИЧНІ КОНЦЕПЦІЇ І ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ

Сучасний розвиток фінансової звітності суб'єктів господарювання відкриває нові можливості управління ресурсами та підвищує надійність інформації для користувачів. Для прийняття ефективних управлінських рішень необхідна достовірна інформація про суми доходу підприємства. З метою узгодження економічного змісту, принципів і правил визнання та аналізу показника доходу, створено цілісну комплексну систему, яка включає: оновлену концептуальну основу фінансової звітності, міжнародні і національні стандарти фінансової звітності, директиви ЄС.

Співробітництво України з ЄС ґрунтується на положеннях Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, якою передбачено, що Україна здійснюватиме впровадження міжнародних стандартів шляхом поступового наближення законодавства України до права ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту. Завдяки загальній процедурі визнання доходу, відповідно формується прибуток підприємства – важливий показник фінансування бізнесу і водночас – головне джерело ринкової вартості підприємства.

Для прийняття ефективних управлінських і інвестиційних рішень необхідно не тільки розкрити інформацію про суму доходу, а й встановити природу його походження, джерела формування, що важливо для оцінки перспектив розвитку підприємницької діяльності і формування облікової політики. Для повної уяви про достовірність показника прибутку необхідно виокремити і низку часткових цілей, зокрема: використання прибутку як показника ефективності діяльності підприємства; використання даних про прибуток минулих періодів для прогнозування діяльності підприємства і розподілу дивідендів у майбутньому; використання даних про фінансові результати як джерела для аналізу і обґрунтування управлінських рішень.

У науковій літературі виокремлено такі підходи до концепції прибутку: структурний (синтаксичний), інтерпретаційний (семантичний), поведінковий (прагматичний).

Синтаксичний підхід до визначення прибутку відноситься до найбільш важливих в бухгалтерському обліку. Його суть полягає в тому, що доходи і витрати визнаються в міру здійснення господарських операцій і класифікуються за видами діяльності. Це дає



можливість розкрити джерела формування прибутку і розподілити отриманий прибуток на складові, тобто отриманий від господарської діяльності і інших операцій чи подій. Така, як і будь-яка інша класифікація прибутку, спрямовується на задоволення інформаційних потреб різних користувачів інформації. Це означає, що важливою умовою визначення показника прибутку в бухгалтерському обліку є вивчення економічної сутності господарських операцій і процесів, а також знання принципів і правил обліку доходу.

Зміст семантичного підходу до концепції прибутку полягає в дослідженні можливості використання показника прибутку з метою оцінки ефективності діяльності підприємства і максимізації прибутку в умовах ринкової структури.

Під ефективністю діяльності підприємства тут слід розуміти можливість одержання максимального доходу за наявних ресурсів або запланованого результату при мінімальному використанні прибутку, а також оптимальне використання ресурсів, що призводить до необхідного результату і окупності капіталу власників.

Певна річ, ефективність – це відносний показник і в процесі його аналізу необхідно орієнтуватися на мету і можливості бізнесу. Прагматична концепція прибутку пов'язана з процесами прийняття рішень інвесторами і кредиторами. Як правило, інвестори і кредитори зацікавлені в оцінці перспектив розвитку підприємницької діяльності. З огляду на це показник прибутку – необхідний елемент процесу прогнозування грошових потоків, окупності капіталу і оцінки ризику інвестицій. Прагматична концепція прибутку передбачає обґрунтування конкретного показника для оцінки інвесторами перспектив діяльності підприємства, зокрема, таким показником є прибуток на акцію та очікувана сума дивідендів – як основа поточної оцінки вартості акцій.

Таким чином, важливість показника прибутку зумовлює потребу у дослідженні ключових елементів визнання, оцінки та розкриття інформації про доходи суб'єкта господарювання.

Загальний обліковий підхід до оцінки доходу, який виникає внаслідок певних операцій та подій, визначено концептуальній основі подання фінансових звітів (оновлена у 2010 році), де дохід визначено як збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження або збільшення корисності активів чи зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, крім випадків, пов'язаних із внесками учасників власного капіталу [1, с.6].

Крім того, у оновлених концептуальних основах актуалізовано принцип нарахування. Бухгалтерський облік за принципом нарахування описує наслідки операцій та обставин на економічні ресурси суб'єкта господарювання, що звітує, та вимоги до цього у періоди, у які такі наслідки сталися, навіть якщо отримання відповідних грошових коштів та їх сплату відбуваються в іншому періоді. Це важливо тому, що інформація про економічні ресурси, а також про їх зміни забезпечує кращу основу для оцінювання минулих та майбутніх фінансових показників суб'єкта господарювання, ніж інформація виключно про отримання грошових коштів та їх сплату протягом такого періоду. З огляду на такий підхід, встановлюються правила, за якими доходи забезпечуються не грошима, а правом вимоги на них, а витрати виникають не у момент сплати, а при виникненні зобов'язання сплатити їх вартість.

З врахуванням концептуальних основ подання фінансової звітності, міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 18 «Дохід» і положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» встановлено умови і правила визнання доходу внаслідок окремих операцій [2, 3]. У МСБО 18 «Дохід» наведено визначення доходу, як «валове надходження економічних вигід протягом певного періоду, яке виникає в ході звичайної діяльності підприємства, коли власний капітал зростає внаслідок цього надходження, а не внаслідок внесків учасників капіталу» [2, с.6].



У відповідності вимог МСБО 18 суб'єкт господарювання оцінює дохід його за справедливою вартістю компенсації, яка отримана або підлягає отриманню, беручи до уваги будь-які торговельні знижки та знижки з обсягу, які надаються суб'єктом господарювання. Суб'єкт господарювання під час звичайної діяльності здійснює інші операції, що не створюють доходу але є супутніми стосовно основної діяльності, яка приносить дохід [2,с.7].

За правилами МСБО 1 «Подання фінансової звітності» суб'єкт господарювання подає прибутки та збитки, які виникають при вибутті необоротних активів (включаючи інвестиції та операційні активи), шляхом вирахування балансової вартості активу та пов'язаних з ним витрат на продаж із надходжень від вибуття;б) суб'єкт господарювання може подавати на нетто основі витрати, пов'язані із забезпеченням, які визнаються відповідно до МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» і відшкодовуються за контрактною угодою з третьою стороною (наприклад, угода про гарантійні зобов'язання постачальника), із сумою відповідної компенсації. Суб'єкт господарювання, за вимогою МСБО 1 подає на нетто-основі прибутки та збитки, які виникають від групи подібних операцій, наприклад прибутки та збитки від курсових різниць або прибутки та збитки від фінансових інструментів, утримуваних для продажу [2,с.4].

Крім того у фінансовій звітності виокремлено відображається інформація про суму сукупного доходу. Сукупний дохід – зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками) [2,с.8]. Інший сукупний дохід це – доходи, які не включені до фінансових результатів підприємства, а саме: дооцінка (уцінка) необоротних активів; дооцінка (уцінка) фінансових інструментів; накопичені курсові різниці (за фінансовими інвестиціями у господарські одиниці за межами України); частка іншого сукупного доходу асоційованих підприємств. Інформація про суму сукупного доходу розкривається у другому розділі Звіту про фінансові результати (сукупні доходи підприємства).

Рада з МСФЗ визнала існуючі вимоги щодо розкриття інформації неякісними, вважаючи, що розкритої інформації недостатньо для користувачів фінансової звітності, щоб розуміти джерела виручки та основні судження й оцінки, вчинені при їх визнанні і започаткуваланою МСФЗ 15 «Виручка за договорами з покупцями». Цей стандарт визначає єдину комплексну модель обліку доходів від реалізації, які виникають за договорами з клієнтами, і замінює поточні рекомендації щодо визнання доходів. У відповідності МСФЗ 15 категорія «доходу» трактується, як «збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у формі надходження або приросту активів або зменшення зобов'язань, які призводять до збільшення власного капіталу, крім тих, які стосуються вкладу власників» [3]. Тобто, у новому визначенні доходу вилучено поняття «валове» стосовно надходження вигід та «в ході звичайної діяльності». У відповідності оновленим методичним засадам, при визнанні доходу необхідно розгорнуто відобразити суми змін активів і зобов'язань, які виникають у продавця, як сторони договору і, який повинен виконувати ці зобов'язання.

Варто зазначити, що оновлені правила визнання доходу поєднують вимоги принципу нарахування та реалізації. Критерієм продажу, як правило, є передача права власності на товар, а важливою умовою відображення доходу у фінансовій звітності є також одержання достатніх гарантій того, що підприємство отримає оплату за відвантажені ним товари. Визнання концепції реалізації – це результат впливу на систему бухгалтерського обліку принципу консерватизму як важливого принципу оцінки (вимірювання) в бухгалтерському обліку. Втім, фінансова звітність, складена на основі консерватизму, більшою мірою зміщена в бік потенційних інвесторів, що передбачено оновленими концептуальними основами.

З метою розширення інформації для користувачів фінансової звітності Рада Європейського Союзу 29.09.2014 р. ухвалила Директиву 2014/95 / ЄС «Щодо розкриття нефінансової і диверсифікованої інформації деякими великими компаніями і групами» з метою підвищення прозорості фінансової звітності великих європейських компаній з



соціальних та екологічних питань та розкриття нефінансової інформації. Відтепер компанії звітуватимуть про вплив на навколишнє середовище, соціальні аспекти (захист прав людини, ставлення до співробітників), а також питання корпоративного управління. Сфера дії Директиви – звітність великих компаній, що мають значення для всього суспільства (large public-interest entities), у яких працює понад 500 працівників, компанії з біржовим лістингом, а також банківські та страхові організації [5, с.3].

Таким чином, суттєві зміни в міжнародній практиці обліку, новий підхід до визнання доходів, зміни в концепції обліку доходів вимагають детального їх вивчення вітчизняними науковцями та практиками з метою якнайшвидшого впровадження їх у практику вітчизняних підприємств.

Список використаних джерел

1. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]: Міністерства фінансів України - Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua /file/link/332198 /file/buh.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/332198/file/buh.pdf).
2. Міжнародний стандарт фінансової звітності 18 «Дохід» [Електронний ресурс]. Міністерства фінансів України. Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/ document/92429/MCBO_18.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92429/MCBO_18.pdf).
3. Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСФЗ) 15 «Виручка по договорах з клієнтами» (2014) - огляд [Електронний ресурс] / Компанія «Deloitte». – Режим доступу: <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290 // Офіційний вісник України. – 1999- № 50.
5. Директива 2014/95 / ЄС Європейського парламенту та Ради від 22 жовтня 2014 року, що вносить поправки до Директиви 2013/34/ЄС «Щодо розкриття нефінансової та різноманітної інформації деякими великими підприємствами і групами» Режим доступу: ifrs.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZZ00125.



Яцунська О. С.

к.е.н., старший викладач,
кафедра бухгалтерського обліку та аудиту,
Одеський національний економічний університет,
м. Одеса, Україна

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНА МОДЕЛЬ ПРОЦЕДУРИ ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Сучасна політична та економічна нестабільність в Україні має суттєвий негативний вплив на діяльність суб'єктів господарювання, що відображається у стрімкому падінні їх бізнес-активності. Дані умови спричиняють необхідність перевірки активів підприємства на предмет зменшення корисності відповідно до вимог національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Питанням методичних засад здійснення процедури зменшення корисності активів за різних часів були присвячені праці зарубіжних та вітчизняних вчених, серед яких Е. С. Бороніна, М. А. Вахрушина, С. Я. Зубилевич, О. Г. Жмайлова, Н. О. Лоханова тощо.

Але слід відзначити, що незважаючи на значну чисельність авторських підходів щодо алгоритму дій у контексті здійснюваної процедури, вони здебільшого дублюють один одного та не вирішують перепон, які стоять на заваді її впровадження в практику. Зокрема, у жодному з окреслених підходів не зазначено джерела інформації та їх документальне оформлення, що обумовлює необхідність їх доопрацювання та поглиблення. З цією метою, ґрунтуючись на здобутках попередників та правових засадах регулювання, нами було запропоновано авторська модель щодо організації та методики здійснення процедури зменшення корисності активів (рис. 1).

Дана модель наведена у вигляді структурно-логічної схеми, у якій виокремлено та обґрунтовано основні та пов'язані між собою чотири етапи; що підкріплені зовнішніми або внутрішніми джерелами необхідної інформації, а також їх документальним оформленням.

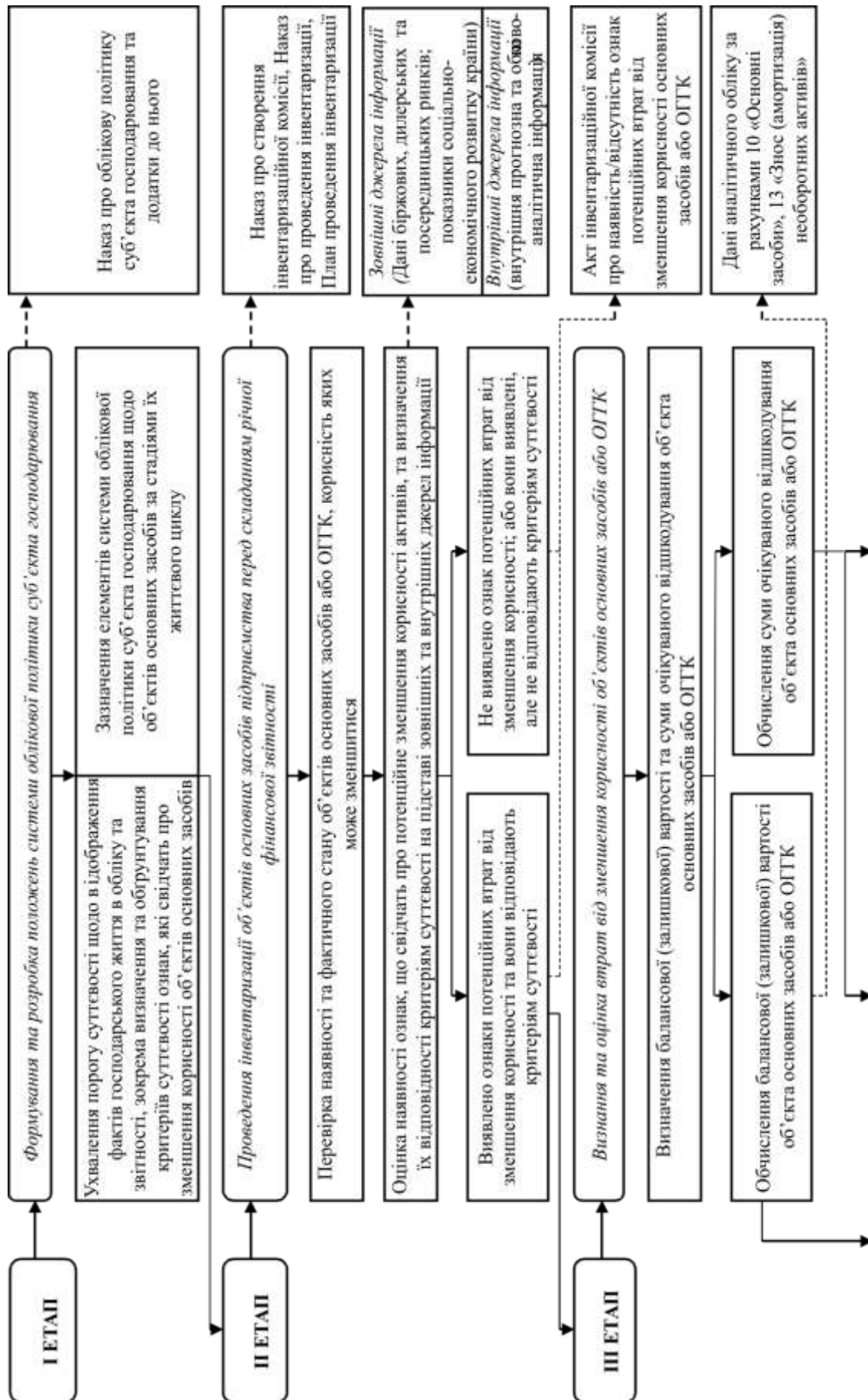
Так, відповідно до запропонованої схеми, першим етапом на шляху організації бухгалтерського обліку на підприємстві виступає саме формування та розробка положень системи облікової політики та їх відбиття в Наказі про облікову політику. Зокрема, по відношенню до досліджуваної процедури необхідно визначити та обґрунтувати критерії суттєвості ознак, які свідчать про зменшення корисності об'єктів основних засобів та обумовлюють необхідність коригування оцінки із причин виявлення істотних помилок або суттєвих змін вартості під впливом внутрішніх та зовнішніх факторів.

Наступним кроком даного етапу виступає визначення складу елементів системи облікової політики суб'єкта господарювання щодо об'єктів основних засобів за стадіями їх життєвого циклу (надходження, продуктивне використання та зберігання, відновлення та поліпшення якісних характеристик, вибуття), які детально були нами досліджені та обґрунтовані у праці [1, с. 79-87].

Другим етапом є проведення інвентаризації об'єктів основних засобів підприємства перед складанням річної фінансової звітності. Включення цього етапу до складу структурно-логічної схеми проведення процедури зменшення корисності обумовили декілька підстав: перш за все, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» інвентаризація забезпечує достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності; по-друге, відповідно до п. 5 «Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» № 879 від 02.09.2014 р. одним із завдань інвентаризації виступає «виявлення активів, які частково втратили свою первісну якість та споживчу властивість, застарілих...», тобто знецінилися [2].



30 червня 2017 року, м. Тернопіль





Після цього здійснюється оцінка наявності ознак, що свідчать про потенційне зменшення корисності основних засобів, та визначення їх відповідності критерієм суттєвості, що були визначені на першому етапі, на підставі зовнішніх (дані біржових, дилерських та посередницьких ринків; показники соціально-економічного розвитку країни) та внутрішніх (внутрішня прогнозна та аналітична інформація) джерел інформації.

В подальшому, слідуючи алгоритму, якщо не виявлено ознаки потенційних втрат від зменшення корисності, або виявлено, що вони не відповідають критеріям суттєвості, інвентаризаційна комісія повинна надати документальне підтвердження цього факту. В якості такого документа ми пропонуємо складати «Акт про наявність/відсутність ознак потенційних втрат від зменшення корисності основних засобів або ОГГК», який буде засвідчувати дотримання підприємством норм П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» (далі П(С)БО 28) [3]. В іншому разі, тобто за наявності зазначених ознак та їх відповідності критеріям суттєвості на підставі складеного Акта, інвентаризаційна комісія переходить до наступного (третього) етапу проведення процедури зменшення корисності.

На даному етапі здійснюється визнання та оцінка втрат від зменшення корисності об'єктів основних засобів або одиниці, яка генерує грошові кошти (далі ОГГК). Відповідно до П(С)БО 28 втрати від зменшення корисності являють собою суму перевищення балансової (залишкової) вартості активу над сумою його очікуваного відшкодування. Тобто третій етап включає визначення балансової (залишкової) вартості, обчислення суми очікуваного відшкодування об'єкта основних засобів або ОГГК та їх порівняння. Для відображення цього переліку операцій не передбачено форми документа в Наказі Міністерства Статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» [4]. Такого документа не містить й достатньо новий Порядок складання типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору № 818 від 13.09.2016 р. [5]. Тобто постає необхідність розробки форми первинного документа для відображення розрахунку втрат від зменшення корисності основних засобів або ОГГК.

Четвертим та останнім етапом проведення процедури зменшення корисності об'єктів основних засобів та ОГГК є відображення в обліку та звітності втрат від зменшення корисності. Тобто, у разі ухвалення управлінського рішення щодо доцільності зміни бізнес-моделі управління активом, на підставі Акта інвентаризаційної комісії ухвалюється рішення щодо подальшої рекласифікації об'єкта основних засобів; змінюють, за необхідності, модель обліку та переглядається строк корисного використання й метод нарахування амортизації.

За логікою облікового процесу, вінцем запропонованої структурно-логічної схеми виступає відображення наслідків процедури зменшення корисності об'єктів основних засобів та ОГГК у фінансовій звітності та примітках до неї.

Отже, можна зазначити, що викладені в структурно-логічній схемі організаційно-методичні аспекти проведення процедури зменшення корисності, дозволяють нівелювати окреслені перепони, які перешкоджають процесу імплементації П(С)БО 28 та сприятиме його використанню; що, у свою чергу, дозволить знизити рівень фальсифікації фінансової звітності в контексті недотримання вимог облікових стандартів та підвищити рівень її транспарентності.

Список використаних джерел

1. Яцунська, О. С. Облікова політика суб'єкта господарювання щодо об'єктів основних засобів у контексті імплементації МСФЗ / О. С. Яцунська // Статистика України. – Київ, 2016. – № 1 (72). – С. 79-87.
2. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z1365-14>.



3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від 24.12.2004 р. № 817. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>.
4. Про затвердження типових форм первинного обліку [Електронний ресурс] :затв. Наказом М-ва статистики України від 29.12.1995 р. № 352. – Режим доступу: <http://ukraine.uapravo.net/data/base57/ukr57058.htm>.
5. Порядок складання типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від 13.09.2016 р. № 818. – Режим доступу:<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16>.



2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В ПРОЦЕСІ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ЄВРОПЕЙСЬКОГО ЗАКОНОДАВСТВА: МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ

Poniatowska L.

PhD,

Department of Accounting

University of Economics in Katowice

Katowice, Poland

THE RULES OF RECOGNITION PROVISIONS ACCORDING TO INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

In the accounting of global international standards provisions play a very important role. They are a fundamental category in accounting system which enable entities to present their net assets faithfully. According to accounting regulations a provision is a liability of uncertain timing or amount. By creating provisions entities ensure that all liabilities are included in the financial statement. Provisions are item affect both the value presented in the statement of financial position and the statement of profit and loss and other comprehensive income. They are a category that enables shaping a picture of a unit's financial condition and the financial result [5, p.155]. Therefore provisions are subject of the regulations of accounting law. International Financial Reporting Standards (IFRSs) set out specific conditions of recognition, measurement and disclosures on provisions.

The article is devoted to the problem of the rules of provisions creating in accounting according International Financial Reporting Standards. The main aim of the article is to present and analyse conditions of recognition provisions. The method of critical analysis of literature and international accounting regulations were used to prepare this article.

Provisions are category defined and qualified in IFRSs. Provisions are dedicated to the IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets (IAS 37). The objective of this Standard is to ensure that appropriate recognition criteria and measurement bases are applied to provisions and that sufficient information is disclosed in the notes to enable users to understand their nature, timing and amount.

IAS 37 defines provision as liability of uncertain timing or amount (IAS 37, par. 10). According to the regulations of IAS 37 provisions constitute a special type of liabilities, whereas a liability is a present obligation of the entity arising from past events, the settlement of which is expected to result in an outflow from the entity of resources embodying economic (IAS 37, par 10). Classification of provisions as a category of liabilities results from the wide definition of liabilities in accounting regulations. Provisions are probable liabilities of an uncertain nature. Defining provisions as a category of liabilities considerably limited the freedom of their creation by entities as a provision must meet all the requirements contained in the definition of a liability. It temporarily replaces the item of liabilities, i.e. until the entity becomes certain about the term and/or value [3, p.229] .

According to IFSRs regulations provisions shall be recognised when:

- 1) an entity has a present obligation (legal or constructive) as a result of a past event,
- 2) it is probable that an outflow of resources embodying economic benefits will be required to settle the obligation; and,



3) a reliable estimate can be made of the amount of the obligation (IAS 37, par 14)

If these conditions are not met, no provision shall be recognized (IAS 37, par 14).

In order to create a provision, an entity must have a legal or customary obligation resulting from past events. A legal obligation is an obligation that derives from:

- 1) a contract (through its explicit or implicit terms);
- 2) legislation; or
- 3) other operation of law (IAS 37, par 14).

A constructive obligation is an obligation that derives from an entity's actions where:

- 1) by an established pattern of past practice, published policies or a sufficiently specific current statement, the entity has indicated to other parties that it will accept certain responsibilities; and
- 2) as a result, the entity has created a valid expectation on the part of those other parties that it will discharge those responsibilities (IAS 37, par 14).

An obligating event is a circumstance which occurred in the past, resulting in a present legal or constructive obligation. In practice its identification may cause a lot of difficulty. A legal obligation is a duty involving a particular behaviour which results from law regulations (an act, legislation or another law), whereas a constructive obligation is a consequence of an entity's internal regulations and results from activity of an individual who, by establishing a method of operation in the past, publishing the principles of conduct or making a public announcement, informs third parties that it will undertake a particular obligation and its enforcement will be legitimate. This obligation may concern the whole society and the creditor's identity does not have to be known. The expected obligation is usually a subjective area, as public announcement of a company's responsibility towards other entities is a manager's individual decision. It should also be noted that in practice it is not always possible to clearly state whether a unit has a present obligation. In the event there is no certainty about the obligation, the unit estimates the probability of a present obligation's occurrence on the balance sheet day; if the occurrence of an obligation is more likely than its absence, a provision is made, otherwise a contingent liability is reported off the balance sheet [5, p.158].

For the provisions to qualify for recognition there must be not only a present obligation but also the probability of an outflow of resources embodying economic benefits to settle that obligation (IAS 37, par 23). An outflow of resources or other event is regarded as probable if the event is more likely than not to occur, ie the probability that the event will occur is greater than the probability that it will not (IAS 37, par 23). If there is a number of similar obligations, for example in the case of granting guarantees for products, the probability of the necessity for resources outflow so that the unit can fulfil its obligation is established while taking into account a group of obligations as a whole [5, p.158].

The last criterion for creating provisions is the possibility of providing a fair estimate of the provision value. According to IAS 37 the amount recognised as a provision shall be the best estimate of the expenditure required to settle the present obligation at the end of the reporting period. Provisions are valued not less frequently than on the balance sheet date of a justified, fairly estimated value. The amount of a provision should result from a rational reliable estimation of resources containing economic benefits necessary for the current obligation to be fulfilled on the balance sheet date or transferred to the third party on that day. An estimate is made by a unit's managerial staff by providing an assessment supported by previous experience and reports of independent experts. In general, the manner of provisions valuation depends on what they are created for. The complexity and high differentiation of this category as well as its uncertain character cause that various methods are used to value provisions [4, p. 255]. In the process of provisions valuation it is necessary to take into account the uncertainty and risk involved in the obligation to supply a service (the provision is corrected by increasing its value). In the process of



provisions valuation it is necessary to take into account the uncertainty and risk involved in the obligation to supply a service and many other factors such as:

- the effects of changes in the value of money over time, if they are relevant, by discounting it.
- future events which should be expected to occur based on rational premises,
- effects of introducing new law regulations,
- expected return of a part or all of the expenditure necessary to settle the provision by third party,
- in the process of provisions valuation one should not take into account earnings from expected assets liquidation [5, p.159].

Creation of a provision involves charging the current costs of running a business, income tax or revaluation capital and, in some cases, a decreased profit to be distributed. A provision may only be used for the purpose it was created for. There might also occur a situation when the actual value of an obligation for which a provision was made turns out to be different from previous estimates (the provision was overestimated or underestimated); in such as case the differences must be settled in the period when a particular provision is used [1, pp. 27-29]. It might also happen that the event for which a provision was created will not take place. Then the provision should be released on the day on which it proves to be needless, by increasing the revenues or, directly, the financial result.

In the summary, provisions are an important item in accounting and they play a very important role in the accounting system of IFRSs. The analysis of the IFRSs rules concerning the creation of provisions may lead to conclusion that that they are primarily subject to true and fair view concept. The aim of provisions international regulations is first of all to make sure that appropriate criteria and the principles of recognition, valuation and presentation of provisions are applied in the accounting books and financial statements.

References

1. Gmytrasiewicz M. Kierczyńska U. (2007), Rezerwy w rachunkowości i podatkach, Difin, Warszawa. pp. 27-29/
2. International Accounting Standard 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.
3. Kamieniecka M. (2012). Rezerwy na zobowiązania jako obszar badań biegłego rewidenta [In.] Audyt zewnętrzny sprawozdania finansowego a wiarygodność przedsiębiorstwa, H. Żukowska, W. Janik (ed.). Wydawnictwo KUL, Lublin.
4. Poniatowska L. (2011). Metody wyceny rezerw. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 668. «Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia» nr 41, Szczecin.
5. Poniatowska L. (2017), Provisions in accounting and the Earnings management. Challenges, Research and Perspectives: Europe in a Changing World Provisions in accounting and earnings managements .

Агаев Х. Ф.

Шахбанов Р. Б.

профессор, д.э.н.,

ФГБОУ ВО Дагестанский государственный университет,

г. Махачкала, Россия

ПРОБЛЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В РОССИИ И ПУТИ ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

Налоговый учет является неотъемлемой частью учета организации и играет важнейшую роль, как в исполнении налоговых обязательств, так и в налоговом планировании.



Современный этап налогового реформирования в РФ характеризуется значительными изменениями налогообложения страны. Налоговый Кодекс Российской Федерации является главным законодательным документом налоговой политики государства.

После вступления в действие с 01.01.2002 г. главы 25 «Налог на прибыль организаций» значительно изменился механизм налогообложения прибыли. Стало важным ведение налогового учета для дальнейшего исчисления налога на прибыль организаций. Учет объектов налогообложения немного отличается от бухгалтерского учета. Поэтому изначально было тяжело вести сразу два учета – бухгалтерский и налоговый.

Введение налогового учета требуется для формирования достоверной информации об учете операций для целей налогообложения на предприятии.

Существуют различные подходы к формированию и упорядочению данных о порядке ведения налогового учета. К ним можно отнести ведение параллельного учета и построение налогового учета на основе бухгалтерского.

Основным преимуществом параллельного ведения налогового учета является абсолютная независимость от изменений в правилах ведения бухгалтерского учета. Данный метод предполагает занесение одних и тех же первичных документов в разные, несвязанные между собой регистры. Формирование налоговой базы и заполнение декларации осуществляется на основе самостоятельных налоговых регистров.

К недостаткам данного метода можно отнести громоздкость документации в системе ведения учета, дублирование данных бухгалтерского учета, которое приводит к массивности регистров налогового учета, отсутствие согласованности данных налогового и бухгалтерского учетов и в итоге трудоемкий процесс учета.

Из этого следует, что создание данной системы налогового учета приведет к нерациональному росту затрат, к неточности данных налогового учета, к более медленной организации учета и его своевременности.

Рассматривая построение налогового учета на основе бухгалтерского можно выделить такие достоинства как возможность для предприятия сохранить первичную финансовую информацию, независимость и гибкость основного учета при возможных изменениях в налоговом законодательстве, сформированного по правилам бухгалтерского учета, меньшая трудоемкость по сравнению со специальным налоговым учетом.

Но система бухгалтерского учета постоянно улучшается и изменяется. Изменяются и правила отражения операций. Поэтому и у этого метода есть свои недостатки.

Применение ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» позволяет увидеть формирование прибыли по правилам налогового законодательства, а так же отклонения в суммах налога, исчисленных по правилам бухгалтерского учета [1].

С введением ПБУ 18/02 сильно изменилось ведение бухгалтерского учета. Формирование налоговых регистров идет параллельно с определением отклонений между бухгалтерской и налоговой величиной активов. Статья 313 НК РФ устанавливает обязанность ведения налогового учета для целей налогообложения [2].

Организация вправе самостоятельно устанавливать порядок ведения налогового учета. В большинстве случаев организации используют для формирования налоговых данных на основе бухгалтерского учета. Налоговый учет необходимо строить на информационной базе бухгалтерского учета. Разработка налоговых регистров на предприятии является основным моментом в налоговом учете. Это достаточно трудоемкая и неотработанная методология. Чтобы избежать ошибки при учете организации расширяют штат бухгалтерии, оснащают их техническими средствами и отправляют на курсы повышения квалификации. Тем не менее, даже такие меры не всегда оправданы, и организация вынуждена прибегнуть к аудиторским фирмам. Различия между регистрами бухгалтерского и налогового учета заключаются в таких элементах как налоговые преференции и отдельные виды расходов, используемые для минимизации налоговых платежей.



Исходя из этого, можно сделать вывод о том, что составление налоговой отчетности полностью на основе бухгалтерского учета нецелесообразно.

На сегодняшний день существует не малое количество компьютерных программ, позволяющих облегчить налоговый учет. Самой популярной является программа «1С: Бухгалтерия предприятия». Данная программа структурирует все данные о ведении деятельности на предприятии, обрабатывает первичные документы, все финансовые и экономические отчеты, тем самым облегчает человеческий труд и практически полностью сводит к нулю ошибки в расчетах.

Для малых предприятий Налоговый кодекс предусмотрел облегченный вариант налогообложения в виде упрощенной системы налогообложения (УСН) и специального режима – единый налог на вмененный доход (ЕНВД). В соответствии со статьей 346.11 НК РФ, организации находящиеся на УСН освобождаются от уплаты налога на прибыль, НДС и налога на имущество, а ИП освобождаются от НДФЛ, НДС и налога на имущества с физических лиц, тем самым облегчая налоговый учет у себя на предприятии. Минфин России подготовил законопроект, предусматривающий упрощение налогового учета. Упрощение заключается в следующих действиях:

- методы списания стоимости запасов в расходы будут уточнены. При этом обеспечат сближение бухгалтерского и налогового учета;

- в зависимости от учетной политики, возможность амортизации малоценного имущества;

- признание убытков от уступки прав требования на дату уступки права требования;

- изменение переоценки обязательств, которые выражены в иностранной валюте, а также учет доходов и расходов в виде суммовых разниц.

На наш взгляд, целесообразно разработать план счетов налогового учета. Счета должны иметь названия и номера, отличные от счетов бухгалтерского учета, что поспособствует появлению новой корреспонденции счетов и существенно облегчит ведение учета в крупных организациях. Также можно преобразовать метод двойной записи в тройную. То есть отражать суммы в дебете, кредите и сразу высчитывать налог. Такой метод позволит ускорить и, как следствие, оптимизировать налоговый учет.

Список использованных источников

1. ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»
2. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 N 146-ФЗ (принят ГД ФС РФ 16.07.1998) (действующая редакция от 04.10.2014)
3. Шахбанов Р.Б. Налоговый учет: учебн. пособие для студентов, 2009. – С.30.
4. Шахбанов Р.Б. Эволюция становления и проблемы налогового учета в современной России. - Экономика и предпринимательство, 2014. – С. 159-163.
5. Агаев Х.Ф. Проблема взаимодействия бухгалтерского и налогового учета / Х.Ф.Агаев, А.Х. Ибрагимова //Новая наука: проблемы и перспективы, 2017. – С. 3-5.



Бабаева З. Ш.

к.э.н., доцент

кафедра анализа хозяйственной деятельности и аудита
ГАОУ ВО Дагестанский государственный университет народного хозяйства
г. Махачкала, Россия

ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

В соответствии с установленными правилами все ценные бумаги, хранящиеся в организации, должны быть зарегистрированы в книге учета ценных бумаг, в которой предусмотрены следующие реквизиты: наименование эмитента; номинальная цена ценной бумаги; покупная стоимость; номер и серия; общее количество; дата покупки; дата продажи; контрагент (покупатель или продавец).

Порядок отражения в отчетности активов, признаваемых в соответствии с ПБУ 19/02 финансовыми вложениями, регулируется несколькими международными. Так, вклады в уставные капиталы дочерних и зависимых компаний, а также в совместную деятельность рассматриваются в МСФО 27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании», МСФО 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании» и МСФО 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности». Остальные финансовые вложения рассматриваются в МСФО 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» и МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Эти МСФО также применяются к тем вложениям в дочерние и зависимые компании, которые изначально приобретались с целью последующей перепродажи.

Отметим, что МСФО 32 и 39 регулируют порядок отражения в отчетности и финансовых активов, и финансовых обязательств. ПБУ 19/02 охватывает только финансовые активы, и то частично. В соответствии с МСФО 32 финансовыми активами признаются:

- денежные средства;
- право на получение денежных средств или иного финансового актива от другой компании;
- долевые инструменты, то есть право на долю активов другой компании, остающихся после вычета всех ее обязательств (например, акции другой компании или вклад в уставный капитал другой компании).

Примерами финансовых активов, не являющихся финансовыми вложениями в соответствии с ПБУ 19/02, являются денежные средства и дебиторская задолженность покупателей за отгруженные товары (работы, услуги).

В соответствии с МСФО 32 и 39 все финансовые активы делятся на четыре группы:

- займы и дебиторская задолженность, предоставленные компанией и не предназначенные для торговли;
- инвестиции, удерживаемые до погашения: финансовые активы с фиксированным сроком погашения (например, векселя и облигации), которыми компания намерена владеть до конца этого срока;
- финансовые активы, предназначенные для торговли: активы, приобретаемые главным образом для получения прибыли в результате краткосрочных колебаний цен на эти активы (или в виде маржи для компании-дилера);
- финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи: все финансовые активы, не вошедшие в первые три группы (например, приобретенные на неопределенный срок акции компании, не являющейся дочерней или зависимой, так как данные ценные бумаги не имеют фиксированного срока погашения и не планируется их перепродавать в



течение ближайшего времени, а также различные производные инструменты, такие как фьючерсы, форварды, опционы, свопы и др.).

Таким образом, согласно МСФО 39 необходимость переоценки финансовых активов определяется в зависимости от цели их приобретения. Если финансовые активы не предназначены для торговли и не являются активами, имеющимися в наличии для продажи (например, займы и долговые ценные бумаги, удерживаемые до погашения), то информация об изменениях их справедливой стоимости не обязательна для инвесторов, поэтому такие финансовые активы оцениваются по амортизированным или первоначальным затратам. Однако все остальные финансовые активы должны переоцениваться по справедливой стоимости. В отличие от ПБУ 19/02 согласно МСФО 39 финансовые вложения, обращающиеся на активном рынке, но попадающие в категорию предназначенных для торговли или имеющихся в наличии для продажи, необходимо переоценивать по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда эту стоимость надежно оценить невозможно.

Список использованных источников

1. Бухгалтерское дело / Под ред. проф. Р.Б. Шахбанова. – М.: Магистр, 2011. – 394 с.
2. Манойленко А.Н. К вопросу о рынке ценных бумаг Российской Федерации, его сущности, участниках, инструментах / А.Н. Манойленко // Научное обозрение. Серия 1: Экономика и право. – 2011. – №5. – С.26-32.
3. Сафонова И.В. Инвестиционная собственность в национальной учетной практике / И.В. Сафонова // Актуальные вопросы современной экономики. – 2014. – №3. – С.148-157.
4. Хочуева З.М., Некоторые аспекты совершенствования механизма стимулирования инвестиций / Хочуева З.М., Шерхова А.А. // Актуальные вопросы современной экономики. – 2014. – №1. – С.94-101.
5. Рабаданова Ж.Б. Основные трудности российских организаций при переходе на МСФО / Ж.Б. Рабаданова // Актуальные вопросы современной экономики. – 2014. – №4. – С.652-657.

Бенько І. Д.

к.е.н., доцент,

кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг,

Сов'як (Блажко) Л. В.

ст. гр. ОДСзм - 11,

Тернопільський національний економічний університет

м. Тернопіль, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ

Актуальність теми дослідження зумовлена тим, що на сьогоднішній день підвищується роль державного сектору як інструменту виконання державою своїх функцій. Саме тому правильне визначення складових та обсягів державного сектору має важливе значення щодо виявлення наявного потенціалу держави.

Економісти надають значну увагу питанням удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в установах державного сектору економіки. Сьогодні ключовим напрямком модернізації обліку, аналізу та звітності вони визначають



розробку та запровадження в державному секторі національних стандартів на основні міжнародних.

Особливості функціонування установ державного сектору зумовлюють необхідність дослідження нових методологічних та організаційних підходів до ведення бухгалтерського обліку, економічного аналізу та контролю, оскільки специфіка їх діяльності висуває особливі вимоги до формування інформації, необхідної для облікових та контрольних цілей.

Аналіз наукових досліджень і публікацій свідчить, що вивчення проблем управління установами державного сектору економіки ґрунтується на теоретичних засадах, які розробили такі вітчизняні вчені, як П.Атамас, Д.Бекерська, І.Бондаренко, Ф.Бутинець, О.Василик, Л.Воронова, Л. Гізатуліна, Р.Джога, М.Зварич, Є.Калюга, Ю.Кузьмінський, С.Левицька, Л.Ловінська, М.Лучко, П.Могиляк, В. Опарін, О.Орлюк, Л.Панкевич, Н.Пришва, Л.Савченко, С.Свірко, Н.Сушко, М.Хорунжак, М. Шкільняк та інші [1].

Серед іноземних науковців слід відзначити дослідження Е.Атінсона, Н. Зінгера, А. Іларіонова, Р. Масгрейва, Дж.Стігліца, Л. Якобсона та деяких інших. Однак, при усій важливості розробок вітчизняних і зарубіжних науковців на сьогоднішній день в нашій країні не обґрунтовано питання законодавчо закріпленого визначення поняття «державний сектор».

Не дивлячись на розробку низки теоретичних і практичних положень щодо обліку, аналізу і контролю в установах державного сектору економіки, недостатньо уваги приділяється проблемам їх сутності і визнання. Проте ці питання набувають особливої актуальності з огляду на поширення ринкових відносин у державному секторі та реформування вітчизняної облікової системи.

Віддаючи належне науковим напрацюванням вчених, слід зазначити, що проблема пошуку нових підходів до діяльності установ державного сектору в умовах стрімких ринкових перетворень потребує подальшого науково-практичного дослідження. Значною мірою це зумовлено трансформаційними процесами в Україні, направленими на досягнення міжнародних стандартів економічної діяльності.

Головними державними документами, що регулюють питання визначення державного сектору і головним чином державної власності в Україні, є Конституція України, Цивільний та Господарський кодекси України. Майже в усіх статтях Конституції державна та комунальна форми власності згадуються паралельно, тобто за змістом і цілями застосування вони не мають особливих відмінностей, а основна різниця полягає у механізмі та органах управління.

Склад державного сектору закріплений згідно визначення, що міститься у Господарському кодексі України.

На даний час в Україні не існує законодавчо закріпленого загальнозживаного поняття «державний сектор», яке б повністю відображало його сутність та мету існування, а також співпадало з міжнародним розумінням цього поняття. Вивчення іноземного досвіду свідчить, що у більшості країн взагалі не існує поняття так званого «державного сектору». Частіше ми зустрічаємо «суспільний (public) сектор», до складу якого включаються, як муніципальні (федеральні) підприємства, так і державні установи.

Вибір методичних підходів до визначення обсягу державного сектору має достатньо важливе не тільки суто теоретичне, але й практичне значення. Так, за період, коли об'єкти комунальної власності перестали відносити до державного сектору, держава фактично припинила облік та контроль за їх діяльністю. Підрахунок дійсних обсягів об'єктів, на які держава може мати реальний вплив, та справедливе визначення потенціалу, яким володіє держава, може полегшити вирішення соціально-економічних проблем, що існують в країні.

На сьогоднішній день необхідно відновити вивчення основних показників діяльності державного сектору, провести ґрунтовні дослідження стосовно розрахунків державного



сектору в економіці країни та у валовому внутрішньому продукті та зосередити увагу на позитивному зарубіжному досвіді.

Сучасне бачення проблем і перспектив організації обліку в установах державного сектору економіки дає можливість раціонально організувати їх діяльність, при цьому потреба комплексних досліджень вищевказаних питань актуальності не втрачає, оскільки в державному секторі передбачається широкий спектр завдань обліку із наближення його до міжнародних стандартів. Своєчасне впровадження міжнародних стандартів та реформування бухгалтерського обліку в державному секторі України відповідно до міжнародних стандартів гарантує правильний вибір розвитку їх діяльності [2].

Можливими напрямками подальшого розвитку обліку, крім автоматизованої обробки інформації, є розробка на галузевому рівні методичних рекомендацій з обліку платних послуг, що визначаються, як доходи.

Вдосконалення формування кошторису доходів (загального і спеціального фондів), призведе до зміни у фінансовому забезпеченні та надасть можливість установі на власний розсуд використовувати частину фінансових ресурсів, які знаходяться у їх розпорядженні, здійснювати першочергові бюджетні видатки, що дасть можливість недопущення касових розривів у процесі виконання бюджету [3].

Основним напрямком оптимізації процесу фінансового забезпечення діяльності установ державного сектору є раціональне управління їх грошовими потоками на основі використання адекватних облікових технологій. Наріжною та початковою точкою відліку у процесі обґрунтування шляхів вирішення проблеми щодо забезпечення ефективного управління грошовими потоками установ, на основі використання раціональних облікових технологій є дослідження сутності категорії «грошові потоки».

Відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектора 1 «Подання фінансових звітів» грошові потоки визначаються як «надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів» [4]. На відміну від міжнародної практики бюджетного обліку, НП(С)БО 101 «Подання фінансової звітності» взагалі не висвітлює змістовної сутності терміну «грошові потоки», а лише обмежується наведеним визначенням поняття «грошові кошти», яке трактується як «готівка, кошти на рахунках в органах Державного казначейства України, у банках та депозити до запитання».

На наш погляд, потребують спеціального дослідження проблеми правового, кадрового забезпечення державної політики у державному секторі економіки, вивчення досвіду зарубіжних країн щодо вирішення цих проблем і можливості застосування його в Україні.

Особлива увага при реформуванні обліку в державному секторі повинна відводитись питанням кадрового забезпечення, адже «якісне кадрове забезпечення, особливо головними бухгалтерами та іншими обліковими працівниками є важливою передумовою ефективного функціонування та визнання бухгалтерського обліку в державному секторі на міжнародному рівні».

Потребують подальшого опрацювання методологічні засади формування в обліку та звітності нових об'єктів обліку, які не були притаманні державному сектору, а саме – інвестиційна, операційна нерухомість. Важливою потребою постає розробка первинних документів з обліку таких об'єктів, порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку тощо. Необхідно переглянути та вдосконалити операції з обліку фінансових та нефінансових активів.

Об'єктивним підґрунтям щодо удосконалення обліку в установах державного сектору має стати максимальне використання можливостей засобів комп'ютерної техніки та сучасних інформаційних технологій, які здатні надавати інформацію за всіма аспектами (бюджетну, фінансову, управлінську) та забезпечити можливість здійснення контролю операцій.

Система бухгалтерського обліку повинна надавати можливість прогнозування і визначення стратегії виконання бюджету та аналізу їх динаміки. Підвищення якості



інформації, що відображається в бухгалтерському обліку, є одним із ключових моментів реформи бухгалтерського обліку в державному секторі. Удосконалення методології, методики та організації обліку в установах державного сектору має принципове значення для посилення контролю за соціально-економічною віддачею всіх видів ресурсів і поліпшення якісних показників їх діяльності.

У сучасних умовах організація обліку в установах державного сектору зазнає суттєвих змін у напрямі забезпечення їх відповідності Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку державного сектору та можливої уніфікації з обліком суб'єктів господарювання. Результатом реформування має бути уніфікована система організаційного й інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку, спрямована на забезпечення прозорості руху державних фінансових потоків з метою оцінки ефективності та результативності використання бюджетних коштів.

Список використаних джерел

1. Лучко М.Р. Організація обліку в установах державного сектору економіки: реалії сьогодення / М. Р. Лучко, Л. Т. Штимер // Науковий вісник Ужгородського ун-ту. Серія : Економіка. – 2015. – Вип. 1(2). – С. 39-42.
2. Лучко М.Р. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навч. посіб. / М.Р. Лучко, І.Д.Бенько. – Тернопіль: Економічна думка, 2016.– 360 с.
3. Бенько І.Д. Організація обліку фінансового забезпечення закладів освіти / І.Д.Бенько //Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. Випуск 11. Ч.4. – Херсон: ХДУ. – 2015. – С.147-150.
4. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору: (IPSAS) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // www.minfin.gov.ua/www.ifac.org.
5. Яцишин, С. Р. Суб'єкти державного сектору в структурі економіки держави [Текст] / С. Р. Яцишин // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 10-11 жовт. 2014 р.] / редкол. : З. В. Задорожний, В. А. Дерій, М. Р. Лучко [та ін.] ; гол. ред. З. В. Задорожний. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – С. 182-183.

Виногоров Г. Г.

к.е.н, доцент,

Белорусский государственный экономический университет
г. Минск, Республика Беларусь

ВНЕДРЕНИЕ В ПРАКТИКУ РАБОТЫ БЕЛОРУССКИХ СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ ИНТЕГРИРОВАВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ – НАСУЩНАЯ ПОТРЕБНОСТЬ

Рыночные условия хозяйствования и усиливающийся глобальный характер конкуренции объективно обуславливают необходимость самого благоприятного позиционирования любого субъекта хозяйствования в своей отрасли.

В конце XX в. деятельность транснациональных корпораций вызывала у мирового сообщества серьезную обеспокоенность в плане сохранения окружающей среды и желание использовать ресурсы ТНК для более эффективного решения проблем общественного развития. В этой связи генеральным секретарем ООН К. Аннаном была выдвинута идея Глобального договора (UN Global Compact). Впервые эта международная инициатива была



озвучена в его обращении к лидерам крупнейших корпораций мира на Всемирном экономическом форуме в Давосе 31 января 1999 г., а официально она была представлена в штаб-квартире ООН 26 июля 2000 г. Глобальный договор ставит задачу развития принципов социальной ответственности бизнеса и его участия в решении наиболее острых проблем общества как на глобальном, так и на региональном уровне.

Каждое предприятие должно понимать, как его бизнес влияет на сотрудников, на потребителей продукции и поставщиков, на местное население, на правительство, а также на источники финансирования (акционеров, кредиторов, банки) и другие связанные с его деятельностью стороны. У предприятия должна быть налажена обратная связь со стейкхолдерами (т.е. всеми лицами, так или иначе связанными с деятельностью предприятия): предприятие должно прислушиваться к их предложениям и взвешивать, каким образом оно может улучшить свою работу. Этот принцип является базовым для увеличения стоимости бизнеса, улучшения репутации, упрочнения долгосрочных перспектив развития.

Корпоративная социальная ответственность (КСО) и отчетность – это прозрачность предприятий, которая находится в тесной связи с качественным корпоративным управлением. Повышение значимости КСО определяется пятью основными мировыми тенденциями: во-первых, наконец, стал общепризнанным факт, что природные ресурсы нашей планеты ограничены, а население растет; во-вторых, загрязнение окружающей среды и глобальное потепление ставит под угрозу жизнь людей сегодня и существование бизнеса завтра; в-третьих, многие государства принимают законы, регулирующие использование ресурсов и производство вредных выбросов (для международного бизнеса решающую роль приобретает этический контроль за природоохранной и социальной деятельностью со стороны стейкхолдеров из других регионов); в-четвёртых, глобализация информации; в-пятых, глобализация рынков капитала.

Самым распространённым стандартом социальной отчетности является стандарт GRI «Руководство Глобальной инициативы по отчетности в области устойчивого развития», который выступает основным инструментом информирования об экологических, экономических и социальных результатах деятельности организаций и их корпоративном управлении, отражающий как положительное, так и отрицательное её воздействие [1]. В 2013 году Глобальная инициатива по отчетности (GRI) выпустила четвёртую версию Руководства по отчётности в области устойчивого развития G4, основное предназначение которого – помочь в подготовке таких отчётов, которые содержали бы значимую и ценную информацию о наиболее актуальных проблемах организации, связанных с устойчивым развитием, сделать попытку этих отчётов общепринятой практикой [1, 2].

Мировой финансовый кризис, начавшийся в 2008 г., и глобализация мировой экономики объективно обусловили необходимость построения новой экономической модели, которая была бы способна защитить общество и сам бизнес от кризисных явлений и потрясений в финансовом и реальном секторе экономики. «Один из ключевых пунктов критики современной модели корпоративной отчетности состоит в том, что в ней не уделяется достаточно внимания таким факторам развития компании, как риск-менеджмент, долгосрочная стратегия развития, надзор и устойчивость бизнес-модели компании» [4, с. 48].

Возникла необходимость разработки отчётности, которая сводит воедино финансовую и нефинансовую информацию и отражает способность компании создавать и поддерживать свою стоимость в кратко-, средне- и долгосрочном периодах [5]. Необходима отчётность, которая отражает, как считает Игорь Коротецкий, «глобальный тренд по интеграции финансовой и нефинансовой информации, а также растущие требования инвесторов к раскрытию информации о фундаментальных факторах создания стоимости» [6].

Новейшим направлением развития корпоративной отчётности стала интегрированная отчётность, которая носит инновационный характер. Международный Совет по интегрированной отчётности (МСИО) был создан в 2010 году, поставив перед собой задачу



получить всеобъемлющую и полную информацию о деятельности предприятия как в прошлом, так и в перспективе, как того требует новая глобальная более устойчивая экономическая модель. МСИО в декабре 2013 г. опубликовал первую версию Международного Стандарта по Интегрированной отчетности (IR), который признан на международном уровне.

Основная цель интегрированного отчёта – объяснить поставщикам финансового капитала, как организация создаёт стоимость в течение долгого времени. Капитал – это запас стоимости, который увеличивается, уменьшается или трансформируется вследствие деятельности организации и результатов этой деятельности. Способность организации создавать стоимость для себя обеспечивает возврат инвестиций поставщикам финансового капитала [7].

Международные основы интегрированной отчётности предназначены для применения в глобальном масштабе компаниями, работающими в различных видах экономической деятельности. В них применяется подход, основанный не на жёстких правилах, а на гибких принципах.

Интегрированная отчётность имеет целый ряд безусловных преимуществ, в частности, она становится инструментом управления стоимостью, создаваемой в интересах всех стейкхолдеров; слабая же её сторона заключается в том, что она раскрывает управленческую информацию, которая может быть использована в конкурентной борьбе.

В Республике Беларусь есть отдельные предприятия, которые составляют отчетность в области устойчивого развития (GRI). Это: ОАО «Милавица», МТБанк, БМЗ, МТС и некоторые другие (их очень небольшое число обусловлено слабой информированностью, определенным предвзятым отношением и рядом других субъективных причин). К большому сожалению, предприятий, составляющих интегрированную отчётность в Республике Беларусь, нет (такие автору не известны).

Сегодня репутация играет очень важную роль при рыночной оценке предприятия – устойчивая репутация способствует повышению акционерной стоимости и росту популярности бренда. Если у компании хорошая репутация, внедрение интегрированной отчётности помогает сохранить клиентскую базу, поскольку потребителям сегодня есть, из чего выбирать. Среди преимуществ, обеспечивающих коммерческие выгоды, – доверие инвесторов и, соответственно, улучшение доступа к капиталу и получение долгосрочных инвестиций. Крупные инвесторы хотят иметь дело только с абсолютно прозрачными и понятными компаниями, чтобы минимизировать предпринимательские риски.

В процессе усиливающейся глобализации на сегодняшний день белорусская финансовая отчётность еще отстает от требований международных стандартов, что, в известном смысле, затрудняет взаимодействие с крупными зарубежными инвесторами, которые ориентируются на прозрачность деятельности любого субъекта хозяйствования. Это затрудняет процесс инвестирования в белорусскую экономику. Помочь в решении данной проблемы может составление белорусскими субъектами хозяйствования интегрированной отчётности.

Сегодня рыночная стоимость многих белорусских компаний в несколько раз ниже, чем у аналогичных предприятий в мире, только потому, что их руководство пока не осознало, насколько важна интегрированная отчётность с точки зрения повышения стоимости бизнеса. Кроме того, снижение рисков автоматически снижает затраты на привлечение капитала. Внедрив интегрированную отчётность, компания всегда будет в курсе требований рынка и сможет оперативно на них реагировать, улучшая свою продукцию и услуги. А эффективное использование ресурсов также позволит снизить затраты и повысит прибыль.

Важно, используя уже имеющийся передовой опыт, активно внедрять в практику работы белорусских субъектов хозяйствования составление не только отчётности в области



устойчивого развития, а интегрированной отчётности, что будет являться действенным инструментом повышения эффективности их функционирования.

С этих позиций автором впервые разработана Целевая комплексная программа внедрения в практику работы белорусских субъектов хозяйствования составления интегрированной отчётности на период до 2026 года. Её использование на практике, безусловно, будет способствовать повышению конкурентоспособности отечественных товаропроизводителей.

Список использованных источников

1. Руководство по отчётности в области устойчивого развития G4. Принципы подготовки отчетности и Стандартные элементы отчётности. С. 92. URL: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Russian-G4-Part-One.pdf>. – Дата доступа: 06.04.2017.
2. Руководство по отчётности в области устойчивого развития G4. Инструкция по применению. URL: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Russian-G4-Part-Two.pdf>. – Дата доступа: 06.04.2017.
3. Вахрушина М.А., Малиновская Н.В. Корпоративная отчётность: новые требования и направления развития / М.А. Вахрушина, Н.В. Малиновская // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – №16 (310). – С.2-8.
4. Калабихина И.Е., Волошин Д.А., Досиков В.С. Интегрированная отчётность как новый уровень развития корпоративной отчётности / И.Е. Калабихина, Д.А. Волошин, В.С. Досиков // Международный бухгалтерский учёт. – 2015. – №31. – С.47-57.
5. URL: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://ir.org.ru/> – Дата доступа: 06.04.2017.
6. URL: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.seminar-go.ru/materials/ar5/13-KPMG.pdf>. – Дата доступа: 06.04.2017.
7. Международные основы интегрированной отчётности URL: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>. – Дата доступа: 06.04.2017.

Воронко А. Ю.

ст. гр. ОМОм - 11,

Науковий керівник: Саченко С. І., к.е.н., доцент,
кафедра аудиту, ревізії та аналізу

Тернопільський національний економічний університет,
м. Тернопіль, Україна

ОБЛІК ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ЗГІДНО З МСБО

У світі інтенсивно розвиваються різноманітні процеси глобалізації, які поєднують різні країни та регіони, надаючи їм нових спільних рис. В умовах розвитку міжнародної економіки, розширення зовнішньоторговельних відносин, збільшення обсягів прямих іноземних інвестицій, все більш актуальним стає питання адаптації вітчизняного обліку до міжнародних стандартів. Усунення та уникнення впливу негативних внутрішніх і зовнішніх чинників можливе лише завдяки правильно організованому обліку доходів і витрат.



Хоча національні стандарти обліку побудовані на підставі міжнародних стандартів, виникає велика кількість розбіжностей обліку в Україні та зарубіжних країнах, це пов'язано зі специфікою національної системи та податкового законодавства.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», оборотні активи – грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу [3].

Перевагами оборотних активів є висока ліквідність, можливість швидкої реструктуризації, можливість підвищення швидкості обігу шляхом раціонального управління, а також частина оборотних активів вже є готовим засобом платежу. Недоліками поточних активів є високий рівень фінансових ризиків, знецінення грошових коштів в результаті інфляційних процесів та додаткові витрати на зберігання зайвих оборотних активів.

До основних складових оборотних активів відносять: грошові кошти (включно з високоліквідними цінними паперами), запаси та дебіторську заборгованість.

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» до первісної вартості відносять: суму, яку потрібно оплатити постачальнику та інші витрати, пов'язані з пошуком необхідних запасів (інформаційні, посередницькі тощо); ввізне мито; непрямі податки, що пов'язані із придбанням запасів та не будуть в подальшому відшкодовані підприємству; витрати на перевезення, завантаження/розвантаження запасів, їх страхування; інші витрати, що пов'язані з купівлею запасів [4]. Відмінностей між П(С)БО 9 та МСБО 2 що стосується оцінки собівартості запасів майже немає, лише те, що список, поданий національними положеннями більш деталізований.

Найбільш ефективними та найпоширенішими методами списання запасів згідно національних положень є: метод ФІФО (first-in, first-out), середньозваженої собівартості та ідентифікованої собівартості конкретної партії активів, відповідно до МСБО 2 використовують метод конкретної ідентифікації, метод ФІФО, метод стандартних витрат та метод роздрібних цін.

Згідно міжнародних стандартів дебіторська заборгованість відображається в балансі і визнається, коли підприємство стає стороною контрактних зобов'язань і, як наслідок, має юридичне право одержувати грошові кошти або інші цінності

Важливою відмінністю в обліку дебіторської заборгованості є її оцінка: за П(С)БО вона оцінюється за первісною вартістю (або чистою вартістю реалізації), а згідно МСБО – справедливою вартістю.

У бухгалтерському обліку оборотні активи відображаються у грошовому виразі із застосуванням наступних методів оцінки: історична собівартість, поточна собівартість, вартість продажу або реалізації та теперішня вартість. Методика оцінки оборотних активів підприємств регулюється наступними нормативно-правовими актами: НП(С)БО 1, П(С)БО 9, П(С)БО 10, П(С)БО 13, МСБО 2, МСБО 7, МСБО 1, МСБО 8, МСБО 18, МСБО 32, МСБО 39.

Метою контролю господарських операцій з оборотними активами є перевірка достовірного, доцільного та законного здійснення операцій, що пов'язані з формуванням, використанням та рухом активів на підприємстві. Достовірність проведених операцій можна встановити за допомогою прийомів фактичного та документального контролю. Важливими методами контролю за фактичною наявністю оборотних активів є інвентаризація, перевірка та обстеження.

Аудиторська перевірка операцій із оборотними активами необхідна для встановлення достовірності первинної документації відносно наявності та стану оборотних активів, повного і своєчасного відображення первинних даних в облікових регістрах і в зведених



документах, правильності ведення їх обліку, його відповідність прийнятій обліковій політиці і вимогам нормативних документів.

Список використаних джерел

1. Коблянська, Г.Ю., Ревенко, К.О. Порівняльна характеристика П(С)БО 9 «Запаси» і МСБО 2 «Запаси». / Г. Кобилянська, К. Ревенко // Економіка: теорія та практика. – 2014. – № 2. – С. 50-55
2. Колумбет, О. Оборотні активи: сутність, класифікація та структура у вітчизняній і зарубіжній практиці / О. Колумбет // Збірник наукових праць ДЕТУТ. Серія «Економіка та управління» – 2013. – №23-24. – С.324-332
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
5. Яцишин, С. Р. Запаси в установах державного сектору економіки: визначення та поняття / Світлана Романівна Яцишин // Фактори впливу на формування та розвиток фінансової системи України : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. [Львів, 28-29 листопада 2014 року] / ГО «Львівська економічна фундація». – Ч.3. – 2014. – С. 115-118.
6. Яцишин С. Р. Запаси установ державного сектору економіки: оцінка та переоцінка / С. Яцишин // Торгівля комерція, підприємництво : Збірник наукових праць. – Львів : Львівська комерційна академія, 2014. Випуск 16. Серія економічна. – С. 159-164.
7. Яцишин, С. Р. Оцінка та переоцінка запасів бюджетних установ в умовах сьогодення / Світлана Романівна Яцишин // Теорія і практика бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту : стан, проблеми та перспективи розвитку : матеріали VII міжнародної науково-практичної конференції [Львів, 16-17 травня 2014 р.] / [відп. за вип. : проф. Куцик П. О.]. – Львів : ЛКА, 2014. – С. 148-152.
8. Лучко, М Р.; Бенько, І.Д. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навч. посіб, 2016. – Тернопіль: Економічна думка. – 360 с.

Габибов Ш. Д.

магістрант

Шахбанов Р. Б.

д.э.н., професор,

заведуючий кафедрой бухгалтерского учета,

ФГБОУ ВО Дагестанский государственный университет,

г. Махачкала, Россия

ПУТИ СБЛИЖЕНИЯ И ПРОБЛЕМЫ КОНВЕРГЕНЦИИ РОССИЙСКОГО БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ С МСФО

В условиях модернизации российской экономики формируется институт инвесторов, заинтересованных в получении достоверной информации об организациях для вложения капитала на территории России. Эта проблема может быть решена с помощью представления организациями отчетности по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО).



Проблемам реформирования учета внеоборотных активов уделялось и уделяется большое внимание. Значительную роль в разработке методологии учета сыграли такие видные отечественные ученые как: А. А. Афанасьев, М. И. Баканов, И. А. Басманов, П. С. Безруких, И. Ю. Беляева, Н. А. Блатов, Г. В. Булычева и т.д.

Общетеоретические аспекты учета внеоборотных нашли свое отражение и в работах зарубежных авторов - Ж. Б. Дюмарше, Ж. Г. Курсель, Е. Сивере, и других. Тем не менее, в экономической литературе еще недостаточно глубоко рассмотрены вопросы сближения российского бухгалтерского учета с международными стандартами.

Вопросы учета внеоборотных активов в России, в настоящее время, регламентируются целым рядом нормативных актов, а именно: ПБУ 2/94 «Учет договоров на капитальное строительство», ПБУ 6/01 «Учет основных средств», ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов», ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»,

В международных стандартах финансовой отчетности, учету этих групп активов посвящены следующие стандарты: МСФО 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», МСФО 11 «Договоры подряда», МСФО 16 «Основные средства», МСФО 17 «Аренда», МСФО 38 «Нематериальные активы».

Изучая множество научных трудов ведущих ученых, необходимо отметить, что одни из них утверждают о необходимости применения трансформации российской финансовой отчетности в формат МСФО, другие критикуют и не признают трансформацию, как один из способов получения финансовой отчетности по МСФО.

Если рассмотреть различия между российским и международным учетом внеоборотных активов, а также других различий, то можно сделать вывод, что определенные шаги к сближению методик учета внеоборотных активов сделаны. Однако, имеющиеся расхождения достаточно существенны.

В процессе финансово-хозяйственной деятельности организаций, для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг, а также для целей управления используются внеоборотные активы. Как правило, такие активы составляют основную часть имущества организаций, занимая значительную долю средств у хозяйствующих субъектов.

Организации, которым необходимо получить показатели, соответствующие международным стандартам, могут выбрать один из следующих методов: проводить трансформацию данных финансового учета по этой группе активов, либо вести агрегированный учет.

Взвесив все «за» и «против», на наш взгляд, российским организациям для формирования в учете информации в соответствии с МСФО, целесообразнее вести агрегированный учет этого вида имущества.

Для крупных хозяйствующих субъектов предлагается использование системы агрегированного учета. Суть этой системы состоит в том, что к большинству синтетических счетов открываются субсчета второго порядка, позволяющие осуществить дополнительные группировки объектов бухгалтерского учета для получения показателей отчетности, соответствующих требованиям МСФО.

Так, наряду с использованием к счету 01 «Основные средства», действующих аналитических группировок, необходимо дополнительно разделить все объекты на две группы, исходя из первоначальной стоимости.

Сущность агрегированного учета состоит в том, что при организации аналитического учета, кроме традиционных группировок, вводятся дополнительные группировки, позволяющие из данных системного финансового бухгалтерского учета, получить показатели, соответствующие требованиям международных стандартов финансовой отчетности.



Для достижения этой цели в исследуемой работе предложено открыть внутри синтетического счета 01 «Основные средства» специальные аналитические счета второго порядка. Соответственно на синтетическом счете 02 «Амортизация основных средств» произойдет разделение начисленной амортизации по этим объектам на первую и вторую группы соответственно счету 01 «Основные средства».

Таким образом, этот метод позволит максимально приблизить учет внеоборотных объектов и отражать их остаточную стоимость в бухгалтерском балансе по международным правилам, а также реально отражать финансовое положение организации.

Иностранные инвесторы будут больше доверять информации, представленной в финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО, вопреки информации, составленной по российским стандартам учета.

Помимо осмысления и внедрения в российскую практику бухгалтерского учета провозглашенных в МСФО принципов учета и отчетности для успешного реформирования системы бухгалтерского учета необходимо усовершенствовать систему его нормативного регулирования, в которой важная роль отведена стандартам.

Многие российские компании стремятся уже сейчас предоставлять финансовую отчетность в соответствии с МСФО для того, чтобы получить доступ к международным рынкам капитала, а также для того, чтобы иметь объективную оценку своего бизнеса. Тем не менее, очевидно, что работа по переходу на МСФО еще далека от своего завершения.

Таким образом, на современном этапе развития реформирование российского бухгалтерского учета и отчетности – это одна из самых актуальных задач, неотъемлемая составляющая широкого комплекса экономических преобразований.

Список использованных источников

1. Бакаев А. С. Основные направления развития бухгалтерского учета в России // Бухгалтерский учет. М., 2001. – №3.
2. Василевич И. П., Уткин Ф. А. Вопросы трансформации бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО // Бухгалтерский учет. 2003.
3. Различия МСФО и ПБУ. Основные различия между МСФО и российской системой учета // ALLMSFO.RU - Электронный ресурс.

Гейна М.І.

ст. гр. ОМом-11

Науковий керівник: Мельник Н.Г., к.е.н., доцент
кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ РОЗРАХУНКІВ У МІЖНАРОДНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ

Будь-яка компанія, яка займається міжнародною діяльністю, здійснює чималий обсяг розрахункових операцій зі контрагентами, фіскальними органами, бюджетом, працівниками, іноземними покупцями, замовниками тощо. Розрахунки у міжнародній діяльності – це одна з потрібних складових суспільного розширеного відтворення, адже саме розрахункові операції опосередковують розподіл і перерозподіл суспільного продукту, перехід його з товарної форми в грошову і навпаки. Розрахункові операції у міжнародній діяльності



ґрунтуються на економічному кругообігу коштів. Виникнення заборгованості за міжнародні розрахункові операції пов'язане з тим, що одночасне виконання обома сторонами зустрічних зобов'язань за договорами відбувається вкрай рідко.

Облік, контроль та аналіз розрахунків у міжнародній діяльності потребує нових, сучасних методик, підходів та новітніх облікових та аналітичних інструментів, використання яких забезпечує високий рівень управлінської ефективності [1].

Міжнародні розрахунки (англ. – international settlements) це система регулювання платежів, які здійснюються грошовими коштами, вимогами і зобов'язаннями, виникають у процесі економічних, політичних і культурних відносин між юридичними (фізичними) особами різних країн.

Міжнародні розрахунки, як явище в міжнародній економіці, включають в себе умови, порядок розрахунків, які закріплено в національному законодавстві, у міжнародних документах, а також банківські операції їх виконання.

Міжнародні розрахунки є складовою міжнародної торгівлі, під якою розуміють форму міжнародних економічних зв'язків, яка передбачає обмін (як правило грошовий) товарами, послугами та результатами діяльності між країнами.

На практиці міжнародні розрахунки передбачають взаємні двосторонні розрахунки і платежі між юридичними (фізичними) особами різних країн, які обумовлені фаховими міжнародними правовими документами, договорами або контрактами. Міжнародні розрахунки здійснюються безпосередньо через банківські системи із використанням платіжних засобів. Міжнародні розрахунки ґрунтуються на принципах, які закріплені Женевською міжнародною конвенцією та директивами Міжнародної торгової палати [2].

Основними суб'єктами міжнародних розрахунків є [3]:

1. Імпортер: фізична або юридична особа, яка займається підприємницькою діяльністю на території власної країни та отримує з-за кордону товари, продукцію, роботи, послуги, необхідні для здійснення своєї діяльності.

2. Експортер: фізична або юридична особа, яка займається підприємницькою діяльністю на території власної країни та одночасно поставляє за кордон товари, продукцію, роботи, послуги за договором, укладеним з іноземною фірмою-імпортером.

3. Банк імпортера: банківська установа, в якій обслуговується імпортер або якій він доручає здійснити міжнародну розрахункову операцію. Залежно від фінансового інструмента, за допомогою якого здійснюється міжнародна операція, банк імпортер може іменуватися як банк-емітент, інкасуєчий банк, виконуючий банк тощо.

4. Банк експортера: банк, в якому обслуговується експортер або якому він доручає здійснити міжнародну розрахункову операцію. Залежно від характеру операції, банк-експортер іменуватися як банк-бенефіціар, авізуєчий банк, банк-ремітент, виконуючий банк тощо.

Основними об'єктами системи міжнародних розрахунків є: товари, продукція, роботи, послуги, які експортер передає імпортеру згідно з домовленостями за контрактом; грошові кошти, їх еквіваленти або цінні папери, якими імпортер розраховується з експортером; фінансові інструменти, за допомогою яких відбувається розрахунок між експортером та імпортером. На нашу думку, саме фінансовий інструмент є найважливішим об'єктом, оскільки від його типу залежать всі взаємозв'язки між суб'єктами міжнародної системи, тривалість процесу розрахунку, рівень ризику, що виникає в момент здійснення ЗЕД.

До особливостей міжнародних розрахунків можна віднести [4]:

– імпортери, експортери та їх банківські установи входять у відносини, відокремлені від контракту та пов'язані з оформленням, пересиланням, обробкою товарних та платіжних документів;



– розрахунки регулюються не лише національним законодавством, а й міжнародними правилами і звичаями;

– розрахунки є предметом уніфікації, що зумовлено глобалізацією економічних зв'язків та універсалізацією банківських операцій. Наприклад, Женевські конвенції (вексельні та чекові) полегшують використання векселів і чеків в міжнародних розрахунках. Міжнародна торгова палата, яка створена в Парижі на початку ХХ століття, розробляє і видає Уніфіковані правила і звичаї для документарних акредитивів, Уніфіковані правила по інкасо, Уніфіковані правила для договірних гарантій тощо;

– розрахунки мають строго документарний характер, тобто виробляються для здійснення фінансових (векселі, чеки, платіжні розписки) і комерційних (рахунки-фактури, транспортні документи), страхові документи, сертифікати, що підтверджують країну походження, вагу, якість або аналіз товарів, перетин ними кордону тощо;

– розрахунки відбуваються в різних валютах, що визначає зв'язок з валютними операціями і породжує валютні ризики [5, с. 224].

Економічний зміст міжнародних розрахунків залежить від того, чи здійснюється оплата за товари, продукцію, роботи, послуги до їх поставки (авансові платежі) або після їх отримання імпортером (розрахунки у формі відкритого рахунку). Згідно з міжнародною практикою платежі в формі авансу складають в межах 10-33% від суми контракту і слугують гарантією угоди, а також часткового кредитування експортера імпортером. Розрахунки за компенсаційними угодами здійснюються в загальноприйнятих в міжнародній практиці формах (відкритий рахунок, акредитив та ін.). У міжнародних розрахунках застосовуються переказні векселі, чеки, кредитні картки. Вибір форми міжнародні розрахунків і специфіку їх проведення обумовлюють у зовнішньоекономічному контракті. Під впливом науково-технічної революції в міжнародних розрахунках активно впроваджуються інформаційні технології, а інформація по міжнародних розрахунках передається через систему Свіфт.

Список використаних джерел

1. Лучко М.Р. Облік зовнішньоекономічної діяльності : Навчальний посібник / Лучко М.Р., Мельник Н.Г., Сисюк С.В. – Тернопіль.: ТНЕУ: Економічна думка, 2015 . – 340 с.
2. Мельник Н. Г. Історичні та міжнародні аспекти обліку іноземної валюти / Н. Г Мельник // Глобальні та національні проблеми економіки. Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. – 2016. – Вип. 12. – С. 505-508.
3. Міжнародний менеджмент : навчальний посібник для ВНЗ / П.І. Юхименко та ін. – Київ : Центр учбової літератури, 2016. – 487 с.
4. Міжнародні фінанси / О. М. Мозговий, Т. Є. Оболенська, Т. В. Мусієць: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2005. – 557 с.
5. Міжнародні розрахунки та валютні операції: Навч. посібник / О. І. Береславська, О. М. Наконечний, М. Г. Пясецька та ін.; За заг. ред. М. І. Савлука. – К.: КНЕУ, 2002. – 392 с.
6. Accounting in Ukraine under implementation of the European legislation: monograph / M. Luchko, N. Khorunzhak, I. Benko [et al.]; under the guidance M. Luchko. - Ternopil : TNEU, 2017. - 232 p.



Дерун І.А.
к.е.н., асистент,
кафедра обліку та аудиту,
Київський національний університет імені Тараса Шевченка,
м. Київ, Україна

ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК ВАРТОСТІ БРЕНДУ ТА ФІНАНСОВИХ ПОКАЗНИКІВ (НА ПРИКЛАДІ ТРАНСНАЦІОНАЛЬНИХ КОРПОРАЦІЙ)

Бренд є одним з найважливіших ресурсів будь-якої транснаціональної компанії, використання якого приносить дуже великі прибутки. У зв'язку з цим виникає необхідність в ефективному управлінні ним. Наразі, сучасна система бухгалтерського обліку неспроможна адекватно відобразити вартість бренду у балансі підприємства, оскільки досить часто внутрішньо генерований бренд не задовольняє вимогам визнання активів. Тому існує ряд методик для оцінки вартості бренду, які різняться між собою.

Через недостатність можливостей сучасної фінансової звітності задовольнити усі інформаційні потреби зацікавлених сторін, досить великої популярності набула концепція інтегрованої звітності, яка включає як фінансову так і не фінансову інформацію щодо компанії. Такий стан речей зумовлює необхідність емпіричної перевірки впливу фінансових коефіцієнтів, які ґрунтуються на бухгалтерській звітності, на вартість бренду як найбільш цінного «нематеріального» ресурсу підприємства.

Одним з найпоширеніших підходів до визначення вартості бренду є *Brand Finance*, за допомогою якого формується щорічний рейтинг 500 найбільших брендів світу. Дана методика ґрунтується на визначенні суми дисконтного потенційного доходу, який може дати бренд, а також визначенні ставки роялті, за якою буде розраховуватися вартість бренду⁶.

Для визначення взаємозв'язку між вартістю бренду та впливом на нього фінансової інформації пропонується багатofакторна регресійна модель, де факторами впливу слугуватимуть фінансові коефіцієнти, які наведені у таблиці 1.

Таблиця 1

Фактори впливу на вартість бренду транснаціональних корпорацій⁷

Назва	Позначення	Метод розрахунку
Чиста рентабельність продажів	x_1	$\frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Дохід від реалізації}}$
Чиста рентабельність власного капіталу	x_2	$\frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Власний капітал}}$
Коефіцієнт фінансової незалежності	x_3	$\frac{\text{Власний капітал}}{\text{Сукупний капітал}}$
Коефіцієнт довгострокового фінансування	x_4	$\frac{\text{Власний капітал} + \text{Довгострокові зобов'язання}}{\text{Активи}}$
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	x_5	$\frac{\text{Гроші та їх еквіваленти} + \text{Поточні фінансові інвестиції}}{\text{Поточні зобов'язання}}$

⁶ brandirectory.com

⁷ Джерело: створено автором



Коефіцієнт загальної ліквідності	x_6	$\frac{\text{Поточні зобов'язання}}{\text{Поточні зобов'язання}}$
Чистий грошовий потік	x_7	Дані зі звіту про рух грошових коштів
Частка витрат на дослідження та розробки у загальній сумі витрат підприємства	x_8	$\frac{\text{Витрати на дослідження і розробки}}{\text{Сукупні витрати}}$
Коефіцієнт фінансового ризику	x_9	$\frac{\text{Позиковий капітал}}{\text{Власний капітал}}$
Оборотність активів	x_{10}	$\frac{\text{Дохід від реалізації}}{\text{Активи}}$

Таким чином, економіко-математична модель вартості бренду для транснаціональних корпорацій набуде наступного вигляду:

$$\text{Бренд} = b_1 * x_1 + b_2 * x_2 + b_3 * x_3 + b_4 * x_4 + b_5 * x_5 + b_6 * x_6 + b_7 * x_7 + b_8 * x_8 + b_9 * x_9 + b_{10} * x_{10} + c$$

Для перевірки гіпотезу щодо суттєвого впливу фінансових показників на вартість бренду було взято дані 100 найбільших брендів за версією *Brand Finance* за 2014-2016 рр. Для розрахунку фінансових коефіцієнтів використовувалась публічна фінансова звітність транснаціональних корпорацій із порталу YAHOO! Finance⁸, сайту Нью-Йоркської фондової біржі NASDAQ⁹ та порталу MarketWatch¹⁰.

Для побудови адекватної моделі необхідно переконатись, що кожен з вихідних рядів даних є стаціонарним. Це дасть можливість визначити, що для досліджуваного часового ряду існують сталі: дисперсія та математичне сподівання. Це було зроблено за допомогою Dickey-Fuller test у програмі Eviews, що представлено у табл. 2.

Таблиця 2

Перевірка на стаціонарність 100 найбільших брендів світу¹¹

Фактори впливу	t-Statistic			
	1 % level	5 % level	10 % level	Augmented Dickey-Fuller test statistic
x_1	-3.453072	-2.871438	-2.572116	-7.461780
x_2	-3.452831	-2.871332	-2.572060	-17.00012
x_3	-3.453042	-2.871438	-2.573226	-6.402982
x_4	-3.453072	-2.871438	-2.572116	-5.997814
x_5	-3.452831	-2.871332	-2.572060	-13.16115
x_6	-3.452831	-2.871332	-2.572060	-13.33335
x_7	-3.453072	-2.871438	-2.572116	-7.341907
x_8	-3.452991	-2.871402	-2.572097	-8.910914
x_9	-3.452831	-2.871332	-2.572060	-13.87927
x_{10}	-3.452911	-2.871367	-2.572078	-8.573576

⁸ www.nasdaq.com

⁹ www.finance.yahoo.com

¹⁰ www.marketwatch.com

¹¹ Джерело: розраховано автором



Таким чином, всі фактори, які визначені у моделі є стаціонарними, що дає можливість врахувати їх у запропонованій моделі вартості бренду для транснаціональних корпорацій.

Тепер можна розрахувати багатofакторну регресію, використовуючи дані 100 найбільших брендів світу, результати чого представлені у табл. 3.

Таблиця 3

Результати регресійного аналізу впливу фінансових факторів на вартість бренду¹²

Залежна змінна	Коефіцієнт	Стандартна похибка	t-статистика	Prob.
x_1	7956.272	11371.72	0.699654	0.4847
x_2	-1.185103	1.207158	-0.981729	0.3271
x_3	2480.303	5085.181	0.487751	0.6261
x_4	342.6240	6704.647	0.051102	0.9593
x_5	372.0021	622.5412	0.597554	0.5506
x_6	-646.0730	784.1220	-0.823945	0.4107
x_7	-0.047134	0.042191	-1.117159	0.2649
x_8	49482.75	22173.50	2.231617	0.0264
x_9	-112.0861	115.8859	-0.967210	0.3343
x_{10}	-387.1469	1854.467	-0.208764	0.8348
c	23186.57	5293.345	4.380326	0.0000

Отже, виходячи з отриманих результатів, що представлені у табл. 3, можна стверджувати, що фінансові коефіцієнти, які розраховані на основі даних фінансової звітності, неістотно впливають на вартість бренду транснаціональних корпорацій, розрахованого за методикою *Brand Finance*, оскільки більшість параметрів регресії (крім x_8) є не значимими ($\text{Prob.} > 0.05$), а коефіцієнт детермінації не перевищує 6 %.

З цього можна зробити висновок про те, що на вартість бренду впливають інші фактори, які не враховані в моделі. Зокрема, такими нефінансовими факторами можуть бути:

- якість продукції, яку представляє бренд;
- частка ринку збуту бренду;
- потенціал ринку збуту;
- прихильність клієнтів бренду;
- визнання бренду;
- специфічність продукції, яку представляє бренд;
- термін часу, протягом якого бренд присутній на ринку;
- ефективність та компетентність менеджменту компанії тощо.

Таким чином, отримані результати внаслідок емпіричного дослідження підтверджують необхідність перегляду системи бухгалтерського обліку компаній, оскільки на сучасному етапі вона не в змозі задовольнити усіх інформаційних запитів зацікавлених сторін. Тому є доцільним припустити, що для управління вартістю бренду слід розглядати якісні фактори впливу (нефінансові показники). Для таких інформаційних потреб потрібно розширювати обліково-аналітичне забезпечення, на що й направлена основна мета інтегрованої фінансової звітності, зокрема, стандарт GRI G4, який у Звіті про сталий розвиток пропонує розглядати економічну складову, екологічну складову, соціальну складову та корпоративне управління.

¹² Джерело: розраховано автором



Дмитрук Л.

ст. гр. ОДС м - 11,

Науковий керівник: Рожелюк В.М., д.е.н., доцент,
кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

У складі традиційних об'єктів бухгалтерського обліку в установах державного сектору із прийняттям НП(С)БОДС та інших нормативно-правових актів [1; 2; 3] відбуваються певні зміни. Важливим результатом виконання намічених заходів реформування обліку у державному секторі є як оновлення об'єктів обліку, так і виникнення нових укрупнених об'єктів бухгалтерського обліку, зокрема нефінансових активів.

До нефінансових активів віднесені основні засоби, нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети, готова продукція, інші нефінансові активи. Фінансові активи, у свою чергу, включають довгострокову дебіторську заборгованість, довгострокові фінансові інвестиції, поточну дебіторська заборгованість, поточні фінансові інвестиції, грошові кошти та їх еквіваленти установ та державних цільових фондів, кошти бюджетів та інших клієнтів, інші фінансові активи.

Таким чином, класифікація економічних активів за НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» відображена з виділенням нових для вітчизняних обліковців понять таких, як фінансові та нефінансові активи.

Нефінансові активи – це ресурси, що знаходяться у власності інституційних одиниць, та які в залежності від походження розділяють на вироблені і невироблені. До складу таких активів відносяться:

- виробничі активи, що виникають в процесі виробництва та складаються з запасів матеріальних оборотних засобів основного капіталу та цінностей;
- невиробничі – активи, які є умовами для виробництва, та включають в себе: землю, надра, водні ресурси, біологічні ресурси.

Актуальність даного дослідження полягає в тому, що питання організації обліку нефінансових активів установ державного сектору є новим об'єктом і темою для досліджень.

Отже, облік нефінансових активів у установах державного сектору є важливим джерелом економічної інформації, що дає можливість забезпечити контроль за збереженням, рухом, ефективним використанням та їх списанням. Нефінансові активи часто складають найбільшу частину всіх активів суб'єкта господарювання, а отже, є важливими для відображення його фінансового стану. Тому і важливим є правильність організації обліку нефінансових активів та відображення в бухгалтерському обліку установ. Зважаючи на масштаби реформування, вищезазначені проблеми та нагальність їх вирішення вимагають подальших досліджень в сфері організації обліку нефінансових активів установ державного сектору.

Організація обліку нефінансових активів являє собою процес вибору й упорядкування способів і прийомів, обробки й видачі достовірної та своєчасної вихідної інформації про наявність, рух зберігання, використання і вибуття необоротних активів. Організацію обліку нефінансових активів потрібно будувати із урахуванням таких основних факторів (рис. 1).

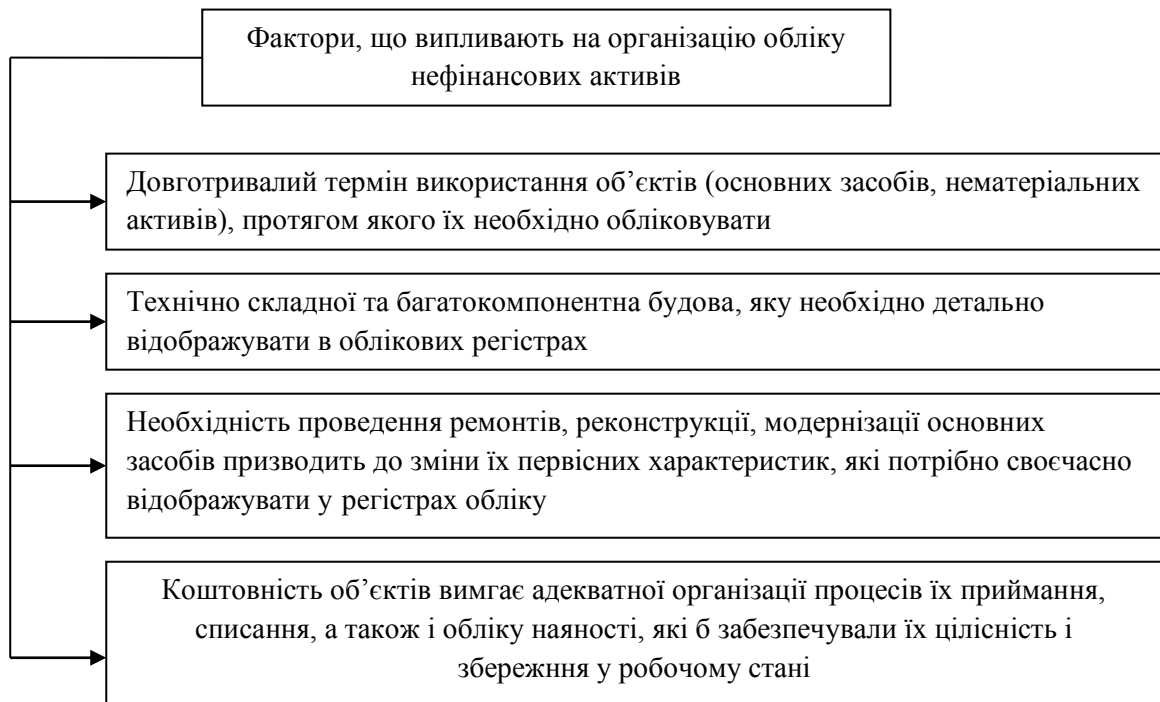


Рис. 1. Фактори, що впливають на організацію обліку не фінансових активів(основних засобів, нематеріальних активів) суб'єктів державного сектору

Щоб побудувати механізм реалізації організації обліку, необхідно організувати інвентарний облік, закріпити об'єкти активів за конкретними матеріально-відповідальними особами, розробити облікові номенклатури, графіки руху носіїв облікової інформації та робочі інструкції [4]. На розв'язання зазначених завдань має спрямовуватись облікова політика установи.

Важливе значення в організації обліку не фінансових активів має визначення облікової політики. Означення облікової політики для суб'єктів державного сектора подане у НПСБОДС 101 «Подання фінансової звітності», де облікову політика – це «сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом державного сектора для складання та подання фінансової звітності» [3]. Також Методичними рекомендаціями щодо облікової політики суб'єктів державного сектора вбачається адаптація облікової політики до галузевої специфіки діяльності установи. Тому формування облікової політики відповідно до затверджених НПСБОДС повинно відбуватися з урахуванням особливостей діяльності суб'єктів державного сектора, оскільки вони функціонують на правах державної форми власності та надають послуги громадянам від імені держави, їх діяльність регламентована, що й зумовлює певні складності у формуванні облікової політики установ.

Установа самостійно на основі НП(С)БОДС та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку визначає відповідно до установчих документів облікову політику, а також зміни до неї. Після вибору серед альтернативних елементів облікової політики здійснюється прогнозування впливу обраних варіантів на фінансово-економічні показники господарської діяльності установи. Наступним етапом формування облікової політики установи слід виділити створення робочої групи, визначення служб і посадових осіб, відповідальних за облік, якісне і своєчасне складання та подання фінансової звітності, а також осіб, які мають право підпису первинних документів. Далі необхідно обрати об'єкти бухгалтерського обліку, щодо яких буде розроблятися облікова політика. Вибір об'єктів облікової діяльності у кожній установі є індивідуальним, виходячи зі специфіки її діяльності.



Після вибору серед альтернативних елементів облікової політики здійснюється прогнозування впливу обраних варіантів на фінансово-економічні показники фінансово-господарської діяльності установи. Заключним етапом можна вважати реалізацію облікової політики [5]. Зазначені етапи реалізації облікової політики систематизовано на рис. 2.

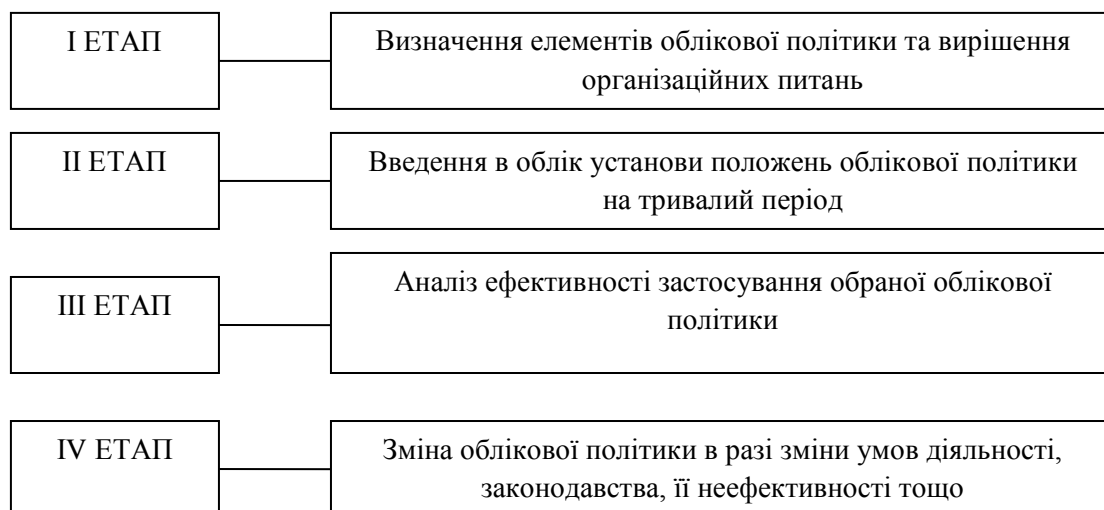


Рис. 2. Етапи реалізації облікової політики¹³

Виділені в такій послідовності етапи дозволять ефективно розмежувати складний процес формування облікової політики і обрати такі принципи, методи і процедури бухгалтерського обліку, які забезпечать одержання максимально достовірної інформації про майновий і фінансовий стан установи. Структуризація Положення про облікову політику дозволить побудувати чітку, виважену та ефективну облікову політику.

Список використаних джерел

1. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art>
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору, затв. наказом МФУ №11 від 23.01.2015р. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023.
3. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ МФУ від 28.12.2009 р. № 1541 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article>.
4. Рожелюк, В.М. Роль інформаційних технологій в організації обліку переробних підприємств / В.М. Рожелюк // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали IV міжнародної науково-практичної конференції, 11 травня 2016 р. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – С. 209-211.
5. Сисюк, С. В., Адамик, О. В. Облікова політика суб'єктів державного сектору щодо необоротних активів // Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова. – 2016. – Т.21. Випуск 11 (53). – С. 101-106.

¹³ Примітка. Побудовано автором за даними [5]



6. Яцишин, С. Р. Запаси в установах державного сектору економіки: визначення та поняття / Світлана Романівна Яцишин // Фактори впливу на формування та розвиток фінансової системи України : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. [Львів, 28-29 листопада 2014 року] / ГО «Львівська економічна фундація». – Ч.3. – 2014. – С. 115-118.
7. Яцишин, С. Р. Запаси установ державного сектору економіки: оцінка та переоцінка / С. Яцишин // Торгівля комерція, підприємництво : Збірник наукових праць. – Львів : Львівська комерційна академія, 2014. Випуск 16. Серія економічна. – С. 159-164.
8. Яцишин, С. Р. Облікова політика: формування та контроль за її дотриманням / С. Яцишин // Вісник Львівської комерційної академії. Випуск 36. Серія економічна. – Львів, 2011. – С. 462-465.
9. Лучко, М. Р. Організація обліку в установах державного сектору економіки: реалії сьогодення [Текст] / М. Р. Лучко, Л. Т. Штимер // Науковий вісник Ужгородського університету : Серія: Економіка / редкол.: В.П. Мікловда (гол. ред.), В.І. Ярема, Н.Н. Пойда-Носик та інші. – Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2015. – Вип.1 (45).Том 2. – С. 39–42.

Зубілевич С.Я.

к.е.н., професор

Климчук І. І.,

студентка 5 курсу,

Національний університет водного господарства і природокористування,
м. Рівне, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ РОЗПОРЯДЧИХ ДОКУМЕНТІВ ЩОДО ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ТА ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності бюджетних установ як складової системи управління державними фінансами передбачає обов'язкове формування облікової політики у вигляді внутрішнього регламенту. Завершення впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (надалі – НП(С)БОДС), застосування нових форм фінансової звітності обумовило нову хвилю дискусії практиків і науковців з приводу облікової політики бюджетних установ. Не є виключенням і державні вищі навчальні заклади, які за своїм статусом відносяться до розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня.

Формуванню облікової політики суб'єктів державного сектору, зокрема бюджетних установ, присвячені роботи С.В. Свірко, О.О. Чечуліної, В.С. Леня, В.А. Нехая. Процес становлення облікової політики в державному секторі в умовах використання НП(С)БОДС визначено окремими стандартом – НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових політик та виправлення помилок» [1] та Методичними рекомендаціями з облікової політики [2]. Проте єдності поглядів на призначення, склад та структуру облікової політики, її документальне оформлення в бюджетних установах і рівень управління, на якому вона встановлюється, досягнути не вдалося.

Почнемо з розгляду призначення облікової політики. На нашу думку, робити висновки щодо правильності визначення призначення потрібно, спираючись на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі (надалі – МСБОДС або IPSAS). Для цього підставою є Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному



секторі на 2007–2015 роки [3], яка назвала основою реформування обліку в державному секторі МСБОДС, а метою цього процесу – гармонізацію з МСБОДС.

Підтримуємо точку зору В.С. Лєня та В.А. Нєхая, що МСБОДС розглядають облікову політику лише з точки зору підготовки фінансової звітності [4]. Це чітко зрозуміло з визначення, наведеного в МСБОДС 3 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [5]. Таку ж позицію займає С.В. Свірко, яка називає облікову політику «формою управління підсистемою фінансового обліку» [7], Ю.Ю. Харчук [8] та інші. Тому пропозиції інших науковців, які пропонують поширити облікову політику на управлінський облік, суперечать МСБОДС 3. Іншого й бути не може, адже МСБОДС стосуються виключно фінансової звітності.

Розбіжності щодо змісту розпорядчих документів, що стосуються облікової політики та організації обліку пов'язані, на нашу думку, з тим, що регулятор – Міністерство фінансів не визначився з обсягом прав, які буде надано бюджетним установам (розпорядникам бюджетних коштів нижчого рівня) з питань самостійного регулювання бухгалтерського обліку. МСБОДС майже не містять ніяких вказівок щодо організації обліку, техніка обліку теж ними не розглядається. В Україні ми спостерігаємо протилежний підхід, за яким більшість питань організації та техніки обліку в бюджетних установах вирішено на найвищому рівні – законодавства та підзаконних нормативно-правових актів.

Раціональним рішенням було передати питання регулювання організації обліку та облікової політики на рівень головних розпорядників бюджетних коштів (міністерств та інших центральних органів виконавчої влади). Проте поки ніхто, крім Міністерства соціальної політики, свої обов'язки не виконав. Тому кожна бюджетна установа створює свою облікову політику самостійно, використовуючи Методичні рекомендації Мінфіну і НП(С)БОДС, та виходячи з рівня кваліфікації своїх облікових працівників. Такий підхід підтримує О. Чечуліна: «У разі відсутності вимог головного розпорядника бюджетних коштів слід прийняти власний розпорядчий документ про облікову політику виходячи з вимог законодавства і професійного судження головного бухгалтера» [9, с. 23].

Як зазначають В.С.Лєнь та В.А.Нєхай, різні науковці по різному визначають назву й структуру розпорядчого документа, яким регламентується бухгалтерський облік [4]. Оскільки для підприємств таким документом здебільшого став наказ, то й бюджетні установи ще до появи Методичних рекомендацій Мінфіну [2] почали використовувати аналогічний підхід. Він ґрунтується на вимогах Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність».

Внесення коригувань до Методичних рекомендацій Міністерства фінансів України стосовно облікової політики суб'єкта державного сектору [2] ввело розподіл облікової політики бюджетних установ та порядку організації бухгалтерського обліку між двома організаційно-розпорядчими документами. Питання організації бухгалтерського обліку в установі, правил документообігу, контролю за здійсненням господарських операцій тощо потрібно викласти в окремому наказі про організацію бухгалтерського обліку. Такий підхід впливає з визначення облікової політики, наведеного в НП(С)БО 125 [1] та додатку 3 до згаданих вище Методичних рекомендацій [2].

В. С. Олійник висловила припущення, що Міністерство фінансів вимагає розкривати в обліковій політиці суто методичні питання бухгалтерського обліку, без розкриття питань організації бухгалтерського обліку, оскільки останні можуть часто змінюватися з різних причин діяльності бюджетної установи [10, с. 216]. На нашу думку, причина тут полягає в іншому, а саме в потребі наступної консолідації фінансових звітів розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня в межах головного розпорядника бюджетних коштів. Таку вимогу містить НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність». У разі консолідації материнська установа (а саме такою і є головний розпорядник бюджетних коштів) повинен встановити єдину для всіх підпорядкованих суб'єктів державного сектору облікову політику.



Найвищим рівнем консолідації є рівень Державної казначейської служби України з метою отримання інформації про загальний майновий стан та результати діяльності суб'єктів державного сектору та бюджетів.

Під час створення документу з регламентації організації обліку окрема бюджетна установа, яка, як зазначалось, є розпорядником бюджетних коштів нижчого рівня, повинна враховувати:

- необхідність погодження наказу (положення) головним розпорядником бюджетних коштів (у нашому випадку – Міністерством вищої освіти та науки);
- сувору регламентацію організації обліку та звітності з боку Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби тощо.

Узагальнюючи пропозиції практиків і науковців, до розпорядчого документу про організацію бухгалтерського обліку слід включати:

- форму організації ведення бухгалтерського обліку (централізована бухгалтерія, бухгалтерська служба або спеціаліст, на якого покладається виконання завдань та функціональних обов'язків бухгалтерської служби відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»);
- форму ведення бухгалтерського обліку (меморіально-ордерна ручна або комп'ютеризована відповідно до Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання);
- перелік посадових осіб, яким відповідно до законодавства або установчих документів надано право розпорядження рахунками та підпису платіжних, розрахункових та інших розпорядчих документів, відповідно до Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України, затвердженого наказом Мінфіну від 22.06.12 р. № 758;
- графік і порядок документообігу первинних документів, реєстрів аналітичного і синтетичного обліку, форм фінансової та бюджетної звітності;
- порядок і строки проведення інвентаризації (на додаток до випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з нормами Положення, затвердженого наказом Мінфіну від 02.09.14 р. №879);
- робочий план рахунків (з урахуванням Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затв. наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2015 року №1219);
- додаткові реєстри аналітичного обліку для деталізації надходжень і видатків за різними видами платних послуг, наприклад, для обліку надходжень і зобов'язань за адміністративними послугами; пробігу автомобілів і шин, обліку проведених ремонтів необоротних активів із зазначенням виду ремонту тощо);
- форми документів, не передбачені нормативними актами;
- керівництво з інших питань (визначення ліміту залишку готівки в касі тощо).

Щодо облікової політики, то після внесення змін до Методичних рекомендацій перелік її елементів значно скоротився і включає тільки ті позиції, які перераховані в розділі II цього документу.

Список використаних джерел

1. НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових політик та виправлення помилок», затв. наказом Мінфіну від 24.12.10 р. № 1163
2. Методичні рекомендації з облікової політики щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затв. наказом Мінфіну від 23.01.15 р. № 11 [Електронний ресурс]: проект / Міністерство фінансів України. — Режим доступу: \www/URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=405859&cat_id=392447



3. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки. Постанова КМУ від 16 січня 2007 р. № 34 [Ел. ресурс] Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>
4. Лень В.С. Політика бухгалтерського обліку в бюджетних установах: зміст та структура / В.С. Лень, В.А. Нехай // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»: наук. збірник / Черніг. нац. технол. ун-т. – Чернігів: Черніг. нац. технол. ун-т. – 2014. – №4 (76). – С. 289-301.
5. IPSAS 3–Accountingpolicies, changesinaccountingestimatesanderrors // [Ел. ресурс] Режим доступу: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-3-accounting-po.pdf>
6. Писарчук О. В. Проблемні аспекти формування облікової політики суб'єкта державного сектору / О. В.Писарчук, О. М.Кудіна, В. В. Тютлікова // Технологічний аудит і резерви виробництва. – 2015. – №1/5(21). – С. 46-50.
7. Свірко С.В. Облікова політика суб'єктів державного сектору: позиції міжнародної теорії та практики / С.В. Свірко // «Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси». – Вип. 6 (24). Ч. 1. – 2009. – С. 69-77.
8. Харчук Ю.Ю. Облікова політика та її вплив на фінансову стійкість вищих навчальних закладів державної та комунальної власності в Україні / Ю.Ю. Харчук // Наук. записки Національного ун-ту «Острозька академія». – Серія «Економіка». – 2014. – Вип. 26. – С. 124-129.
9. Чечуліна О. Облікова політика: розробка та практичне застосування / О.Чечуліна // Баланс-бюджет. –2015. – №24. – С. 20-24.
10. Олійник В.С. Облікова як основа бухгалтерського обліку виплат працівникам у кримінально-виконавчих установах / В.С. Олійник //Управління розвитком. – 2016. – №2. – С. 96-101.

Исрапилова Н.А.,

магистрант

Шахбанова С. Р.

к.э.н., старший преподаватель,

кафедра бухгалтерского учета,

ФГБОУ ВО Дагестанский государственный университет,

г. Махачкала, Россия

ВИДЫ И ПРОБЛЕМЫ ОЦЕНКИ ЦЕННЫХ БУМАГ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Важнейшим условием объективного и достоверного учета доходов от операций с ценными бумагами является правильная их оценка и определение реальной стоимости. Достоверная оценка является основой формирования объективной учетно-отчетной информации экономического субъекта и выявления финансового результата по операциям с ценными бумагами для правильного их налогообложения.

В современной российской учетно-экономической науке применяются различные методологические подходы и признаки систематизации и классификации ценных бумаг. Следует отметить, что изначально ценные бумаги оцениваются по номинальной стоимости, по которой они размещаются на фондовом рынке. При этом она может совпадать и не совпадать с их реальной стоимостью, которая классифицируется как рыночная стоимость. А последующие виды (разновидности) стоимости ценных бумаг носят больше теоретико-



методологический аспект, нежели учетно-прикладной, методический аспект их учетной регистрации. В, частности, к таким оценкам относятся следующие виды оценки ценных бумаг, в зависимости от различных признаков их систематизации:

– эмиссионная стоимость – это цена продажи ценной бумаги при ее первичном размещении;

– балансовая стоимость – это стоимость ценных бумаг, исчисляемая на основе финансовой отчетности предприятия и используемая при переоценке, страховании, разделении, объединении, для прохождения листинга;

– учетная стоимость – это стоимость, по которой ценные бумаги числятся на балансе предприятия на определенный отчетный период;

– дисконтированная стоимость – это стоимость, которая определяется для прогнозирования будущей текущей стоимости ценных бумаг;

– конверсионная стоимость – это стоимость обмена, которая используется при конвертации ценных бумаг;

– курсовая стоимость – это стоимость, характеризующая соотношение спроса и предложения на ценные бумаги в отчетном периоде;

– рыночная стоимость – определяется как стоимость в текущий момент, отражающая действительную конъюнктуру рынка при полной и достоверной информации о спросе и предложении, а также должном маркетинге. Используется для определения цены торгов, конкурсов и других форм свободного рыночного обращения или средней цены спроса (предложения);

– внутренняя стоимость – приведенная стоимость всех будущих потоков денежных средств, которые получит владелец ценной бумаги в рамках соответствующего периода. Поток денежных средств может включать в себя либо дивиденды, либо проценты, а также доходы от прироста капитала или убытков либо и того и другого одновременно;

– биржевая стоимость – стоимость, которая определяется на бирже как средняя цена сделок за определенный период;

– страховая стоимость – стоимость, определяемая величиной страхового возмещения стоимости ценной бумаги в случае ее утраты при ее страховании;

– залоговая стоимость – возможная стоимость обеспечения залога в случае срочной продажи ценной бумаги;

– ликвидационная стоимость определяется при ликвидации предприятия для выкупа и погашения ценных бумаг. Она показывает, какая часть стоимости материальных и нематериальных активов по ценам возможной реализации, оставшаяся после расчетов с кредиторами, приходится на одну ценную бумагу;

– потребительская стоимость ценной бумаги состоит в том, что она приносит доход в результате роста курсовой стоимости этой ценной бумаги.

Проблема учетного отражения ценных бумаг состоит в том, что приведенные выше разнообразные стоимости оценки ценных бумаг создают определенные проблемы и сложности в зависимости от совершаемых фактов хозяйственной жизни [1]. Это предопределяется необходимость методологической проработки вопросов применения стоимости ценных бумаг для различных фактов хозяйственной жизни.

Так, ценные бумаги принимаются к учету по фактическим затратам на их приобретение, в состав которых входят все затраты по оплате услуг по приобретению, а по процентным (купонным) ценным бумагам – также процентный доход, уплаченный при их приобретении.

Вместе с тем, согласно действующего учетного законодательства, в зависимости от целей приобретения учет вложений в ценные бумаги осуществляется следующими методами:

- а) по цене приобретения;



б) по рыночной цене.

При этом под методом учета вложений в ценные бумаги принимается порядок определения балансовой стоимости вложений в ценные бумаги для отражения в бухгалтерском учете с учетом колебаний рыночной конъюнктуры или рисков обесценения. Например, метод учета по цене приобретения заключается в том, что в течение нахождения в соответствующем портфеле балансовая стоимость ценной бумаги не изменяется. В этом случае, для ценных бумаг, учитываемых по цене приобретения, формируются резервы под обесценение или резерв на возможные потери в порядке, установленном нормативными актами Банка России. Бухгалтерский учет по рыночной цене – это метод учета ценных бумаг, при котором они периодически переоцениваются по рыночной цене. При применении этого метода резерв под обесценение ценных бумаг и резерв на возможные потери не создаются.

Следовательно, в зависимости от конъюнктуры рынка ценных бумаг, принятой учетной политики экономического субъекта, стоимость ценных бумаг у различных владельцев будет различаться. Соответственно, информация, раскрываемая в бухгалтерской финансовой отчетности будет иметь различную ценность и степень полезности при принятии управленческих решений в части ценных бумаг (их приобретения или реализации). В тоже время, ценные бумаги инвестиционного портфеля и портфеля контрольного участия отражаются в бухгалтерском учете только по цене приобретения (балансовой стоимости), а котируемые ценные бумаги, зачисленные в торговый портфель, отражаются только по рыночной стоимости.

Таким образом, как видно из приведенного перечня видов оценки ценных бумаг, многообразие их создает определенные учетно-налоговые проблемы, обусловленные необходимостью объективной и достоверной оценки их стоимости [2]. Это создает методологические проблемы, не позволяющие реализовать важнейшие принципы формирования бухгалтерской информации: объективность, достоверность, приоритет содержания над формой и другие.

Список использованных источников

1. Бабаева, З. Ш. Инвестиционный процесс: направления развития и государственное регулирование // Экономика и предпринимательство. – 2014. – №4. – 127 с.
2. Шахбанов, Р. Б. Бухгалтерское дело. Учебное пособие / Под ред. Р. Б. Шахбанова. Изд. с обновлениями. М.: ИНФРА-М. – 2011. – 245 с.

Іванечко Ю.М.

к.е.н., старший викладач
кафедра обліку у державному секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет,
м. Тернопіль, Україна

ОСОБЛИВОСТІ РОЗРАХУНКУ КОЕФІЦІЄНТУ ФОРМУВАННЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НА ВИПЛАТУ ВІДПУСТОК

Необхідність формування забезпечення виплат відпусток передбачено п. 13 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання». Також, даним П(С)БО встановлено правила розрахунку такого забезпечення – п. 14: сума забезпечення на виплату відпусток визначається щомісяця як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток



до загального планового фонду оплати праці з урахуванням відповідної суми відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [1].

Таким чином, формулу розрахунку щомісячного забезпечення виплат відпусток можна представити [2]:

$$\text{Резерв} = ЗП_{\text{міс}} * K_{\text{есв}} * K_{\text{резерв}} \quad (1)$$

де:

Резерв – забезпечення на виплату відпусток;

$ЗП_{\text{міс}}$ – фактичний фонд оплати праці за поточний місяць;

$K_{\text{есв}}$ – коефіцієнт нарахування ЄСВ;

$K_{\text{резерв}}$ – коефіцієнт резервування.

В свою чергу показники $K_{\text{есв}}$ та $K_{\text{резерв}}$ потребують уточнення:

$$K_{\text{есв}} = \frac{100\% + \text{ставка нарахування ЄСВ}}{100\%} \quad (2)$$

$$K_{\text{резерв}} = \frac{O_{\text{план}}}{\text{ФОП}_{\text{план}}} \quad (3)$$

де:

$O_{\text{план}}$ – планові суми відпускних;

$\text{ФОП}_{\text{план}}$ – плановий фонд оплати праці.

При цьому, планові суми відпускних ($O_{\text{план}}$) розраховуються виходячи із середньої тривалості відпусток працівників і планової середньоденної зарплати, яку обчислюють шляхом ділення планового фонду оплати праці на кількість календарних днів у календарному році за мінусом святкових і неробочих днів.

Плановий фонд оплати праці ($\text{ФОП}_{\text{план}}$) визначають з урахуванням фактичної кількості працівників та їх зарплати згідно зі штатним розписом, норми виробітку й запланованого зростання (зниження) таких показників.

Таку ж формулу (3) у відповідності до П(С)БО 11 для розрахунку коефіцієнту формування забезпечення на виплату відпусток пропонують: Жогова О. [3], Прийма Л. [4], Занько Б. [5], Пантелійчук С. [6] та ін.

Вважаємо такий підхід до розрахунку коефіцієнту формування забезпечення на виплату відпусток не раціональним та таким, що ускладнює роботу бухгалтерської служби на підприємстві і пропонуємо спростити формулу (3).

Перш за все розширимо розрахунок коефіцієнту формування забезпечення на виплату відпусток наступним чином:

$$K_{\text{резерв}} = \frac{K_6 * \frac{\text{ФОП}_{\text{план}}}{365-11}}{\text{ФОП}_{\text{план}}} \quad (4)$$

де:

K_6 – середня тривалість відпусток працівників.

Розщеплюючи формулу (4) на більш прості елементи отримаємо:

$$K_{\text{резерв}} = \frac{K_6 * \frac{K_n * ЗП_n}{365-11}}{K_n * ЗП_n} \quad (5)$$

де:

K_n – кількість працівників підприємства;

$ЗП_n$ – заробітна плата працівників.

Тобто коефіцієнт формування забезпечення на виплату відсоток визначають раз на рік на підставі планових показників оплати праці.



Як видно з формули (5) розрахунок коефіцієнту формування забезпечення на виплату відпусток потребує суттєвих підготовчих робіт від працівників бухгалтерії та відділу кадрів:

– розрахувати планову середню тривалість відпусток всіх працівників підприємства у відповідності до трудових договорів на наступний рік із урахуванням зростання/зниження такого показника;

– розрахувати планову заробітну плату (фонд заробітної плати) згідно зі штатним розписом та/або нормами виробітку на всіх працівників підприємства за рік із урахуванням запланованого зростання/зниження такого показника.

Трансформуємо виведену формулу (5) у вигляд прийнятний для розв'язування:

$$K_{резерв} = K_6 * \frac{K_n * 3П_n}{365-11} * \frac{1}{K_n * 3П_n} \quad (6)$$

Таким чином, після здійснення математичних маніпуляцій отримаємо наступну формулу для розрахунку коефіцієнту формування забезпечення на виплату відпусток:

$$K_{резерв} = \frac{K_6}{365-11} \quad (7)$$

Як видно із запропонованої формули (7) для визначення коефіцієнту формування забезпечення на виплату відпусток бухгалтерській службі достатньо отримати інформацію щодо середньої тривалості відпусток працівників підприємства на плановий рік і не обов'язково застосовувати складну формулу (3).

Пропозиція ґрунтується на тому, що співвідношення планового фонду оплати відпусток до фонду заробітної плати є рівним співвідношенню планової кількості днів відпусток до кількості календарних днів у календарному році за мінусом святкових і неробочих днів.

Внесена пропозиція дозволяє значно спростити розрахунок коефіцієнту формування забезпечення на виплату відпусток, що у свою чергу призведе до скорочення затрат робочого часу на підприємстві та можливостей гнучкого реагування на зміни особового складу підприємства.

Зазначені пропозиції знайшли своє успішне практичне застосування на таких підприємствах м. Тернополя: Товариство з обмеженою відповідальністю «САЮЗ», Приватне підприємство «ТХЛ Палладіум», Товариство з обмеженою відповідальністю «Торгпреса».

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» [Електронний ресурс] // Міністерства фінансів України. Наказ. – 31.01.2000. – № 20. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>;
2. Васильєв Г. Резерв відпусток: від створення до інвентаризації / Г. Васильєв. // Інтерактивна бухгалтерія. – 2015. – № 243/2015. – С. 5-8;
3. Жогова О. Створення резерву на оплату відпусток / О. Жогова // Незалежний аудитор. – 2013. – № 4 (15). – С. 11-17;
4. Прийма Л. Резерв на оплату відпусток: створення та облік / Л. Прийма // Дебет-Кредит. – 2006. – № 21. – С. 8-10;
5. Занько Б. Забезпечення на виплату відпусток: особливості обліку / Б. Занько // Вісник. Офіційно про податки. – 2016. – № 19 (877). – С. 7-16;
6. Пантелійчук С. Резерв відпусток у 2016 р.: коротко про головне! / С. Пантелійчук // Праця і зарплата. – 2016. – № 8 (972). – С. 2-3.



Іванчук В. І.

ст. гр. ОС м – 11

Науковий керівник: Адамик О.В., к.е.н., доцент,
в.о. завідувача кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
Тернопільський національний економічний університет
м.Тернопіль, Україна

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ДОХОДІВ ТА ЇХ МІСЦЕ В УПРАВЛІННІ УСТАНОВАМИ ОСВІТИ

Особливості функціонування установ бюджетної сфери зумовлюють необхідність дослідження нових організаційних підходів до ведення бухгалтерського обліку, оскільки специфіка їх діяльності висуває особливі вимоги до формування інформації, необхідної для облікових та контрольних цілей. В умовах реформування важливим аспектом є визначення сутності доходів.

Сутність поняття доходи в бюджетних установах має дещо інше значення порівняно з цим же поняттям для промислових підприємств. Це зумовлене низкою відмінностей між умовами функціонування бюджетних установ та підприємств.

У Бюджетному кодексі України вказано, що доходи – це податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за адміністративні послуги, власні надходження бюджетних установ) [Помилка! Джерело посилання не знайдено.].

Науковці інакше трактують вказану категорію (табл. 1).

Таблиця 1

Тлумачення сутності поняття «доходи»¹⁴

Автор (джерело)	Визначення
Левицька С.О.	Доходи – це отримані з державного та місцевого бюджетів та генеровані бюджетними організаціями асигнування
Канєва Т.В.	Доходи – це бюджетні асигнування
Лемішовський В.І.	Доходи – це суми надходжень, до бюджетної установи, одержані із загального та спеціального фондів для виконання кошторису доходів і видатків бюджетної установи
Свірко С.В.	Доходи бюджетних установ – це надходження грошових коштів, отримуваних установами за рахунок державних коштів, для виконання кошторису доходів і видатків
Черничук Л. В.	Доходи бюджетної установи – це кошти, які надходять бюджетній установі відповідно до затвердженого кошторису доходів і видатків
Бутинець Ф.Ф.	Доходи – кошти, які надходять бюджетній установі відповідно до затвердженого кошторису доходів і видатків

Отже, аналізуючи наведені визначення, можна відзначити, що більшість авторів визначає доходи як грошові кошти, отримані з певного джерела (загального та/або спеціального фонду). Принципових різниць у них немає, всі перелічені автори ототожнюють їх з надходженнями фінансування з бюджетів.

¹⁴ Джерело [6]



Сучасні економічні реалії, уніфікація національних та міжнародних облікових регламентів вимагають інакшого погляду на визначення характерних ознак вказаних категорій.

МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» визначає доходи як „валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників». При цьому суми, зібрані представником органу державної влади чи іншої урядової організації, не є економічними вигодами або потенціалом корисності, що надходять до суб'єкта господарювання, і не ведуть до збільшення активів чи зменшення зобов'язань, тому їх виключають з доходу [4].

Національним стандартом бухгалтерського обліку державного сектору 124 «Доходи» не надано визначення категорії «доходи». Судячи з контексту НП(С)БОДС 124 суб'єкти державного сектору, окрім бюджетних асигнувань, зараховують і доходи від надання послуг (власні надходження: плата за послуги, що надаються бюджетною установою згідно з її основною діяльністю, надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності, надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна) та інше).

Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі, що регламентує облік доходів, є НП(С)БОДС 124 «Доходи» усі доходи суб'єктів державного сектора віднесено до двох великих груп – доходи від обмінних операцій та доходи від необмінних операцій [5].

Власне склад доходів, що закріплений чинним законодавством, не зазнав суттєвих змін, проте певна трансформація об'єктів обліку відбулась у зв'язку із появою понять обмінних та необмінних операцій. У НП(С)БОДС 124 зазначено, що обмінна операція – це господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань [5]. Необмінна операція – це господарська операція, яка не передбачає передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов [5].

При цьому до доходів від обмінних операцій віднесено бюджетне асигнування; доходи від надання послуг (власні надходження: плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності; надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна); кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право; доходи від продажу (доходи від операцій з капіталом, доходи від продажу нерухомого майна); доходи від відсотків, роялті та дивідендів; інші доходи від обмінних операцій.

До доходів від необмінних операцій віднесено податкові надходження; неподаткові надходження (адміністративні збори та платежі); трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб і від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів; надходження до державних цільових фондів; зобов'язання, що не підлягають погашенню. Облік необмінних операцій регламентує також МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)» [3].

У МСБО 9 «Дохід від операцій обміну», зокрема, зазначено, що доходи можуть виникати від таких операцій та подій обміну: надання послуг; реалізації товарів; використання іншими сторонами активів суб'єкта господарювання, які приносять відсотки, роялті та дивіденди [4].

Якщо перші два варіанти операцій обміну не є новими для вітчизняної облікової практики в бюджетних установах, то відсотки, роялті та дивіденди є відносно новими



об'єктами обліку, оскільки в чинному законодавстві такий вид доходів не виділявся. При цьому МСБО 9 визначено, що відсотки – це плата за використання грошових коштів чи еквівалентів грошових коштів або сум, заборгованих суб'єктові господарювання; б) роялті – плата за використання довгострокових активів суб'єкта господарювання, наприклад патентів, торгових знаків, авторського права та комп'ютерних програм; в) дивіденди або їх еквіваленти – розподіл надлишків власникам інвестицій у капітал пропорційно до їх внесків капіталу певного класу.

Такий поділ відповідає НПСБОДС 124. На даний час податки є об'єктом обліку в системі бюджетів, а гранти, подарунки, благодійні внески віднесені до інших джерел власних надходжень бюджетних установ. Тому як такої трансформації об'єктів обліку не відбулось, проте принципи визначення операцій в якості обмінних чи необмінних є принципово новими для бюджетного обліку [5].

Згідно з Бюджетним кодексом України доходи бюджету та бюджетних установ поділяються на доходи загального та доходи спеціального фонду. Загальний фонд бюджету охоплює всі доходи бюджету, крім тих, що призначенні для зарахування до спеціального фонду.

На рівні бюджетних установ до доходів загального фонду належать кошти, які надходять із загального фонду бюджету для виконання бюджетними установами своїх основних функцій.

До доходів спеціального фонду належать власні надходження бюджетних установ. Спеціальний фонд бюджетної установи – це кошти, які надходять із конкретною метою і використовуються на відповідні видатки за рахунок цих надходжень. Доходи спеціального фонду бюджетної установи складаються із власних надходжень бюджетних установ до доходів за іншими надходженнями спеціального фонду.

Власні надходження бюджетних установ – це кошти, одержані бюджетним установами від надання послуг, виконання робіт, реалізації продукції чи здійснення іншої діяльності, з виконання окремих доручень, а також як гранти та дарунки (благодійні внески). Власні надходження бюджетних установ поділяються на дві групи, кожна з яких формується за підгрупами.

Отже, при порівнянні класифікації доходів відповідно до НПСБОДС 124 і Бюджетного кодексу України можна сказати, що у даних нормативах існують суттєві відмінності, а прийняття національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі істотно впливає на класифікацію доходів бюджетних установ. Існуючий поділ власних надходжень ґрунтується на постійності їх характеру (плата за послуги, що надаються бюджетними установами, інші джерела). Термін «доходи» відповідно стандартів включає як бюджетне асигнування, так і власні надходження бюджетних установ, в основу класифікації доходів покладено наявність у господарській операції обміну послуг, активів на інші активи або погашення зобов'язань.

Список використаних джерел

1. Адамик, О.В. Бюджетні асигнування та дотації суб'єктів державного сектора економіки: їх трактування з метою обліку та відмінності // Торгівля, комерція, підприємництво: збірник наукових праць / [редакц. кол.: Апопій В. В., Куцик П. О., Шевчук В.О. та ін.]. – Львів : Львівська комерційна академія, 2014. – Вип. 16. – 228 с. – С. 141-144. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.lac.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/pidrozdzily/Naukovi_Vydannya/Vydan_Torg/Docs/Torhivlya_komerts_pidpryyemnytstvo16.pdf#page=142
2. Адамик, О.В. Доходи бюджетних установ за методом нарахування в умовах уніфікації облікових систем державного сектору економіки// Вісник Національного університету «Львівська політехніка» „Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і



- проблеми розвитку». – Львів: НУ «Львівська політехніка», 2012. – № 721 – 323 с. – С. 42-48 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12672/1/8_42-48_Vis721menegment.pdf
3. Адамик, О.В. Класифікація доходів учасників бюджетного процесу в умовах уніфікації вітчизняних та міжнародних облікових стандартів // Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту, 2013. – №19. – 220 с. – С. 192-196 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://library.tneu.edu.ua/images/stories/naukovi%20zhurnaly/nauka%20moloda/2013/Nauka_moloda_19_2013.pdf#page=192
 4. МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>
 5. МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
 6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку державного сектору 124 «Доходи»: затв. наказом Мінфіну України від 24.12.2010 № 1629. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>

Кадобна І. В.

ст. гр. ОДС м - 11,

Науковий керівник: Яцишин С. Р., к.е.н., доцент,
кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг
Тернопільський національний економічний університет,
м. Тернопіль, Україна

ПОРЯДОК ТА ПРИНЦИПИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

Ряд науковців-дослідників відзначають, що важливою складовою організації бухгалтерського обліку виступає первинна її організація, яка є головною запорукою безперервної, планомірної діяльності облікових служб установ ДСЕ, ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку, а отже, і всієї установи. Відповідно, формування облікової політики установи державного сектору економіки стає базовою ланкою первинного етапу організації облікового процесу. Облікова політика установ ДСЕ відіграє важливу роль в організації облікової інформації, а відповідно і в формуванні інформаційного забезпечення в процесі управління такою установою. Тому, поряд з іншим, облікова політика несе ще й функціональне навантаження.

У вітчизняній практиці облікова політика стає нормативно-довідковим документом у вигляді сформованого та затвердженого наказу про облікову політику установи [1].

Цей документ координує обліковий процес установ ДСЕ та спрямовує на досягнення основних їх цілей, які ставить перед собою суб'єкт господарювання незалежно від форми власності та напрямку діяльності. Порядок складання цього документа визначає керівник бухгалтерської служби установи ДСЕ та регламентують спеціальні нормативно-правові акти.

Кожна бюджетна установа, виходячи з конкретних умов своєї роботи, може вибрати найбільш прийнятний для себе варіант, який забезпечуватиме надійний контроль за ефективним використанням бюджетних коштів. Тому, сутність облікової політики бюджетної установи можна представити рисунком 1.

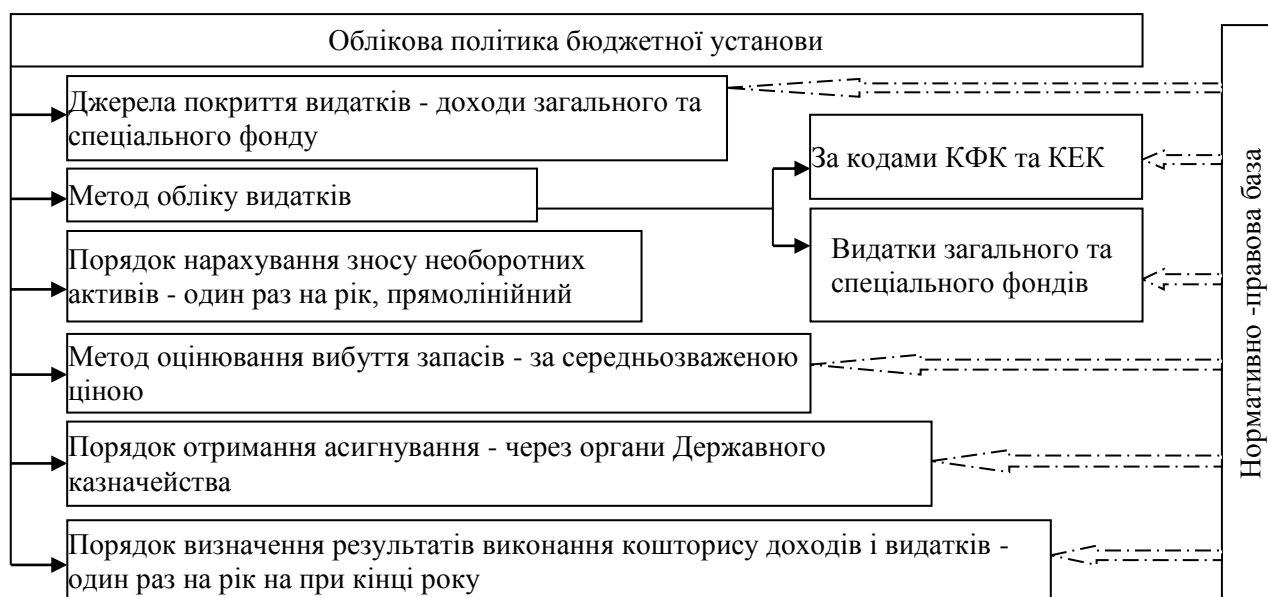


Рис. 1. Зміст облікової політики бюджетних установ

Наявна нині система бухгалтерського обліку бюджетної установи побудована з урахуванням усіх необхідних змін з дотриманням міжнародних принципів і вимог щодо здійснення бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Основні загальнонаукові принципи облікової політики установ ДСЕ представлено в таблиці 1. Саме дотримання зазначених принципів дозволяє спрямовувати облікову політику на інформаційно-аналітичне забезпечення системи управління державними фінансами, забезпечення системи стратегічного бюджетного планування, досягнення ефективності всіх аспектів діяльності установ ДСЕ – як фінансової, так і господарської [2].

Отже, облікова політика установ державного сектору економіки повинна включати такі виміри:

– методичний, на якому здійснюється вибір системи певних способів та прийомів, в основі яких лежать документування, інвентаризація, використання синтетичних та аналітичних рахунків, застосування методу подвійного запису, оцінка, відображення в бухгалтерському балансі та звітності;

– технічний, що включає вибір форм бухгалтерського обліку, а саме вибір способу обробки облікових даних, розробка переліку і форм облікових реєстрів;

– організаційний, який передбачає визначення структури бухгалтерії та розподіл обов'язків між її працівниками тощо [3].

Таким чином, бухгалтерський облік у бюджетних установах – це система контролю за наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів, яка будується на загальноприйнятих у міжнародній практиці принципах, виконує управлінську, контрольну та інформаційну функції, але має певні особливості.

Бюджетні установи є юридичними особами, вони мають замкнену систему обліку і ведуть облікову політику, спрямовану не на зіставлення витрат і результатів праці та отримання прибутку, а на облік видатків у процесі надання нематеріальних послуг.



Таблиця 1

Характеристика основних загальнонаукових принципів облікової політики

Принцип	Характеристика
Законність	відповідність правилам та процедурам, що передбачені законодавчими та нормативними актами
Правильність	сумлінне застосування прийнятих правил та процедур
Достовірність	правдиве відображення у бухгалтерській звітності фінансових операцій, проведених учасниками бюджетного процесу, з дотриманням вимог відповідних нормативних актів
Суттєвість	корисність інформації для підготовки та прийняття економічних рішень
Безперервність	оцінка активів здійснюється, виходячи з того, що процес виконання бюджетів є постійним
Повнота бухгалтерського обліку	всі операції по виконанню бюджетів в органах Державного казначейства підлягають реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку без будь-яких винятків
Дата операції	операції по виконанню бюджетів реєструються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, що відповідає касовому методу ведення бухгалтерського обліку
Обережність	обґрунтована, розсудлива оцінка фактів
Незалежність	відокремленість фінансових бюджетних років (звітних періодів)
Сталість	незмінність методів бухгалтерського обліку, крім випадків істотних змін у діяльності або в правовій базі
Відкритість	інформація, що включається до бухгалтерського обліку та звітності, має бути достатньо зрозумілою і детальною, щоб уникнути двозначності
Співставність	можливість визначення тенденцій виконання бюджету через порівняння інформації, що міститься у бухгалтерському обліку і звітності, за певний період часу
Консолідація	складання зведеної фінансової звітності про виконання бюджетів в цілому по системі Державного казначейства України з урахуванням підвідомчих управлінь та відділень в розрізі бюджетів, за винятком залишків за внутрішньо системними розрахунками.
Своєчасність	забезпечення своєчасною інформацією органів законодавчої та виконавчої влади, які приймають рішення

Так, результат діяльності бюджетної установи визначається виконанням кошторису доходів та видатків. У свою чергу, виділяють доходи загального та доходи спеціального фондів. Отримання таких доходів відбувається шляхом асигнувань через органи Державної казначейської служби. Відповідно контроль за видатками, а також ступінь виконання кошторису контролюється розпорядниками бюджетних коштів вищого рівня. Крім того, сукупність цілей, завдання бюджетної установи повинні бути не лише відображені в її обліковій політиці, а й узгоджуватися з цілями і завданнями розпорядника бюджетними коштами вищого рівня. Методологічні ж аспекти формування облікової політики визначаються керівництвом у рамках діючої нормативно-правової бази.

Також необхідно зазначити, що згідно з п. 5 ст. 8 Закону України № 996-XIV [4] підприємство (установа) самостійно визначають свою облікову політику. Оскільки дія цього ЗУ № 996-XIV поширюється на всі підприємства та установи, не залежно від форм власності та організаційно-правових форм, то можна стверджувати, що й кожна бюджетна установа має право самостійно визначати свою облікову політику. Недостатнє вивчення проблеми формування облікової політики бюджетною установою призводить до того, що на практиці склався стереотипний підхід до цієї процедури.

Головні бухгалтери вітчизняних підприємств та установ нерідко формально підходять до розроблення облікової політики. Таку позицію не можна вважати виправданою, оскільки в установи ДСЕ є реальна можливість сформуванню на основі прийнятої облікової політики достатньо ефективну систему бухгалтерського обліку як елемент управління установою.

Адже своєчасне, повне та достовірне відображення проведених операцій дає змогу керівнику приймати обґрунтовані управлінські рішення, аналізувати роботу установи,



здійснювати й контролювати цільове використання коштів на основі затвердженого кошторису, виявляти незаконні витрати, що підвищить ефективність обліку й фінансово-господарської діяльності бюджетної установи та використання як бюджетних коштів, так і коштів спеціального фонду.

Список використаних джерел

1. Яцишин, С. Р. Об'єктивна необхідність та нормативно правове забезпечення облікової політики підприємства в ринкових умовах господарювання / С. Яцишин // Збірник тез доповідей студентської наукової конференції «Облік і контроль у контексті євроінтеграції» [Тернопіль, 14-15 квітня 2009р.] – Тернопіль, 2009. – С. 30-34. Режим доступу: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17065>.
2. Яцишин, С. Р. Принципи, що використовуються при формуванні облікової політики / С. Яцишин // Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в умовах економічної нестабільності : зб. тез. доп. наук.-практ. конф. – Секція № 4 «Методологічні проблеми та шляхи удосконалення систем обліку, аналізу, ревізії та аудиту в Україні» [Тернопіль, 14 квіт. 2010 р.] / Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – С. 86-91. Режим доступу: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/672>
3. Пушкар, М. С., Щирба, М. Т. Теорія і практика формування облікової політики: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, від 16.07.99 р. № 996 – XIV, Закон України [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
5. Яцишин, С. Р. Аспекти формування облікової політики підприємства // Економічні науки. Збірник наукових праць. Серія «Облік і фінанси». – 2011. – Випуск 8 (29). Ч.4. – С. 491-498.
6. Сисюк, С. В. Облікова політика суб'єктів державного сектору щодо необоротних активів // Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова. – 2016. – Т.21. Випуск 11 (53). – С. 101-106.
7. Лучко, М. Р. Організація обліку в установах державного сектору економіки: реалії сьогодення [Текст] / М. Р. Лучко, Л. Т. Штимер // Науковий вісник Ужгородського університету : Серія: Економіка / редкол.: В.П. Мікловда (гол. ред.), В.І. Ярема , Н.Н. Пойда-Носик та інші. – Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2015. – Вип.1 (45).Том 2. – С. 39-42.
8. Дерій В.А., Мельник Н.Г. Облікова політика в Україні : реалії та перспективи / В. Дерій, Н. Мельник // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №7. – С. 64-65.



Калабухова С. В.

к.е.н., професор кафедри
обліку в кредитних і бюджетних
установах та економічного аналізу,
ДВНЗ Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана,
м. Київ, Україна

ВПЛИВ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА АНАЛІТИЧНІ ПОКАЗНИКИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

В ринковому середовищі зовнішні користувачі бухгалтерської інформації прагнуть знати, за допомогою яких принципів, методів і процедур складалась та чи інша стаття фінансової звітності, тому в примітках до фінансової звітності розкривається та облікова політика, якою керувалося підприємство протягом звітного періоду, здійснюючи облік тих чи інших об'єктів. Згідно Методичних рекомендації щодо облікової політики підприємства [1], розпорядчий документ про облікову політику підприємства включає такі основні елементи: методи оцінки вибуття запасів; періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів; порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат; методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів; вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів; підходи до переоцінки необоротних активів; застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку; метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби – спосіб визначення коефіцієнта сумнівності); перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів; порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг; сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках; перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу; перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); дату визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів; базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу; кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності; періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань; періодичність та об'єкти проведення інвентаризації; визначення одиниці аналітичного обліку запасів; спосіб складання звіту про рух грошових коштів; підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів до первісної вартості або витрат звітного періоду.

Як видно з перелічених вище елементів, облікова політика підприємства є важливим засобом формування основних показників господарської діяльності, оскільки вона має істотний вплив на показники собівартості продукції, прибутку, податків, показників фінансового стану. Облікова політика може виступати інструментом управління витратами, фінансовими результатами, що впливає на значення показників звітності та фінансові коефіцієнти; інструментом управління нарахованими податками; дієвим інструментом практичного вирішення протиріч нормативних актів з бухгалтерського обліку та оподаткування; інструментом уніфікації облікових процедур і зниження їх трудомісткості; інструментом реалізації базових принципів МСФЗ – безперервності діяльності та методу нарахування.



Враховуючи напрацювання авторів наукових публікацій з проблем формування ефективної облікової політики організації [2, 3, 4, 5], всі елементи облікової політики рекомендуємо класифікувати за трьома групами з урахуванням суттєвості впливу на фінансові результати і аналітичні показники фінансової звітності: 1) елементи, що не здійснюють впливу на фінансові результати і аналітичні показники звітності; 2) елементи, за якими неможливо дати однозначну оцінку впливу; 3) елементи з ймовірним впливом на аналітичні показники звітності і фінансові результати, які, в свою чергу, поділяємо на: елементи облікової політики з довгостроковим періодом впливу (більше 12 міс.) та елементи облікової політики з короткостроковим періодом впливу (менше 12 міс.). Класифікацію елементів облікової політики з урахуванням суттєвості впливу на фінансові результати і аналітичні показники фінансової звітності представлено на рис.1.

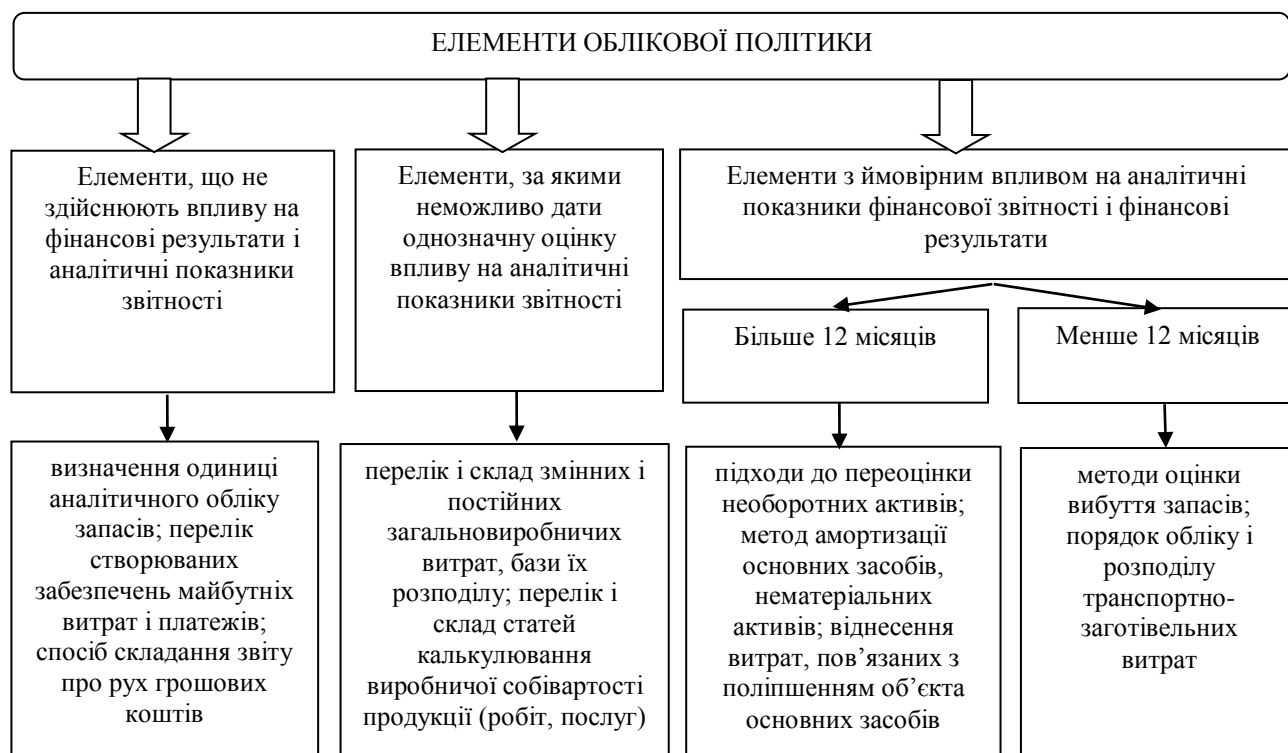


Рис.1. Класифікація елементів облікової політики за ступенем впливу на фінансові результати і аналітичні показники фінансової звітності

До елементів облікової політики, що найбільше впливають на фінансові результати та аналітичні показники фінансової звітності, слід віднести: модель оцінки основних засобів (за первісною вартістю (собівартістю) або за переоціненою вартістю), визначення методу оцінки вибуття запасу (ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, ФІФО або за середньозваженою собівартістю); визначення методу нарахування амортизації (прямолінійний, виробничий або прискорене списання). Використання різних принципів, методів і процедур в обліковій політиці дозволяє маніпулювати фінансовим результатом, що обумовлює незіставність показників фінансової звітності для її аналізу, створення можливостей вуалювання фінансового результату.

Про суб'єктивність облікової політики та її здатність впливати на прибуток підприємства відзначалося у працях прихильників соціологічного підходу до обліку, які вважали, що відносність звітних даних є наслідком ліберальності менеджменту суб'єкта господарювання та відносності оцінок вартості вибуття активів. Також це обумовлено тим,



що доходи завжди впливають з документів на реалізацію товарів і послуг, а величина витрат завжди залежить від облікової політики підприємства і вибору адміністрацією різних методологічних прийомів. Отже, доходи визнаються об'єктивно, а витрати, пов'язані з обчисленням собівартості, – суб'єктивні. Саме звідси й впливає умовність суми валового прибутку підприємства, а відтак й коефіцієнту валової рентабельності реалізованої продукції.

В результаті проведеної переоцінки основних засобів до справедливої вартості змінюється, і значно, фінансовий результат до оподаткування. Дооцінка об'єктів основних засобів призводить до збільшення їх залишкової вартості і, відповідно, до збільшення амортизації. Уцінка веде до зниження амортизації, зменшення витрат і збільшення прибутку. Відтак, фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму уцінки основних засобів, включеної до витрат звітного періоду, та зменшується на суму дооцінки основних засобів. Об'єктами впливу даного елемента облікової політики є собівартість, інші витрати операційної діяльності, капітал у дооцінках, а отже, валюта балансу і вартість активів. В разі переоцінки змінюється величина першого розділу активу балансу, відтак ця зміна вплине на такий показник ділової активності підприємства як фондовіддача. Дооцінка призведе до збільшення величини чистих активів, коефіцієнта фінансової стійкості, коефіцієнта автономії і зменшення таких показників, як рентабельність продажів, рентабельність власного капіталу, рентабельність активів, фондовіддача, капіталовіддача.

Значний вплив на аналітичні показники фінансової звітності має вибір методів оцінки вибуття запасів. Так, метод ФІФО завищує фінансові результати, адже при його застосуванні занижується собівартість внаслідок списання запасів за нижчими «першими» цінами. З точки зору розрахунку показників платоспроможності, метод ФІФО – це найкращий варіант оцінки вибуття запасів, проте він, зазвичай, веде до збільшення податку на прибуток. При виборі способу нарахування амортизації необоротних активів бухгалтеру важливо врахувати, що застосування прискорених методів амортизації збільшить коефіцієнт поточної ліквідності, коефіцієнт забезпеченості власними оборотним капіталом і фондовіддачу, і зменшення, в свою чергу, таких показників як рентабельність продажів, рентабельність активів.

Для того, щоб облікова політика стала не формальним атрибутом облікового механізму, а інформативною базою для прийняття управлінських рішень, необхідно провести аналіз умов господарювання підприємства, його організаційної структури; проаналізувати фактичний стан бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю; та визначити мету формування ефективної облікової політики. До важливих цілей ефективної облікової політики слід віднести раціоналізацію грошових потоків та підвищення інвестиційної привабливості підприємства. Розробка облікової політики, спрямованої на раціоналізацію грошових потоків і збільшення інвестиційних можливостей, стає необхідною, коли підприємство освоює нові ринки збуту, запроваджує інновації, а тому вишукує додаткові фінансові ресурси. Облікова політика, спрямована на формування привабливої для інвесторів та кредиторів фінансової звітності, повинна забезпечити підготовку найбільш привабливої фінансової звітності в частині фінансових коефіцієнтів. У таких умовах доцільно застосовувати прискорені методи амортизації, оптимізувати оподаткування, вивільняти додаткові фінансові ресурси через посилення ділової активності та прискорення оборотності активів.

Таким чином, облікова політика є важливою сполучною ланкою між системою менеджменту і процесом бухгалтерського обліку на підприємстві. Завдяки обліковій політиці роль бухгалтера-аналітика в управлінні сучасним підприємством зростає в зв'язку з тим, що він може брати участь в управлінні показниками бухгалтерського балансу і звітності, показниками податкових декларацій, в інформаційному забезпеченні управлінських рішень через «нормальні» фінансові коефіцієнти. Виходячи із суттєвого впливу облікової політики



на фінансову звітність підприємства, в основу вибору її елементів має бути покладена обрана підприємством стратегія розвитку.

Список використаних джерел

1. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України, Наказ, від 27.06.2013 № 635. – Режим доступу: <http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/>
2. Верига, Ю. А. Облікова політика підприємства: навч. посіб. / Верига Ю. А., Кулик В. А., Ночовна Ю. О., Іванюк С. Ю. — Полтава: ПУЕТ «ЦУЛ», 2015. — 310 с.
3. Кругляк, З. И. Влияние отдельных элементов учетной политики на статьи отчетности и показатели финансового состояния / З. И. Кругляк // Научный журнал КубГАУ. – 2014. – №101(07).
4. Макарова, Н. Н. Анализ подходов к формированию учетной политики / Н. Н. Макарова // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 3.
5. Баранов, П. П. Формирование эффективной учетной политики организации / П. П. Баранов, Т. А. Залышкина // Аваль. – 2006. – №4. – С.79-83.

Королев Ю. Ю.

к.э.н., доцент,

заведующий кафедрой бизнес-администрирования

Мышковец Ю. А.

к.э.н., доцент,

Институт бизнеса и менеджмента технологий,

Белорусский государственный университет,

г. Минск, Республика Беларусь

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА: СТАНДАРТИЗАЦИЯ ФИНАНСОВОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Несомненный прогресс на пути разработки и внедрения Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), безусловно, повысил финансовую транспарентность и сопоставимость показателей отчетности компаний. Есть ряд и других существенных преимуществ во внедрении системы МСФО, которые побуждают отдельные страны или целые международные организации региональной экономической интеграции имплементировать нормы международных стандартов в национальное законодательство или полностью переходить на их использование. Не является исключением и Республика Беларусь: за 2016 год и последующие годы общественно значимые организации (за исключением банков) в нашей стране обязаны составлять годовую консолидированную отчетность в соответствии с МСФО.

Вместе с тем, МСФО до сих пор не подменили собой и не отменили внутреннюю нормативную базу по бухгалтерскому учету. Продолжают действовать Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 102, Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 27.02.2009 г. № 37/18/6 и др. Наряду с ними Министерство финансов Республики Беларусь ввело в действие пять национальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности: «Учетная политика организации, изменения в



учетных оценках, ошибки», «Влияние изменений курсов иностранных валют», «Консолидированная бухгалтерская отчетность», «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» и «Консолидированная бухгалтерская отчетность».

Таким образом можно утверждать, что внедрение МСФО на национальном уровне, в частности в нашей стране, в системе финансового учета происходит последовательно, с учетом национальных особенностей и специфики. На этом фоне специалисты стали отмечать нарушение традиционных связей финансового учета с локальными практиками ведения управленческого учета и контроллинга, складывавшимися в течение ряда десятилетий в профессиональном сообществе контроллеров и управленческих бухгалтеров различных стран. В качестве примеров таких региональных достижений в области управленческого учета и контроллинга можно привести:

- Tableau de bord – французскую версию системы сбалансированных показателей, история использования которой насчитывает более 40 лет [1];
- Grenzplankostenrechnung (GPK) – используемую в Германии систему гибкого калькулирования себестоимости продукции, базирующегося на применении метода Activity Based Costing [2];
- Британскую концепцию Beyond Budgeting Movement, ограничивающую использование бюджетирования в практике управленческого учета [3];
- Применяемые в скандинавских странах интеллектуальные отчеты о капитале (Intellectual Capital Statements) [4].

К перечисленным методикам можно отнести и нормативный метод учета затрат, который является ничем иным как модификацией западного «стандарт-коста» и который в годы первых советских пятилеток, когда мы активно учились у американцев, был адаптирован и широко внедрен на отечественных предприятиях.

Приведенные выше методики и инструменты, а также влияние глобальных экономических кризисов подчеркивают все более значимую роль управленческого учета как отрасли экономических знаний. Для компаний исключительную важность приобретает достоверность учета создания стоимости (value creation) нежели последующая оценка своих активов (valuation), на чем делает акцент финансовый учет. Неслучайно Гэри Биддл, профессор кафедры учета Университета Гонконга, оценивая взаимосвязь управленческого и финансового учета, описывает ее достаточно нетрадиционно – как аналог солнечной системы. Биддл рассматривает управленческий учет именно в качестве солнца – система управленческого учета генерирует энергию в виде непосредственных учетных данных определяющих финансовый результат компаний, а финансовый учет выполняет лишь функцию луны – просто отражая и интерпретируя сведения управленческого учета.

В связи с этим в настоящее время можно констатировать, что и менеджеры компаний, и внешние аудиторы остро нуждаются в стандартизированных и надежных данных управленческого учета для корректного использования международных стандартов финансовой отчетности и должной аналитической поддержки принятия управленческих решений.

По мнению советника финансового директора компании SAP Юргена Даума основными вызовами, обуславливающими необходимость создания международных стандартов управленческого учета являются:

- глобализация;
- необходимость обновления существующего инструментария управленческого учета;
- учет различий в стандартизации финансового и управленческого учета.

Влияние глобализации проявляется в том, что бизнес компаний становится все более международным и поэтому возникает необходимость в стандартизации практик контроллинга и управленческого учета не только на национальном, но и международном



уровне. При этом следует учитывать, что методики лучших локальных национальных концепций ведения управленческого учета и контроллинга могут быть успешно использованы и на международном уровне.

Необходимость обновления инструментария управленческого учета вызвана тем, что традиционно этот вид учета был сфокусирован в большей степени на учете затрат (cost accounting) и сформировался практически столетие тому назад, когда основой создания стоимости выступало массовое производство. Сегодня же стоимость создается посредством осуществления компаниями в том числе и таких видов деятельности как продажи и маркетинг, научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки. Также стоимость может образовываться в результате создания новых бизнес-моделей либо как следствие проведения сделок по приобретению и поглощению компаний. Концепции или инструменты, позволяющие вести управленческий учет в этих новых сферах создания стоимости, до сих пор не разработаны, соответственно, топ-менеджеры компаний практически не получают должной учетно-аналитической поддержки в процессе выбора оптимальных управленческих решений, направленных на рост стоимости компании в будущем. Определенными возможностями отражения процесса создания стоимости в компании обладают такие концепции как, например, сбалансированная система показателей (Balanced Scorecard), но задача адаптации существующего инструментария управленческого учета для целей наиболее полного отражения создания стоимости в целом является крайне актуальной.

И последнее, на что, по нашему мнению, следует обратить внимание в первую очередь, – это различия в стандартизации финансового и управленческого учета. Стандарты управленческого учета в отличие от МСФО должны предоставлять компании опциональный выбор из наиболее успешных методик его ведения, описываемых в конкретном стандарте, нежели представлять собой некий свод фиксированных и обязательных правил. С подобной инициативой использования при разработке международных стандартов управленческого учета существующих и хорошо зарекомендовавших себя европейских концепций ведения управленческого учета и контроллинга выступает в частности Международная группа контроллинга (International Group of Controlling, IGC).

Таким образом, наличие комплекса международных стандартов управленческого учета позволит финансовому сообществу получить усовершенствованный, транспарентный и стандартизированный его инструментарий, соответствующий современным бизнес-реалиям и понятный всем заинтересованным пользователям информации.

Список использованных источников

1. Fernandez, A. *Les Nouveaux Tableaux de Bord Des Managers*, Paris, 2003.
2. Mocciano Li Destri A., Picone P. M. & Minà A., *Bringing Strategy Back into Financial Systems of Performance Measurement: Integrating EVA and PBC*, *Business System Review*, Vol 1., Issue 1. pp.85-102, 2012.
3. Goode, M. and Malik, A., ‘Beyond budgeting: the way forward?’, *Pakistan Journal of Social Sciences*, vol. 31, no.2, pp. 207-214, 2011.
4. J. Mouritsen, P.N Bukh, and B. Marr, “Reporting on intellectual capital: why, what and how?” *Measuring Business Excellence*, Vol. 8 No. 1, pp. 46 – 54, 2004.



Коротаев С.Л.

д.э.н., профессор,
кафедра бухгалтерского учета, анализа и
аудита в отраслях народного хозяйства,
Белорусский государственный экономический университет,
г. Минск, Республика Беларусь

МСФО В БЕЛАРУСИ: ЦЕЛЕСООБРАЗНОСТЬ, ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ ПРИМЕНЕНИЯ

В соответствии со статьей 17 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» [1] общественно значимые организации, начиная с отчетности за 2016 год, обязаны составлять годовую консолидированную отчетность в соответствии с МСФО.

При этом с 1 января 2017 года в соответствии с постановлением Совета Министров Республики Беларусь [2] на территории Беларуси введены в действие 42 МСФО и 26 разъяснений к ним, принимаемые Фондом международных стандартов финансовой отчетности.

Одновременно в рамках мероприятий по переходу на принципы МСФО Министерством финансов осуществляется системная работа по кооптированию прогрессивных элементов МСФО в национальные стандарты по бухгалтерскому учету и отчетности. Указанное свидетельствует о значительном прогрессе в вопросах гармонизации национальной системы учета с МСФО.

Вместе с тем, как показывает практика, субъекты хозяйствования, обязанные составлять отчетность в соответствии с МСФО, сталкиваются в этой работе со значительными трудностями, обусловленными как объективными, так и субъективными причинами. Более того, по мере понимания сути МСФО у бухгалтеров и специалистов, занимающихся вопросами бухгалтерского учета, возникают существенные сомнения в целесообразности перехода на МСФО и, соответственно, проведения аудита отчетности, составленной в соответствии с МСФО.

Выделим следующие проблемы и обусловленные ими вопросы, касающиеся целесообразности и эффективности применения МСФО в Республике Беларусь:

1. Многие нормы, предусмотренные МСФО, не могут быть применены в национальной системе бухгалтерского учета в силу целого ряда объективных причин, обусловленных доминированием в Беларуси государственной формы собственности, неразвитостью рынка ценных бумаг, национальными традициями бухгалтерского учета и т.д., что изначально исключает возможность применения МСФО в расширенном (полном) формате.

2. Нормы МСФО, принципиальным образом отличающиеся от норм национального законодательства, достаточно сложны для понимания отечественными бухгалтерами, что делает невозможным параллельное ведение учета по МСФО силами самих коммерческих организаций. Как результат, на практике осуществляется трансформация национальной отчетности в формат МСФО с последующим проведением аудита такой отчетности силами международных аудиторских компаний, имеющих собственные методики трансформации и обладающих опытом выполнения таких работ.

3. Переход на МСФО не означает обеспечение безусловной прозрачности и достоверности финансовой отчетности. Это обусловлено тем, что аудит отчетности, составленной в формате МСФО, освобождает от проведения аудита отчетности, составленной в соответствии с нормами национального законодательства (ст. 17 Закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» [3]). В этой связи, очевидно, что неподтвержденная национальная отчетность, трансформированная в формат МСФО,



содержит в себе все риски, обусловленные не проведением аудита отчетности на предмет ее соответствия нормам национального законодательства.

4. Переход на МСФО (трансформация отчетности в формат МСФО) с последующим проведением аудита отчетности, составленной в соответствии с МСФО, должен быть обусловлен объективными причинами, а не формальными требованиями обязательного аудита, как это следует из законодательства.

На практике в подавляющем числе случаев результаты аудита отчетности, составленной в соответствии с МСФО, являются неостребованными и никому не нужными. В итоге, несмотря на существенные расходы, связанные с проведением такого аудита, его результаты пылятся в кабинетах директоров и главных бухгалтеров организаций-заказчиков аудита.

5. Трансформация национальной отчетности в формат МСФО не означает, что при такой трансформации, проводимой в отношении одной и той же организации разными аудиторскими компаниями, будет достигнут одинаковый результат и сделаны идентичные выводы. И результат, и выводы могут быть разными в силу разных методик трансформации, разных формул, применяемых при трансформации, и т.д.

6. В силу закрытости механизмов трансформации проверить правильность трансформации национальной отчетности в формат МСФО в своей основе не представляется возможным. Соответственно, вызывают значительные сомнения и результаты аудита достоверности финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО.

7. Недостаточные знания принципов МСФО, закрытость механизмов трансформации национальной отчетности в формат МСФО обуславливают неспособность национальных аудиторских компаний конкурировать в части оказания услуг по аудиту отчетности в соответствии с МСФО с международными компаниями, устанавливающими более высокую стоимость своих услуг, чем стоимость услуг национальных аудиторских компаний.

8. Аудит бухгалтерской отчетности, проводимый силами международных аудиторских компаний представляет, с нашей точки зрения, определенную угрозу в части национальной безопасности страны, поскольку в ходе аудита аудиторы нередко получают доступ к информации, представляющей не только коммерческую, но и государственную тайну (объемы производства стратегического сырья (выпуска стратегической продукции), контрактные цены, стратегические партнеры, условия договоренностей с ними и т.д.).

9. Ряд национальных стандартов и инструкций по бухгалтерскому учету и отчетности, подготовленных с учетом норм МСФО, не находят своего практического применения, что обусловлено, во-первых, либо их сложностью, либо отсутствием конкретных методик расчета соответствующих показателей и порядка включения их в отчетность. Это относится, прежде всего, к национальному стандарту «Консолидированная бухгалтерская отчетность» [4] (далее – НСБУиО № 46), Инструкции по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств [5] (далее – Инструкция № 113) и ряду других.

Так, например, НСБУиО № 46 вводит такие нетрадиционные для национальной системы учета понятия, как «нереализованная прибыль (убыток)», «неконтролирующая доля», «гудвилл» и др. Порядок расчета названных показателей хотя и частично определен, однако он имеет настолько общий характер, что сформировать консолидированную отчетность без выпуска дополнительных разъяснений к этому порядку практически невозможно. Как результат, несмотря на то, что стандарт действует с 1 января 2015 года, консолидированная бухгалтерская отчетность в соответствии с этим стандартом субъектами хозяйствования практически не составляется. Не применяется сегодня и Инструкция № 113, несмотря на то, что она обязательна для применения всеми субъектами хозяйствования с 1 января 2012 года.



Особо следует отметить, что, несмотря на осуществляемые меры по гармонизации национальной системы учета с нормами и принципами МСФО, государственными органами управления нередко принимаются такие решения в сфере учета, которые принципиальным образом не увязываются с нормами МСФО и существенно искажают показатели финансовой отчетности. Так, например, субъектам хозяйствования до настоящего времени разрешено не начислять амортизацию, аккумулировать курсовые разницы на счетах учета расходов будущих периодов. До 2017 года в стране действовала норма, согласно которой проценты по кредитам и займам, полученным на приобретение основных средств, разрешалось относить на увеличение стоимости таких средств после ввода их в эксплуатацию, что в целом противоречит международным подходам и ведет к искажению финансовых результатов хозяйствующих субъектов.

Учитывая обозначенные выше проблемные вопросы, считаем возможным сделать следующие выводы и предложения:

1. Реализация принципов и норм МСФО не может быть абсолютной и не учитывать те или иные аспекты национального учета, обусловленные многолетними традициями учета, экономическими и социальными аспектами, характерными для конкретного временного периода и конкретной страны. В этой связи, по нашему мнению, следует говорить не о внедрении и не о переходе на МСФО, а о гармонизации национальной системы учета с МСФО.

2. Гармонизация национальной системы учета с МСФО – это не одномоментное мероприятие, особенно с учетом постоянных корректировок международных стандартов, а системный и последовательный комплекс мер по кооптированию в систему национального учета действительно эффективных механизмов учета и составления отчетности, обеспечивающих достоверное отражение финансового состояния хозяйствующих субъектов.

3. В странах с переходной экономикой, имеющих значительные трудности перехода на рельсы рыночной экономики, испытывающих периодические инфляционные и девальвационные потрясения, наблюдается существенное директивное вмешательство в методологию учета, ориентированное в своей основе на приукрашивание результативности работы хозяйствующих субъектов и экономики в целом, что ведет к недостоверности как финансовой, так и статистической отчетности. Полагаем, что такие вмешательства недопустимы, поскольку они не ведут к улучшению результативности работы организаций, а лишь вуалируют их реальное финансовое положение.

4. Разрабатываемые на основе МСФО национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности должны иметь не общий, а конкретный характер, позволяющий применять их на практике.

5. Приоритет в осуществлении аудита бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с МСФО, должен отдаваться не международным аудиторским организациям, имеющим монопольное положение по данному сегменту услуг и работающим по более высоким расценкам, а национальным аудиторским компаниям.

6. В целях повышения достоверности бухгалтерской отчетности полагаем необходимым отменить норму ст. 17 Закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности», согласно которой организации, прошедшие аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной в соответствии с МСФО, не должны проводить аудит годовой индивидуальной и консолидированной отчетности, составленной в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Список использованных источников

1. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 12.07.2013 г., № 57-З.
2. О введении в действие на территории Республики Беларусь международных стандартов финансовой отчетности и их разъяснений, принимаемых Фондом международных



- стандартов финансовой отчетности: постановление Совета Министров и Национального банка Респ. Беларусь, 19.08.2016 г., № 657/20.
3. Об аудиторской деятельности: Закон Респ. Беларусь, 12.07.2013 г., № 56-3.
 4. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность»: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 30.06.2016 г., № 46.
 5. Инструкция по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 31.10.2011 г., № 113.

Магомедова М. М.

магистрант, специальность «Учет, анализ и аудит»,
Научный руководитель: Ибрагимов А. Х., к.э.н., доцент,
кафедра бухгалтерского учета,
ФГБОУ ВО Дагестанский государственный университет,
г. Махачкала, Россия

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

Учетная политика, большинством бухгалтеров рассматривается как документ, наличие которого просто необходимо на любом предприятии, а формирование связано с затратами времени и сил, зачастую забывая о выгодах. В большинстве случаев, разработка учетной политики происходит в спешке, не уделяя этому особого значения.

Помимо этого, именно грамотно составленная учетная политика является важнейшим инструментом управления экономической деятельностью предприятия, позволяет обеспечить необходимой информацией всех заинтересованных пользователей и обеспечить эффективность деятельности организации.

Результат процесса по разработке или совершенствованию различен: или же учетная политика охватывает буквально все насущные аспекты, или представляет собой добросовестное изложение документов, регулирующих учетную политику.

Итак, что же такое учетная политика?

Учетная политика – это внутренний документ организации или индивидуального предпринимателя, которым регламентируется порядок организации бухгалтерского и налогового учета.

В учетной политике закрепляют выбор способа учета из тех, которые допускает законодательство, если же способ учета какой-либо операции единственный, то указывать его не надо. В тех случаях, когда способ учета хозяйственной операции законом не предусмотрен, его надо разработать самостоятельно и прописать в учетной политике.

Обычно учетную политику формируют каждый год, но если на новый год ее не утвердили, то продолжает действовать прошлогодняя. В течение года документ можно только дополнять, если в деятельности налогоплательщика появился новый вид деятельности (например, торговая организация стала оказывать еще и услуги по сервисному обслуживанию этих товаров) или законом внесены изменения в положения о бухучете или налогах. Что касается уже закрепленных в ежегодной учетной политике положений, то изменять их можно только с нового года.

Только что созданная организация должна утвердить учетную политику для бухучета не позднее 90 дней со дня регистрации (п. 9 ПБУ 1/2008), а для целей расчета НДС – до



конца квартала, в котором она была зарегистрирована. При этом признается, что организация применяет учетную политику с момента государственной регистрации.

Что же касается разработчика учетной политики, то всем известно, что ее разрабатывает главный бухгалтер или другое лицо, отвечающее за учет, а утверждает – руководитель.

Учетная политика является одним из основных стандартов экономического субъекта, которая требует грамотного составления как для целей бухгалтерского, так и для налогового учета.

Обычно в случаях проверки экономического субъекта контролирующими органами учетная политика запрашивается в обязательном порядке. Если в учетной политике отражается полнота раскрытия информации касательно ведения бухгалтерского и налогового учета, и если эти данные обоснованы требованиями законодательства, это позволит избежать ошибок в дальнейшей работе бухгалтерии организации.

Также, важно заметить, что состав и содержание учетной политики должны обеспечивать рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации.

Основная цель деятельности предприятия может быть достигнута только в случае правильно организованной системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, который, в свою очередь, зависит от выбранных методов учета и правильного распределения прав и обязанностей персонала предприятия.

Процесс формирования учетной политики вызывает немало трудностей. Проблемы возникают уже на первых этапах работы над учетной политикой – при определении приоритетных направлений построения системы учета в организации. Эти направления, как мы знаем, зависят от целей, которые преследуются составителями учетной политики.

Вариативность подходов к учетной методологии приводит к разнообразию формируемых на ее базе показателей и их конкретных значений. Естественно, составители учетной политики прогнозируют в будущем значение отдельных показателей, которые выгодны одним участникам хозяйственных процессов и невыгодны другим.

Как мы уже отметили разработка, и тем более совершенствование учетной политики является самым сложным процессом, предполагающим изучение особенностей ведения бизнеса, анализ действующего законодательства, проведение различных расчетов и т.д.

Однако процесс формирования учетной политики организации не заканчивается ее разработкой, а продолжается в течение всего периода существования компании. После создания учетной политики ее необходимо регулярно пересматривать и совершенствовать. И соответственно сам процесс совершенствования должен включать такой пункт как повышение качества учетной политики.

Повышение качества учетной политики в свою очередь, заключается в улучшении ее характеристик по таким критериям, как: полнота, непротиворечивость, обоснованность и рациональность методов учета и др.

Руководство компании должно постоянно осуществлять контроль за созданием и совершенствованием учетной политики, а также за ее применением, поскольку он является важным и неотъемлемым элементом системы внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности.

Без осуществления внутреннего контроля за формированием и применением учетной политики компании не удастся создать эффективной системы внутреннего контроля, непротиворечащий и отвечающий всем необходимым требованиям.

Подводя итог, можно подчеркнуть, что процесс формирования и совершенствования учетной политики является неотъемлемой частью в жизненном цикле предприятия, требующий затрат времени и рабочей силы. Ведь он не заканчивается только на формировании учетной политики, ее необходимо постоянно пересматривать, дополнять,



обновлять, а при необходимости и заменяют определенные моменты. И только при правильно сформированной учетной политике можно добиться эффективного производства и роста предприятия в будущем.

Список использованной литературы

1. Кондраков, Н.П. Учетная политика организаций на 2010год; в целях бухгалтерского, финансового, управленческого учета. М., 2010.
2. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М., 2010.
3. Безверхая, Е. А. Роль учетной политики в управлении финансовой устойчивостью организации / Е. А. Безверхая, Е.В. Коваленко // Бухгалтерский учет . – 2012.

Манатилова Н.С.

магистрант

ФГБОУ ВО Дагестанский государственный университет,
г. Махачкала, Россия

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Учетная политика организации относится к четвертому уровню системы нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Учетная политика организации – это совокупность ведения бухгалтерского учета, включающая первичное наблюдение (документация и инвентаризация), стоимостное измерение (оценка и калькуляция), текущую группировку (счета и двойная запись) и итоговое обобщение (балансовое обобщение и отчетность) фактов хозяйственной деятельности [2, п. 1.2]. Учетная политика разрабатывается всеми организациями независимо от организационно-правовой формы собственности.

Основополагающим в вопросах формирования и раскрытия содержания учетной политики организации является положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» [2], утвержденного приказом Минфина России от 6 октября 2008 года №106н. На финансово-хозяйственную деятельность организации оказывает влияние не только бухгалтерское, но и налоговое законодательство.

В системе формирования учетной политики в соответствии с законодательным регулированием бухгалтерского учета основополагающим является положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008.

Новые компании должны уложиться в 90 дней со дня создания, то есть внесения сведений в ЕГРЮЛ [2, п. 4, 8, 9] для формирования учетной политики.

Учетная политика для целей бухгалтерского учета должна применяться последовательно из года в год с момента создания организации. Так что ее достаточно утвердить один раз. Готовить такой документ ежегодно не требуется. Также не нужно продлевать старую учетную политику на текущий год.

Изменения в учетную политику вносят, если организация меняет выбранный способ учета [2, п. 10]:

1) в связи с изменением законодательства. Такие изменения применяют с момента вступления в силу соответствующего нормативного акта. Причем если изменившийся закон обязывает организацию применять какой-то способ учета, то она обязана это делать, даже если изменения в ее учетную политику еще не внесли;



2) по собственному желанию. Допустим, организация оценивала МПЗ при списании по методу ФИФО, а потом – по средней себестоимости. Такие изменения учетной политики применяют не ранее начала отчетного периода, который следует после утверждения. Хотя некоторые способы учета нельзя изменять в течение определенного периода. Скажем, поменять нелинейный способ амортизации в целях налогообложения прибыли на линейный можно не чаще одного раза в пять лет.

Изменить бухгалтерскую учетную политику можно только с начала финансового года, если иная дата не обусловлена самой причиной внесения изменений [2, п. 12].

Принятая организацией учетная политика оформляется организационно-распорядительным документом-приказом или распоряжением [2, п.8]

Вновь созданные организации, как уже было отмечено, в том числе возникшие в результате реорганизации, оформляют разработанную учетную политику не позднее 90 дней со дня государственной регистрации, т.е. внесения сведений о ее создании в ЕГРЮЛ [2, п.4,8,9].

Если организация существует более длительное время, но ее учетная политика не утверждена, ее следует составить незамедлительно, описав в ней уже применяемые способы учета.

Если организация внесла изменения в учетную политику, то она должна оформить это организационно-распорядительным документом [2, п.11].

Правила формирования учетной политики организаций устанавливает ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Положение утверждено приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н. На основании данного документа при формировании учетной политики утверждаются [2, п.4]:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- способы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Учетная политика организации должна обеспечивать полноту и своевременность отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности.

Если организация, которая применяет упрощенку, является субъектом малого предпринимательства, то для нее предусмотрена возможность упростить способы ведения бухгалтерского учета [1, п. 3 ст. 20].

Обособленные подразделения должны применять учетную политику, которую директор утвердил для компании в целом [2, п. 9].

Очевидно, что не следует разрабатывать и утверждать слишком объемную учетную политику. Несомненно, что неуместно делать учетную политику очень громоздкой и большой, переписывая в нее нормативно-правовые акты по бухгалтерскому учету, но формировать учетную политику из нескольких предложений тоже не стоит.

Не считается изменением учетной политики утверждение способа бухгалтерского учета фактов хозяйственной жизни, которые по существу отличаются от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации [2, п.10].

При возникновении новых по своей сути фактов хозяйственной жизни организация может дополнить учетную политику соответствующими способами бухгалтерского учета. Такие дополнения оформляются организационно-распорядительным документом (например,



приказом) аналогично изменениям в учетной политике и применяются с момента возникновения новых фактов хозяйственной жизни.

Применение подсказок.

Организации, которые пользуются справочно-правовыми системами (Гарант, Консультант), могут воспользоваться официальными подсказками. Например, в СПС «Консультант» приведены образцы учетной политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения для:

- торговой организации на ОСН;
- производственной организации на ОСН;
- организации на УСН;
- организации, уплачивающей ЕВНД.

В специальной литературе достаточно публикаций, посвященных проблемам учетной политики, включая рекомендации типовых ее вариантов по предприятиям различных видов деятельности. Как правило, в указаниях по подготовке годового отчета также приводятся примеры учетной политики на очередной год.

Среди новых сервисов следует отметить «Конструктор учетной политики» в СПС «Консультант». Конструктор учетной политики для целей бухгалтерского предназначен для коммерческих организаций, которые ведут бухгалтерский учет методом двойной записи с применением Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.

С его помощью могут формировать учетную политику для целей бухгалтерского учета независимо от того, какой режим налогообложения (ОСН, УСН и проч.) ими применяется.

В конструкторе учетной политики не отражены особенности бухгалтерского учета страховых и сельскохозяйственных организаций, а также организаций-пользователей недр, несущих затраты на освоение природных ресурсов.

Использование конструктора позволяет учесть, например, такие вопросы, которые характеризуют организацию:

- вновь созданный либо существующий субъект;
- размер бизнеса;
- наличие обособленных подразделений, выделенных на отдельный баланс;
- обязательность проведения аудита и публикации бухгалтерской отчетности;
- относится организация к микрофинансовым либо эмитентам публично размещаемых ценных бумаг;
- заключен ли договор бухгалтерского аутсорсинга.

Конструктор позволяет:

- выбрать форму ведения бухгалтерского учета;
- определиться с применением форм первичных документов;
- способов представления документов и регистров.

Список использованных источников

1. О бухгалтерском учете ФЗ от 06.12.11. № 402-ФЗ (ред. От 04.11.14) // Справочно-правовая система «Консультант плюс». [Электронный ресурс] / Компания «Консультант плюс».
2. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».
3. Журнал «Бухгалтерский учет». – № 12. – 2015.



Мельник Н.Г.

к.е.н., доцент

кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет,
Тернопіль, Україна

РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ НА МІЖНАРОДНОМУ РІВНІ

Суттєві відмінності в діючій практиці ведення обліку та методиці формування фінансової звітності компаній різних країн світу ускладнюють сприйняття інформації та її інтерпретацію користувачами для прийняття рішень. Глобалізація, яка на сьогоднішній день є об'єктивним явищем, зумовлює необхідність регулювання обліку в міжнародних масштабах. Таке регулювання здійснюється безліччю міжнародних організацій, які прямо або опосередковано впливають на формування й розвиток обліку та звітності з метою їх гармонізації і стандартизації.

Ткач В.І. та Ткач М.В. організації, які впливають на міжнародну систему обліку, поділяють на такі групи: міжурядові організації; міжнародні професійні організації; міжнародні профспілкові організації [1, с. 18-26].

Голов С.Ф. суб'єкти гармонізації обліку класифікує у дві групи: політичні організації та професійні організації, кожна з яких, в свою чергу, може бути представлена як на міжнародному так і на регіональному рівнях. Разом з тим Голов С.Ф. зазначає, що в процесах гармонізації обліку беруть участь багато організацій, а безпосередньо керують кілька наднаціональних органів, до яких автор відносить Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) та Міжнародну федерацію бухгалтерів (МФБ) [2, с. 9]. Обидві ці організації були створені ще у 70-х роках минулого століття в результаті спільних зусиль професійних бухгалтерських організацій багатьох країн світу. Якщо порівнювати мету їх діяльності, то РМСБО бере на себе відповідальність за всі питання, що стосуються міжнародних стандартів обліку і звітності, в той час МФБ функціонує як глобальна організація бухгалтерської професії та займається іншими питаннями, які стосуються обліку та аудиту. Зазначимо, що діяльність РМСБО і МФБ визнається різноманітними міжнародними та міжурядовими організаціями [3, с. 510].

Галузіна С.М., Пупшис Т.Ф. поділяють організації, які займаються питаннями гармонізації та стандартизації обліку, на регіональні та міжнародні (світові) [4, с. 138].

Ноубс К. та Паркер Р. класифікують такі організації на світові та регіональні, які в свою чергу, підрозділяються на державні, професійні, незалежні, змішані. При цьому до світових професійних організацій відносять РМСБО та МФБ і зазначають, що функції даних органів у процесах регулювання обліку на міжнародному рівні помітно відрізняються. Подібна класифікація міститься на офіційному сайті Інституту присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу (Institute of Chartered Accountants in England and Wales).

Робертс К., Уїтман П. та Гордон П. дотримуються такої класифікації міжнародних бухгалтерських організацій: регіональні та міжнародні приватні організації, урядові та міжурядові організації [5, с. 11-12].

Голов С.Ф. зазначає, що на глобальному рівні жодний орган не здійснює одноосібно функції моніторингу і забезпечення дотримання МСФЗ [2, с. 25].

Більшість регіональних професійних організацій зосереджують свої зусилля на питаннях освіти, організації конференцій і загального поширення інформації серед своїх учасників та у бізнесових колах. Деякі професійні організації виступають у якості регіональних експертів та намагаються у міру своїх повноважень вплинути на процеси розвитку обліку на глобальному рівні.



На практиці у питаннях гармонізації обліку діяльність як регіональних так і міжнародних організацій тісно переплітаються. Наприклад, ряд міжнародних організацій беруть участь в процесах впровадження МСФЗ на регіональному рівні (наприклад, Асоціація держав Південно-Східної Азії), тоді як Організація Об'єднаних Націй, Міжнародна організація комісій з цінних паперів залучаються до даного процесу на міжнародному рівні. Дві найважливіших організації в цій діяльності – РМСБО та МФБ – також сприяють гармонізації обліку та звітності як на регіональному так і на глобальному рівнях.

Виключну роль професійних неурядових бухгалтерських організацій підкреслює Штурміна О.С., яка зазначає, що державні органи не втручаються у процеси розробки і створення міжнародних стандартів обліку [6, с. 20].

В той же час, як зазначає Верон Н., функції і завдання, які виконує РМСБО як неурядова організація та рішення якої безпосередньо впливають на методи ведення обліку в усьому світі, є справжньою революцією в управлінні світовою економікою. Тобто урядові інституції в даному аспекті не мають монополії [7, с. 25].

На думку Беббінгтон Д. та Сонг Е. професійні міжнародні бухгалтерські організації необхідні для узгодження та стандартизації обліку, а також для підтримки зусиль РМСБО. Метою цих організацій є усунення бар'єрів на шляху інвестиційних потоків між країнами та допомога ефективному розподілу фінансових ресурсів у глобальному масштабі. До таких організацій відносять Організацію Об'єднаних Націй (ООН), Світовий банк, Організацію економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), Світову організацію торгівлі, (СОТ), Європейський союз (ЄС), Міжнародну Комісію з цінних паперів (IOSCO) [8].

Доцільно зауважити, що для зменшення різноманітності та гармонізації стандартів і практик бухгалтерського обліку на міжнародному рівні на діяльність професійних бухгалтерських організацій постійний вплив здійснюють транснаціональні компанії, фондові біржі, компанії «Великої четвірки» (Big Four) регулятори цінних паперів, міжнародні кредитні установи, такі як Світовий банк, а також інші міжнародні організації, наприклад Велика двадцятка – G20.

Більшість професійних бухгалтерських організацій також об'єднуються з метою підвищення їх впливовості. Наприклад, у 2005 році був сформований Глобальний бухгалтерський альянс (Global Accounting Alliance, GAA) – міжнародна коаліція 10 провідних світових професійних бухгалтерських організацій.

Головною метою усіх професійних міжнародних бухгалтерських організацій, альянсів, коаліцій, об'єднань, мереж є обмін інформацією, співпраця з національними та наднаціональними регулюючими органами, урядами та зацікавленими сторонами з питань глобалізації бухгалтерського обліку.

Список використаних джерел

1. Ткач В.И. Международная система учета и отчетности / В.И. Ткач, М.В. Ткач. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 160 с.
2. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспектив розвитку: Монографія / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
3. Мельник Н.Г. Історія виникнення і розвитку міжнародної системи обліку / Н.Г.Мельник // Журнал європейської економіки. – 2013. – Т. 12 (№ 4). – С. 507-518.
4. Галузіна С. М. Международный учет и аудит / С.М.Галузіна, Т. Ф.Пупшис. – СПб.: Питер, 2006. – 272 с.
5. International Financial Reporting: A Comparative Approach / Clare Roberts, Pauline Weetman, Paul Gordon. - Pearson Education, 2005. – 708 p.
6. Штурміна О.С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебное пособие / О. С. Штурміна. – Ульяновск: УлГТУ, 2010. – 247 с.



7. Veron, Nicolas The Global Accounting Experiment / Nicolas Veron // Bruegel blueprint series, Volume 2, 2007. – 71 p.
8. Bebbington, Joseph and Song, Esther. (2004) The Adoption of IFRS in the EU and New Zealand: A Preliminary Report. National Centre for Research on Europe Paper [Working Paper] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://aei.pitt.edu/10940/>
9. Яцишин, С. Р. Ознаки міжнародної системи бухгалтерського обліку / Світлана Яцишин // Формування інформаційного потенціалу бухгалтерського обліку, контроль, аналіз та аудит в умовах глобальних економічних змін : матеріали міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. ПДАТУ [Камянець-Подільський, 18-19 квітня 2013 р.] – Тернопіль : Крок, 2013. – С. 202-205.
10. Яцишин, С. Р. Міжнародний досвід стандартизації обліку / С. Яцишин // Методологічні проблеми та шляхи удосконалення систем обліку, аналізу, ревізії та аудиту в Україні: Тези доповідей наукової конференції професорсько-викладацького складу «Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в постстабілізаційний період» [Тернопіль, 18 квітня 2007 р.]. – Тернопіль, 2007. – С. 85-88.

Мельничук І. В.

к.е.н., доцент,

кафедра обліку у виробничій сфері

Тернопільський національний економічний університет,

м. Тернопіль, Україна

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УПРАВЛІННІ ІННОВАЦІЙНОЮ СТРАТЕГІЄЮ ПІДПРИЄМСТВА

В сучасних умовах господарювання є актуальним пошук альтернативних джерел фінансування інноваційної діяльності на підприємстві. Основним джерелом покриття інноваційних витрат на здійснення інноваційних проектів та програм є витрати капітального характеру або ж витрати операційної діяльності.

Разом з тим, сучасна економічна теорія основним джерелом розширення виробництва визначає прибуток підприємства, а саме розглядає реінвестицію як перетворення частини нерозподіленого прибутку в основний капітал. Тому аналіз існуючих методик обліку створення спеціальних резервів з розширення виробництва, інноваційного, технічного розвитку з метою раціоналізації виробничого процесу й збуту продукції на базі чинного законодавства і нормативно-правових актів вимагає нових досліджень та шляхів вдосконалення.

Проблемам організації та методології обліку джерел фінансування інноваційних процесів на підприємстві присвячені праці В. І. Бачинського, О. О. Ільченка, О. В. Кантаєвої, М. Д. Корінька, Я. Д. Крупки, О. В. Мінакова та ін. Разом з тим, невирішеними залишаються питання щодо методики обліку альтернативних шляхів фінансування інновацій, зокрема в частині обліку створення та використання спеціальних резервів інноваційного розвитку з метою ефективного управління інноваційною діяльністю на підприємствах.

Інноваційна спрямованість підприємства вимагає від управлінського персоналу нагромаджувати та використовувати додаткову інформацію про нетрадиційні об'єкти (інновації, резерви нагромадження та оновлення виробничих технологій, нових ресурсів, процесів) з можливістю управляти інноваційними процесами та приймати відповідні управлінські рішення. Підвищуються вимоги і до інформаційних ресурсів щодо традиційних



об'єктів обліку (об'єкти готової продукції, процеси, ресурси, витрати, доходи, прибуток, капітал), які характеризують індивідуальні якості підприємства, його економічний потенціал та можливості інноваційного розвитку.

Одним з джерел покриття витрат на проведення інноваційних заходів є поточні витрати підприємства, а саме накопичення резервних сум. Це означає, що всі інноваційні виплати відображаються на рахунках витрат операційної діяльності шляхом поступового накопичення спеціально створеного резерву відповідного призначення. Погашення інноваційних витрат проводиться шляхом списання резервних сум, щодо яких раніше здійснювалось попереднє резервування коштів зі створенням відповідного забезпечення (цільових резервів) з метою фінансування інноваційних проектів та програм. При цьому обов'язково в обліковій політиці підприємства зробити положення про наявність такого резерву, відсоток сплати резервних сум та порядок їх списання. Крім цього, необхідно організувати облік резерву інноваційного розвитку підприємства. Для цього до субрахунку 47.4 «Забезпечення інших витрат і платежів» доцільно виділити рахунки третього порядку:

- 47.41 – придбання інноваційного обладнання;
- 47.42 – створення нових виробничого обладнання, технологічних ліній;
- 47.43 – удосконалення виробничого обладнання;
- 47.44 – придбання (створення) інновацій інтелектуального характеру;
- 47.45 – інші витрати, пов'язані з інноваційними процесами.

Також слід розробити кроки щодо організації аналітичного обліку даного резерву із визначенням відомості обліку резервних сум та сум накопичення і сплати.

Іншим альтернативним джерелом фінансування інвестиційно-інноваційних процесів є капіталізація прибутку, тобто реінвестування зі створенням спеціального резерву інноваційного розвитку. Такий варіант покриття інноваційних витрат вимагає прибуткової виробничо-господарської діяльності підприємства, оскільки без нерозподіленого прибутку не можливе формування та накопичення резервних сум на такі цілі.

Відповідно до Інструкції № 291 не передбачена методика прямого використання нерозподіленого прибутку за напрямом реінвестування [2].

Реінвестування – це розподіл прибутку звітного періоду після сплати податків, який повертається в основний капітал підприємства з оборотних коштів в більш ефективні активи (нові технології, новітнє устаткування виробничого характеру тощо), а не виплачується його власникам у вигляді дивідендів. Тому відправною точкою цих економічних перетворень вважається збільшення основного капіталу за рахунок освоєння нерозподіленого прибутку на інноваційний розвиток підприємства.

Проблема полягає в тому, що згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» у статті «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» відображається або сума прибутку, яка може бути направлена на виплату дивідендів, на збільшення статутного капіталу або ж на збільшення резервного капіталу, або сума непокритого збитку [1].

Таким чином, чинна методика обліку розподілу прибутку повністю виключає можливість капіталізації прибутку з метою реінвестування. Враховуючи те, що основною метою отримання прибутку є створення додаткової вартості, яка повинна хоча б частково спрямовуватись на розвиток підприємства, і, зокрема, на проведення інноваційних заходів, рекомендується вдосконалити цей обліковий момент. Вважаємо, що в умовах жорсткої конкуренції, доцільно частину прибутку резервувати для інноваційних цілей. Крім того, даний методичний підхід щодо обліку використання прибутку підприємства як додаткового джерела фінансування інноваційного розвитку відповідає його економічній суті.

Порядок реінвестування прибутку з метою акумулювання коштів підприємства на створення спеціального резерву інноваційного розвитку в акціонерних товариствах можуть вирішуватись на зборах акціонерів, засновників з участю представників колективу працівників. У приватному секторі і малому бізнесі, де засновники підприємства є одночасно



і його працівниками, таке резервування коштів вирішується більшістю засновників (учасників).

Отже, забезпечення інноваційних процесів здійснюється на підприємстві шляхом покриття інноваційних витрат за рахунок поточних витрат та капітальних інвестицій, а альтернативним варіантом є створення спеціального резерву інноваційного розвитку за рахунок 1) відрахувань з поточних витрат, або ж 2) відрахувань з прибутку підприємства.

Загалом аналіз методики обліку покриття інноваційних витрат в процесі здійснення інноваційної діяльності показав необхідність розширення та використання альтернативних джерел фінансування інноваційних проектів та програм.

Акумуляування сум для створення спеціального резерву інноваційного розвитку дасть змогу формувати альтернативні варіанти джерел покриття інноваційних витрат для виконання виробничо-технічного розвитку підприємства в умовах конкуренції. Крім того, суми прибутку, направлені на створення спеціальних резервів економічно-соціального розвитку підприємства, виступають джерелом інвестування виробничо-технологічного оновлення, стимулювання науково-технічного прогресу з метою випуску інноваційної продукції.

Список використаних джерел

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://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. 39.
2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій – Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.
3. Про інноваційну діяльність – Закон України № 40-IV від 04.07.2002 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/40-15>.

Мосійчук І. Б.

ст. 4 курсу, спеціальність «Облік і аудит»,

Зубілевич С. Я.

к.е.н, професор кафедри обліку і аудиту,

Національний університет водного господарства та природокористування,
м. Рівне, Україна

ОБЛІК ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ СУБ'ЄКТАМИ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

Ступінь розвитку економіки держави в цілому визначає рівень розвитку малого бізнесу. Малий бізнес стимулює розвиток конкуренції, змушує великі компанії впроваджувати нові технології та поліпшувати ефективність виробництва. Суб'єкти малого бізнесу, які не потребують великого стартового капіталу, більш активні в інноваційній діяльності, сприяють створенню додаткових робочих місць, спроможні стимулювати структурну перебудову економіки та наповнити ринок товарами й послугами.



Особливе місце в сучасній економіці України належить малому підприємству, що є джерелом формування середнього класу, а також вихідною базою соціально-економічного відтворення ефективних виробничих відносин.

Для здійснення господарської діяльності суб'єктам малого бізнесу важливо правильно та якісно організувати систему бухгалтерського обліку. Проте, у сучасних умовах процес ведення обліку на малих підприємствах має певні недоліки. Зокрема, дослідження потребує питання необхідності створення забезпечень суб'єктами малого підприємства. Однією з об'єктивних причин такого стану є недостатня розробленість методики їх бухгалтерського обліку, а саме відсутність типових методик та форм первинних документів для розрахунку сум відрахувань на формування забезпечень. Також актуальність даного питання обумовлюється неузгодженістю, що виникає при відображенні забезпечень на рахунках обліку та у фінансовій звітності.

Згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання», суб'єкти господарювання мають право створювати забезпечення, до яких відносить зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу, для відшкодування витрат на: виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризацію; виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів [1]. Забезпечення створюються при виникненні зобов'язань, в результаті минулих подій, і їх суми в більшості випадків визнаються витратами. Кожне забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створене. П(С)БО 11 вимагає, щоб залишок забезпечення переглядався на кожну дату балансу і, у разі потреби, коригувався. В Україні забезпечення виступають однією з основних складових облікової політики.

Нормативно-правовим актом, що визначає принципи і методи ведення бухгалтерського обліку, засади складання фінансової звітності для суб'єктів малого підприємства (надалі – СМП) є П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства». П. 8 цього стандарту зазначає, що суб'єкти малого бізнесу, які відповідають певним критеріям (в основному - це мікропідприємства) можуть не створювати забезпечення наступних витрат і платежів, а визнавати відповідні витрати у періоді їх фактичного понесення [2].

Як показує практика, переважна більшість суб'єктів господарювання, що належать до малих підприємств, не створюють забезпечень, що затверджують на рівні підприємства і прописують у своєму наказі «Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику».

На нашу думку, забезпечення майбутніх витрат і платежів є механізмом відповіді на комерційні ризики, тому необхідні для забезпечення фінансової безпеки. Відсутність забезпечень у балансі приводить до завищення показників ліквідності, ділової активності та веде до прийняття необґрунтованих рішень користувачами фінансової звітності СМП.

Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів ведеться на рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». Відповідно до плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [3], рахунок 47 входить до складу рахунків 4 класу «Власний капітал та забезпечення зобов'язань». Суми, що обліковуються на рахунках 4 класу, відображаються в 1 розділі пасиву балансу «Власний капітал», тоді як забезпечення знаходять своє відображення у розділі 3 пасиву балансу «Поточні зобов'язання і забезпечення». Ця неузгодженість між рахунками бухгалтерського обліку і їх відображенням у складі елементів фінансової звітності ускладнює процес бухгалтерського обліку.

Розглянуті недоліки також не відповідають вимогам Директиви 2013/34/ЄС [4], яка хоч і дозволяє малим підприємствам складати тільки дві форми фінансової звітності, проте не звільняє їх від застосування принципу нарахування під час їх складання, одним з наслідків якого є нарахування забезпечень. За п. 1(d) статті 6 глави 2 «Загальні положення та принципи», суми, що визнаються в балансі та звіті про прибутки та збитки, нараховуються за методом нарахування. Не дозволяє таких виключень і МСФЗ для малих та середніх



підприємств [5]. У розділі 4 «Звіт про фінансовий стан» серед статей, які мають бути відображені у цьому звіті, зазначаються і забезпечення (п.4.2 (л)).

Тому з метою усунення виявлених недоліків запропоновано:

- удосконалити нормативно-правову базу, що регламентує фінансову звітність СМП;
- для обліку довгострокових забезпечень виокремити рахунок 5 класу;
- для обліку поточних забезпечень виділити рахунок 6 класу.

Практичне впровадження та використання теоретичних положень та рекомендацій з удосконалення методики бухгалтерського обліку забезпечень майбутніх витрат і платежів підвищить достовірність фінансової звітності СМП, її зіставність з фінансовою звітністю малих підприємств з країн ЄС.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 за № 20 (з чинними змінами та доповненнями) / [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»: наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39 (з чинними змінами та доповненнями) / [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591/ [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
4. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26 червня 2013 р. про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані звіти деяких видів підприємств, що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради і припиняє дію Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС/ [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/event/771-direktiva-2013-34-es-evropejskogo-parlamentu-ta-radi-vid-26-kvitnya-2014-r-neofitsijnij-pereklad>
5. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП) / [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua /laws/show/929_063#n99

Орлова В. К.

к.е.н., професор, кафедра обліку і аудиту

Кафка С. М.

к.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку і аудиту

Івано-Франківський національний

технічний університет нафти і газу,

м. Івано-Франківськ, Україна

ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК МІЖ ГОСПОДАРЬСЬКИМ ОБЛІКОМ ТА ЕКОНОМІЧНИМИ РОЗРАХУНКАМИ

В глибокій за своєю сутністю монографії В. М. Жука «Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки» розкрито уявлення про бухгалтерський облік, його місію і функції у сучасному світі [1]. В. М. Жук розглядає зміст бухгалтерського обліку як практичну діяльність, мистецтво і науку. Доцільно звернути увагу на те, що в його



трактуванні складових предмету бухгалтерського обліку, як мистецтва і науки, є предмет практики: відображення фактів і явищ господарювання. Тобто, предметом бухгалтерського обліку є факти господарського життя, які вже відбулися. Безумовно, для управління підприємством недостатньо інформації про факти, які вже відбулися.

Менеджерам, власникам, майбутнім інвесторам та іншим зацікавленим особам потрібна інформація про теперішній стан і майбутні події. Але оцінка теперішнього і майбутнього неможлива без інформації про те, що досягнуто в минулому. Інформацію щодо минулого готує бухгалтерська служба підприємства: бухгалтер веде облік (рахунковедення) і складає звітність. Все це, за визначенням предмету, є бухгалтерським обліком (професор Пушкар М. С. стверджує, що в час комп'ютеризації бухгалтерського обліку немає («бух» – це книга), тому що книг бухгалтери не ведуть. Часто бухгалтерський облік називають фінансовим обліком. Але поряд з таким терміном вчені пропонують й інші. В наукових працях часто зустрічається думка, що ретроспективна інформація мало кого цікавить, а потрібна перспективна інформація, тому треба працювати в напрямку розвитку стратегічного обліку. Виходячи з логіки і змісту терміну «облік» (фіксація, збір і накопичення інформації, відображення цієї інформації в облікових відомостях) облік не може бути стратегічним, стратегічними можуть бути розрахунки, які, як правило, базуються на теперішніх досягненнях з урахуванням динаміки, яка склалася в минулому, прогнозу змін у внутрішній і зовнішній ситуації в майбутньому. Результати прогнозних розрахунків не відображаються в обліку. На підставі прогнозних розрахунків можуть складатися прогнозні звіти, в тому числі про фінансовий стан, про фінансові результати, про рух грошових коштів та інші, які потрібні зацікавленим користувачам. Разом з терміном стратегічний облік в наукових працях використовують й інші по відношенню до обліку похідні терміни: глобальний облік, ідеальна система обліку, податковий облік, соціальний облік, екологічний облік та багато інших. Розібратися в цьому допоможе розмежування обліку і розрахункової інформації, особливо прогнозної. Чітке розмежування обліку та економічних розрахунків дозволить уникнути проблем, пов'язаних з трактуванням сутності обліку, в тому числі й бухгалтерського обліку [2].

На малих підприємствах, як правило, ведеться тільки бухгалтерський облік. Основними, а часто єдиними споживачами фінансової інформації, є керівник, який, як правило, є власником. Він самостійно вирішує питання стратегії свого бізнесу і не потребує спеціалістів з прогнозування. На великих підприємствах є менеджери, які займаються аналізом діяльності підприємства і розробкою стратегії його розвитку.

Зараз виникла негайна потреба в розробці глобальної (ефективної) інформаційної системи. В загальному вигляді така система повинна включати наступне (рис.1).

Безумовно, життя йде вперед, тому потребує постійного вдосконалення господарський облік, в тому числі й бухгалтерський. Одним з напрямків удосконалення бухгалтерського обліку дослідники визнають поглиблення його аналітичності: майже в кожному дисертаційному дослідженні пропонуються різного роду аналітичні рахунки, але це не єдиний напрямок розвитку бухгалтерського обліку, шляхи вдосконалення якого, як практики, мистецтва і науки, досить фундаментально окреслив у своїй монографії В. М. Жук [1].

Відображення в обліку різного роду розрахунків, а не фактів, які вже відбулися, як пропонують деякі дослідники, може привести до руйнування основ бухгалтерського обліку, без чого неможливо визначити фінансові результати діяльності підприємства, забезпечити збереження майна власників та багато інших моментів. Бухгалтерський облік був, є і буде основою фінансової звітності, але його дані необхідно коригувати з врахуванням вимог національних і міжнародних стандартів обліку і фінансової звітності, якими окреслені вимоги не до бухгалтерського обліку, а до фінансової звітності.

З вищезазначеного випливають такі основні висновки:



1. Побудова глобальної інформаційної системи підприємства є необхідною для отримання достовірної і всебічної інформації про діяльність підприємства.

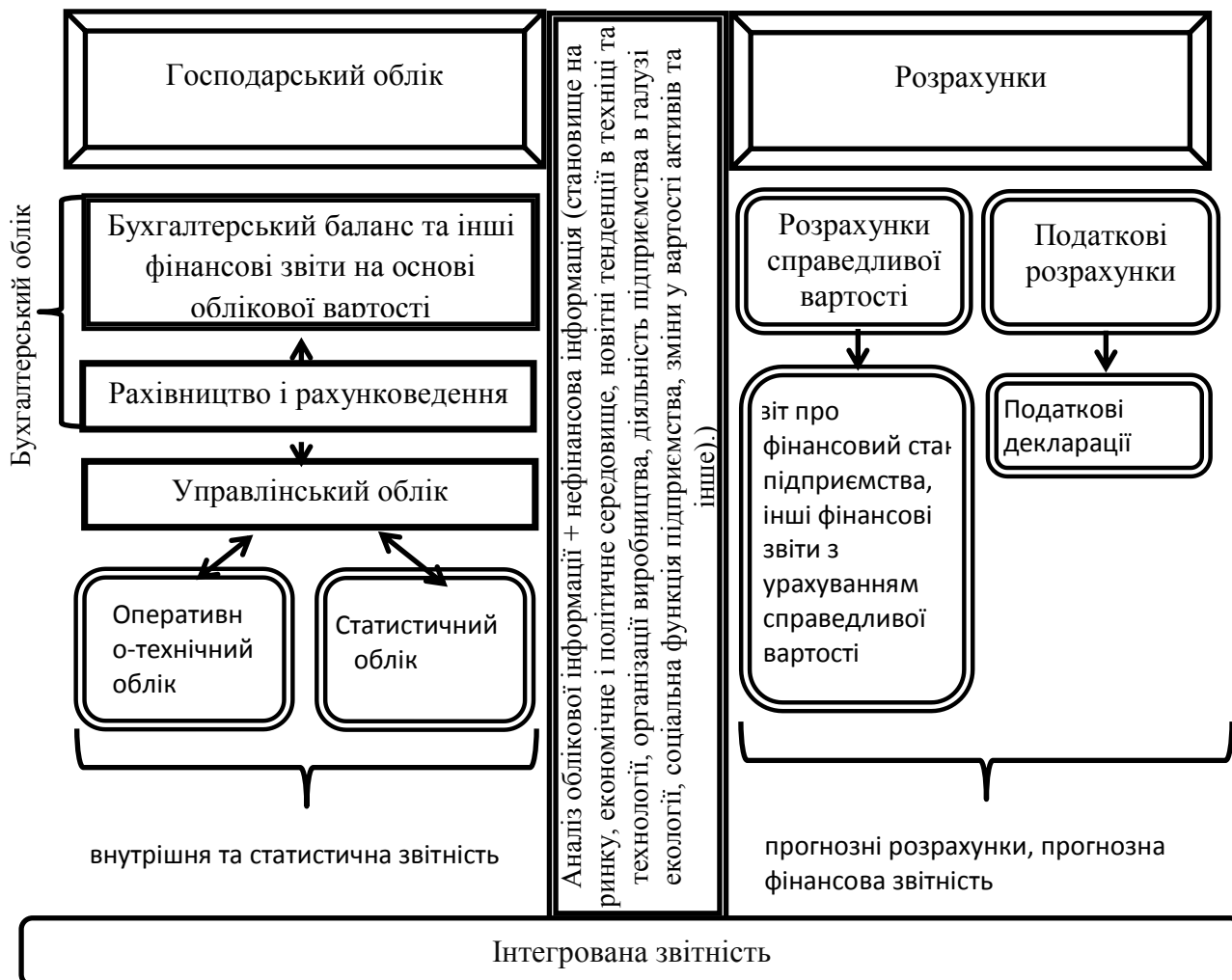


Рис. 1. Елементи глобальної інформаційної системи підприємства¹⁵

2. З метою чіткого розуміння сутності, змісту і призначення бухгалтерського обліку необхідно відокремити облік (обліковуються факти, що відбулися) і різного роду розрахунки (в тому числі і прогнозні), які в обліку не повинні відображатися.

Список використаних джерел

1. Жук, В. М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки: монографія/ В. М. Жук; Нац. акад. аграр. наук України, ННЦ «Ін-т аграр. економіки», ТДВ «Інт. обліку і фінансів». Київ: ННЦ «ІАЕ», 2012. – 454 с.
2. Пушкар, М. С. Креативний облік : створення інформації для менеджерів: монографія / М. С. Пушкар. Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334 с.
3. Кафка, С. М. Економічний і бухгалтерський підходи до оцінки необоротних активів / С.М. Кафка // Облік і фінанси. – №1 (75). – 2017. – С. 33-40.

¹⁵ Джерело: розроблено автором



Починок Н. В.

к.е.н., в.о. завідувача кафедри
обліку у виробничій сфері,

Тернопільський національний економічний університет,
м. Тернопіль, Україна

ОЦІНКА ТА КОНТРОЛЬ РЕЗУЛЬТАТІВ ПРОВАДЖЕННЯ СОЦІАЛЬНО ВІДПОВІДАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Можливість визначення результатів провадження соціально відповідальної діяльності, їх відповідність поставленим цілям та вплив на фінансово-економічну діяльність підприємства є важливим завданням шляхом створення оптимального методичного підходу до формування системи корпоративної соціальної відповідальності підприємства та оцінки ефективності її провадження.

Важливим етапом в процесі оцінки ефективності провадження діяльності, пов'язаної з КСВ є виділення можливих цілей такої оцінки: оцінка з метою визначення ефективності витрачання ресурсів підприємства; оцінка з метою визначення конкурентної позиції підприємства і місця в рейтингах; оцінка з метою визначення рівня задоволеності потреб різних стейкхолдерів; оцінка з метою визначення впливу провадження соціально відповідальної діяльності на фінансово-економічні показники підприємства. Конкретизація мети проведення оцінки ефективності КСВ дозволить обрати оптимальний метод, сформулювати систему показників, визначити вимоги до необхідної вхідної інформації, коректно провести висновки задля прийняття раціональних управлінських рішень.

Оцінку результатів діяльності підприємств, тобто визначення ефективності проводять за допомогою сукупності результативних показників, що характеризують ступінь задоволеності зовнішніх і внутрішніх потреб (інтересів) та враховують економічні, соціальні, інтеграційні, диверсифікаційні, бюджетні й інші відносні ефекти. В цьому контексті варто досліджувати і ефективність результатів функціонування системи корпоративної соціальної відповідальності як важливого структурного елемента управління діяльністю.

Перші моделі оцінки результатів діяльності підприємств, що з'явилися в 1920-х роках і поширилися практично в усіх країнах з ринковою економікою будувалися винятково з фінансових показників (наприклад, мультиплікативна модель Дюпона чи показник ROI) [1, с. 59]. Але з часом стало зрозуміло, що традиційні фінансові показники, все-таки, не спроможні об'єктивно охарактеризувати ефективність функціонування підприємства. Цьому значною мірою сприяли такі тенденції світового ринку, як: насичення ринків і зростання конкуренції, розвиток нових технологій, зростання соціальної відповідальності підприємств перед суспільством, розвиток міжнародної співпраці і процеси глобалізації. Внаслідок цього змінилися вимоги керівництва до систем аналізу і оцінки результатів діяльності [2, с.72].

У період жорсткої конкуренції (1950-1960 рр.) в системах оцінки діяльності підприємств все частіше стали використовуватися немонетарні показники, у зв'язку з тим, що застосування тільки вартісних показників обмежувало можливості підприємств у реалізації концепції управління підприємств. В період розвитку підприємництва (1970-1990 рр.) у загальній вартості сучасного бізнесу все більше зростає частка вартості нематеріальних активів, оскільки саме ці активи стали вирішальними для досягнення успіху підприємств і організацій в умовах конкуренції.

Перша система фінансових і нефінансових показників оцінки діяльності підприємств була сформульована в 1985 р. Р. Фріменом як система показників відповідальності (Accountably Scorecard – ASC). В цій системі взаємопов'язані інтереси різних зацікавлених сторін, наприклад, керівників, робітників, постачальників, споживачів та ін.



Система ASC знайшла подальший розвиток у концепції збалансованої системи показників (Balanced Scorecard – BSC), розробленої Р. Капланом і Д. Нортоном [3] у 1990 р., яка стала продовженням концепції технології управління за цілями, сформульованої П. Друкером.

Система збалансованих показників Р. Нортона й Д. Каплана ґрунтується на принципі вимірювання та оцінки ефективності її діяльності за набором показників, підібраних таким чином, щоб врахувати всі суттєві (з точки зору стратегії) аспекти діяльності організації (фінансові, маркетингові, виробничі і т. ін.). Вона трансформує місію і загальну стратегію організації у систему взаємопов'язаних показників [1, с. 59].

Системам оцінки діяльності підприємств, побудованих за принципом збалансованості основних груп показників, притаманна гнучкість і унікальний набір показників монетарного й немонетарного характеру. З іншого боку, не всі показники таких систем відображаються в стандартній бухгалтерській: фінансовій і статистичній звітності підприємств, тому можна очікувати на розвиток звітності підприємств, що буде побудована за принципами управлінського обліку.

Для визначення впливу соціально відповідальної діяльності на результати діяльності підприємства використовують як згадані традиційні фінансові показники: дохід з інвестицій (ROI – Return on Investment), дохід з активів (ROA – Return on Assets), дохід з продажів (ROS – Return on Sales), чистий прибуток (ЕВІТА) або ж аналогічні модифіковані економічні показники, такі як: 1) показник окупності інвестицій в соціальні програми (return on investment) – співвідношення між витратами на соціальну політику та часток приросту капіталу, які виникли завдяки цій діяльності; 2) показник ефективності благодійної допомоги та інших соціальних програм у порівнянні з ефективністю реклами, стимулювання продажу тощо (efficiency measurement) – зіставлення витрат і ефекту; 3) показник процесу реалізації соціальних програм (process measurement) – виявляє наявність або відсутність зв'язку між соціальною політикою й показниками основної діяльності компанії, але не показує ані порівняльну ефективність, ані її кількісне вираження [4, 5]; так і більш прогресивні системи оцінки результатів КСВ за критеріями міжнародних індексів: індексу сталого розвитку, збалансованої системи показників.

Останні дозволяють врахувати інтереси різних зацікавлених сторін, наприклад, керівників, робітників, постачальників, споживачів тощо, а також сформувати гнучку систему фінансових та нефінансових показників (характеризують економічну, соціальну та екологічну ефективність провадження діяльності, пов'язаної з КСВ), що здійснюють вплив на важливі з точки зору стратегії напрямки діяльності: виробнича, фінансова, логістична, інноваційна, рекрутингова, соціальна, в розрізі чотирьох складових, що формують стратегію підприємства: фінанси, замовники та інвестори, внутрішні бізнес-процеси, навчання та розвиток.

Дослідження в цій сфері ґрунтуються на порівнянні фінансових та нефінансових показників компаній, що активно здійснюють соціальні програми з аналогічними показниками компаній, менш соціально відповідальних. Найбільш переконливі дані можна отримати в тому випадку, якщо характеристики основної діяльності компаній, що формують вибірки, максимально співпадають.

Окрім того, достовірність отриманих результатів залежатиме і від правдивості та неупередженості представленої звітності. Тому існує необхідність визначення відповідальності та формування чіткого механізму забезпечення як внутрішнього, так зовнішнього контролю нефінансового звітування.

Контроль повинен здійснюватись на всіх рівнях управління, від яких залежать результативні показники КСВ окремої компанії: на рівні операційного менеджменту (центр відповідальності, що продукує первинну інформацію для нефінансового звітування); на рівні топ-менеджменту (включає в себе фінансовий контроль, управління ризиками,



забезпечення відповідності та аналогічні функції, які полегшують контроль за здійсненням ефективного процесу нефінансового звітування на рівні оперативного менеджменту та обмін інформацією в межах організації); на рівні внутрішнього аудиту (забезпечує незалежну гарантію достовірності інформації керівному органу організації та вищому керівництву). Контроль на визначених рівнях може забезпечити достовірність та неупередженість процесу нефінансового звітування на рівні окремого підприємства. В даний час директива не містить вимоги про зовнішній контроль щодо нефінансової інформації. Однак існує необхідність для створення наглядового органу, відповідального за роботу компанії щодо нефінансової звітності. Сьогодні процес подання фінансової звітності проходить через різні організаційні рівні, перш ніж приймається державним органом. І хоча зовнішній аудит видає аудиторський звіт по фінансовій звітності, його роль щодо нефінансової інформації не є однозначною, оскільки залежить від деталей контракту з аудиторською компанією і вимог національного законодавства.

Список використаних джерел

1. Пан, Л. В. Збалансована система показників (Balanced Scorecard – BSc) як інструмент ефективного управління стратегією організації // Наукові записки. Національний університет «Києво–Могилянська Академія». – Т. 21: Економічні науки / НаУКМА; Редкол.: В. Брюховецький, та ін. – К., 2003. – С. 56-63.
2. Городничев, А. Ю. Сравнительный анализ современных моделей анализа и оценки результатов деятельности предприятий, основанных на ККД // Аудит и финансовый анализ. – 2006. – № 4. – С. 72-79.
3. Каплан, Роберт С., Нортон, Дейвид П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. – 2-е изд., испр. и доп. / Пер. с англ. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2004. – 320 с.
4. Ивченко, С.В. Оценка влияния корпоративных социальных и благотворительных программ на показатели основной деятельности компании: обзор зарубежного опыта [Электронный ресурс] / С.В. Ивченко // Благотворительность в России: исторические и социально-экономические исследования. – № 2, 2003. Режим доступа: www.urbaneeconomics.ru/publications.
5. Ненашев, Н. Как оценивать эффективность корпоративных социальных программ / Н. Ненашев // Кадровик. Кадровый менеджмент. - № 10, 2008. – С. 23-35.

Рабаданова Ж.Б.

к.э.н., доцент,

кафедра анализа хозяйственной деятельности и аудита,

ГАОУ ВО Дагестанский государственный университет народного хозяйства,

г. Махачкала, Россия

АКТУАЛЬНОСТЬ ВНЕДРЕНИЯ МСФО В РОССИЙСКУЮ ПРАКТИКУ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В настоящее время вопросы перехода российских предприятий на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) приобрели особую актуальность. Это обусловлено тем, что совершенствование практики применения МСФО как международного инструмента обмена финансовой информацией является одним из ключевых условий



масштабного применении проектного финансирования для реализации перспективных проектов, улучшения инвестиционного климата в России.

Необходимость составления бухгалтерской отчетности отечественными предприятиями по принципам международных стандартов вызвана объективными причинами. Во-первых, это даст возможность повысить качество отчетности для отечественных пользователей в результате ее прозрачности и сопоставимости. Во-вторых, позволит компаниям на конкурентной основе претендовать на иностранные инвестиции.

Поскольку международные стандарты финансовой отчетности используются в странах с разными национальными системами учета, они должны быть довольно гибкими. Они носят рекомендательный характер, и страны по собственному усмотрению решают, каким образом их использовать [1].

МСФО построены таким образом, что выбор определенного правила всегда базируется на общепризнанных принципах учета, положенных в основу составления финансовой отчетности, что обеспечивает доступность восприятия.

Впервые идея о внедрении МСФО оформилась в России еще в начале девяностых годов. С того времени государство упорно движется в сторону полного перехода на ведение отчетности в соответствии с международными стандартами. Результатом многолетних усилий стало принятие закона, обязывающего все предприятия, начиная с 2013 года вести отчетность в соответствии с МСФО.

Самое важное и основное отличие между российскими стандартами и международными – это абсолютно разный подход к учету.

В МСФО существует несколько основных принципов: принцип справедливой стоимости, принцип преимущества экономического содержания над правовой формой, принцип прозрачности и принцип соответствия [2].

Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, используется инвесторами, а также другими предприятиями и финансовыми институтами. Финансовая отчетность в соответствии с российской системой учета, используется органами государственного управления и статистики. Эти группы пользователей имеют различные интересы и различные потребности в информации. Поэтому, и принципы, лежащие в основе составления финансовой отчетности, развивались в различных направлениях.

Применение МСФО, выходит за пределы учетного процесса, и требует консультаций и участия не только бухгалтерских работников, но и аналитиков, менеджеров, юристов, оценщиков, экономистов. Российские же ПБУ предназначены в основном для бухгалтеров, а отчетность – для контролирующих органов.

Финансовая отчетность – это структурированное представление финансового положения и финансовых результатов деятельности организации.

Цель финансовой отчетности, подготовленной по МСФО - представить информацию о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и движении денежных средств, которая будет полезна широкому кругу пользователей при принятии экономических решений.

МСФО сегодня – это международный язык бизнеса. Чтобы получать выгоды от вовлеченности в мировую экономику, российский бизнес должен уметь говорить на этом языке. Именно поэтому вместе с началом рыночных реформ в России начался поиск механизмов официального принятия МСФО.

МСФО позволит показывать достоверную, непредвзятую и прозрачную отчетность, которая будет отражать реальную картину деятельности предприятия. Основываясь на МСФО и собственное профессиональное мышление, бухгалтер сможет прийти к нужному решению, а не искать лазейки в четко прописанных правилах, которые позволили бы обойти какие-либо базовые положения.



Нет хороших и плохих систем. Каждая система имеет ряд положительных и отрицательных моментов. И то, что существовало десятилетия, очень сложно переделать. Россия на сегодняшний день как никогда близка к переходу на МСФО. Но для того, чтобы система работала, предстоит много сделать. Подготовка надежного фундамента займет, возможно, еще ни один год. Следует подчеркнуть, что формирование концептуальных основ адаптации МСФО в нашей стране, с учетом внесения корректировок и в саму Концепцию, и в Планы мероприятий по ее реализации, должно представлять постоянно действующий процесс, контролируемый как со стороны органов исполнительной и представительной власти, так и со стороны профессионального сообщества. Только такой подход сделает адаптацию и внедрение МСФО в России последовательными и необратимыми.

Список использованных источников

1. Рабаданова Ж. Б. Актуальность формирования финансовой отчетности по МСФО//Научное обозрение. Серия 1: Экономика и право, 2014г., №3.
2. Черникова Л.И., Заернюк В.М . Международные стандарты финансовой отчетности в России: современное состояние, практика применения и пути дальнейшего развития // Международный бухгалтерский учет. 2011г., №32.

Рабаданова Р. А.

студентка, специальность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»,

Шахбанов Р. Б.

д.э.н., профессор,

заведующий кафедры бухгалтерского учета,

ФГБОУ ВО Дагестанский государственный университет,

г. Махачкала, Россия

ПОРЯДОК ПРИЗНАНИЯ И БУХГАТЕРСКОГО ОТРАЖЕНИЯ РАСХОДОВ НА РЕКЛАМУ

Сбытовая деятельность экономического субъекта в условиях рыночной экономики связана с определенными и часто существенными расходами, в составе которых наиболее традиционными и значительными являются расходы на рекламу. Многообразие форм и методов рекламы, значительность сумм, направляемых компаниями на рекламную деятельность, обуславливают некоторые различия в признании, оценке расходов на рекламу в целях бухгалтерского учета и налогообложения, установленные соответствующими нормативными документами.

Бухгалтерский учет расходов на рекламу в РФ регламентируется Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденному Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 года № 33н, Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 года № 94н, и другими документами.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, расходы на рекламу собственной продукции (товаров, работ, услуг) признаются в бухгалтерском учете организации расходами по обычным видам деятельности [1]. Однако для признания расходов необходимо соблюдение следующих условий:

- расходы производятся в соответствии с договорами, требованиями законодательных и нормативных актов;
- сумма расходов может быть определена;
- расходы приводят к уменьшению экономических выгод организации.



Расходы на рекламу относятся к расходам по обычным видам деятельности. В состав расходов на рекламу входят:

- расходы на световую и иную наружную рекламу (изготовление рекламных стендов и рекламных щитов);
- расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации и телекоммуникационные сети;
- расходы на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей во время массовых рекламных компаний (запись производится организациями, осуществляющими промышленную и иную производственную деятельность).

Признание расходов зависит от способа признания продажи в соответствии с учетной политикой организации. Расходы на рекламу признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором они были произведены, независимо от времени фактической выплаты денежных средств. Если же организация приняла порядок признания продажи после поступления денежных средств, то расходы принимаются после погашения задолженности.

Основанием для признания расходов на рекламу в качестве расходов по обычным видам деятельности являются различные оправдательные и распорядительные документы, подтверждающие выполнение рекламных работ и услуг. К ним, в частности, относятся:

- договор на оказание рекламных услуг;
- протокол согласования цен на рекламные услуги;
- свидетельство о праве размещения наружной рекламы;
- паспорт рекламного места; утвержденный дизайн-проект;
- акт сдачи-приемки выполненных работ (оказанных услуг);
- счета-фактуры от агентства рекламных услуг;
- документы, подтверждающие оплату рекламных услуг;
- требование-накладная и накладная на отпуск материалов на сторону;
- акт о списании товаров (готовой продукции);
- акт об уценке товаров.

Расходы на рекламу связаны со сбытом продукции (товаров, работ, услуг), поэтому они являются коммерческими расходами. Коммерческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном году в полном объеме по обычным видам деятельности.

В случае признания организацией в соответствии с установленным порядком коммерческих расходов полностью в себестоимости проданных в отчетном периоде товаров, продукции, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности расходы организации по сбыту продукции отражаются по статье «Коммерческие расходы». Для учета коммерческих расходов предусмотрен самостоятельный синтетический счет 44 «Расходы на продажу»[2].

В бухгалтерском учете суммы расходов на рекламу, учтенные по дебету счета 44 «Расходы на продажу», списываются на себестоимость проданной продукции (товаров) полностью или пропорционально объему реализованной продукции (товаров) в зависимости от способа списания коммерческих расходов, указанных в приказе по учетной политике организации. Если организация признала полностью сумму учтенных в отчетном периоде расходов на рекламу, то отражают ее в бухгалтерском учете следующим образом:

Дебет 90 «Продажи» субсчет «Себестоимость продаж»;

Кредит 44 «Расходы на продажу» субсчет «Расходы на рекламу».

Если же организация признает, что не все затраты относятся к отчетному периоду, то они подлежат распределению на основании приказа по учетной политике организации и списывается по этой же проводке часть учтенных в отчетном периоде расходов на продажу продукции. А не подлежащая распределению в установленном порядке между проданным



товаром и остатком товаров на конец месяца расходов на рекламу остается на счете 44 «Расходы на продажу» в виде остатка.

Список использованных источников

1. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. №33н.
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и Инструкция по его применению. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 . №94н.

Рогожкіна В. В.

ст. гр. ОМОм – 11,

Науковий керівник: Саченко С. І., к.е.н., доцент,
кафедра аудиту, ревізії та аналізу,

Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ЗА МСФЗ

В сучасних умовах розвитку економіки важливим фактором успішного функціонування підприємства є його забезпеченість необоротними активами, а також ефективно їх використання.

В українському законодавстві відсутнє поняття «необоротні активи». Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», «необоротні активи – всі активи, що не є оборотними». Необоротними активами є активи, період корисного використання яких перевищує один рік. До необоротних активів належать: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, довготермінова дебіторська заборгованість та інші необоротні, довготермінові фінансові інвестиції, капітальні інвестиції, активи [1].

Немає сумніву, що склад необоротних активів доволі різноманітний, а тому вони потребують правильного формування деталізованої інформації про склад необоротних активів на підприємстві та порядок їх використання і для цього потрібно, насамперед, правильно їх класифікувати. В обліковій системі України найбільш поширеними ознаками класифікації необоротних матеріальних активів є: за галузевою ознакою; за функціональним призначенням; за використанням; за ознакою належності; за видами тощо. Підсумовуючи наведене вище можемо побудувати наступну схему класифікації необоротних активів за рядом ознак [2].

Поняття «необоротні активи» у зарубіжній обліковій практиці позначається різними термінами: власність, матеріальні активи, постійні активи; споруди і обладнання тощо. Національні стандарти бухгалтерського обліку вдосконалювались та опрацьовувались з врахуванням міжнародних стандартів фінансової звітності, саме тому П(С)БО на рахунок обліку необоротних активів має ряд спільних моментів та етапів з МСФЗ.

Класифікація необоротних активів в зарубіжних країнах відбувається таким чином: матеріальні довгострокові активи, нематеріальні довгострокові активи, довгострокові фінансові інвестиції [3].

Облік та оцінка сучасного стану обліку необоротних активів в Україні має багато спільного із світовою практикою та відповідають вимогам міжнародних стандартів



бухгалтерського обліку і звітності, проте, мають певні відмінності та розбіжності спричинені особливістю української економіки.

Необоротні активи (або ліквідаційні групи), утримувані для продажу, спочатку визнаються за нижчою з вартостей: балансовою вартістю або справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж. Якщо очікується, що продаж здійснюватиметься понад один рік, то витрати на продаж оцінюються за дисконтованою вартістю. Збільшення витрат на продаж з часом відображається у Звіті про прибутки та збитки як фінансові витрати. Безпосередньо перед первинною класифікацією активу (або ліквідаційної групи) балансова вартість активу повинна оцінюватися відповідно до належних МСФЗ. Згідно з МСФЗ 5 після переоцінки ліквідаційної групи балансову вартість будь-яких активів і зобов'язань, які входять до ліквідаційної групи, не слід переоцінювати доти, поки не буде повторно оцінено справедливу вартість за мінусом витрат на продаж. За будь-якого списання активу до справедливої вартості за мінусом витрат на продаж визнається збиток від знецінення відповідно до МСБО 36.

Порівняння організації обліку необоротних активів у зарубіжних країнах з українським досвідом вказує на необхідність внесення змін до національних стандартів обліку з метою приведення їх у відповідність з міжнародними стандартами. За умов розвитку інформаційних технологій та глобалізації підприємницької діяльності, завданням українських підприємств є повна автоматизація облікового процесу, зокрема й обліку необоротних активів, бо діяльність починається з придбання необоротних активів будь-якого суб'єкта господарювання і не може продовжуватись без їхнього використання, вони є особливим фундаментом кожного господарюючого суб'єкта [4].

Список використаних джерел

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07 лютого 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/page5>.
2. Бутинець, Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2000. – 607 с.
3. Лучко, М. Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [Навчальний посібник] / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – К. : Знання. – 2006. – 311 с.
4. Яцишин, С. Р. Облік основних засобів: порівняння П(С)БО з МСФЗ / С. Яцишин, А. Матвійчук // Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль. Науковий журнал Тернопільського національного економічного університету. Випуск 23. – Тернопіль : Економічна думка, 2010. – С. 286-296. Режим доступу : <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17078>.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». Режим доступу <http://www.minfin.gov.ua>.
6. Лучко, М. Р.; Бенько, І.Д. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навч. посіб., 2016. – Тернопіль: Економічна думка. – 360 с.



Черкашина Т. В.

к. е. н., доцент, кафедра обліку і аудиту,

Черкашин А. Д.

студент IV курсу, Центр заочної форми навчання,

Одеський національний економічний університет

м. Одеса, Україна

ОСОБЛИВОСТІ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ТА ЗНОСУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ ЗА НОВИМИ СТАНДАРТАМИ

В бюджетній сфері необоротні активи відіграють основну роль у виконанні функцій і завдань, що стоять перед державною установою. Тому, вартісний і фізичний стан необоротних активів, що обліковуються на балансі бюджетної установи, нарахування зносу на них, залишаються під увагою науковців [1].

Дослідженню актуальних питань обліку і нарахування зносу в бюджетних установах приділяли увагу такі вітчизняні вчені та практики як Атамас П. Й., Білуха М. Т., Бутинець Ф.Ф., Виговська Н. Г., Голов С. Ф., Джога Р. Т., Жук В. М., В. О. Касьянова, Кірейцев Г. Г., Кужельний М. В., Кузьмінський А. М., Лінник В. Г., Лень В. С., Ловінська Л. Г., Петрик О. А., Осадчий Ю. І., Саблук П. Т., Садовська І. Б., Сопко В. В., Сук Л. К., Чумаченко М. Г., Чечуліна О. О. Швець В. Г., Шевченко С. О. та інші [2, 3].

У своїх дослідженнях Шевченко С.О. вказує на те, що у процесі експлуатації необоротні активи бюджетних установ поступово втрачають свою первісну вартість. Даний процес спричиняється не тільки їх використанням, а й впливом зовнішнього середовища, а також моральним зносом. Отже, знос поділяється на фізичний – матеріальне спрацювання об'єкта та моральний, який відображає старіння необоротних активів на фоні розвитку виробництва нових, більш ефективних аналогів. Нарухування морального зносу у вартісному вираженні у бухгалтерському обліку не передбачено [2].

Розділяємо думку науковця про те, що ігнорування морального зносу в обліку є дійсно проблемою, не вирішення якої не дозволяє відобразити у фінансовій звітності реальну оцінку об'єкту обліку.

У своїй роботі В. О. Касьянова зазначає, що проблеми бухгалтерського обліку і нарахування амортизації основних засобів є предметом особливої уваги економічної науки, оскільки амортизація як економічна категорія, одночасно виступає як витрати виробництва та як джерело відтворення [3].

Підтримуємо погляди науковця, щодо економічного призначення амортизації, що виокремлює особливості амортизації у бюджетному обліку, як категорії тому, що вартість необоротних активів бюджетних установ зникає із споживанням їх корисної вартості і не виступає джерелом відтворення.

Актуальність проблеми, особливо в контексті прийняття Національних положень (стандартів) у державному секторі 121 «Основні засоби» (далі НП(С)БОДС 121) [4] зумовили вибір теми дослідження.

Економічна сутність зносу необоротних активів в бюджетних установах має деякі відмінності від змісту нарахування зносу на необоротні активи виробничих підприємств. Особливістю обліку в бюджетних установах є те, що нарахування зносу на необоротні активи не є метою створення резерву для їх відновлення. Це відбувається тому, що в процесі господарської діяльності бюджетних установ всіх рівнів, не здійснюється перенесення обсягів наданих послуг на результати діяльності. Зумовлено це специфікою діяльності



бюджетних установ, отже в бюджетних установах надаються послуги державою громадянам і не відбувається процесів виробництва та реалізації товарів.

На виробничих підприємствах, коли здійснюється реалізація товарів, відбувається визнання покупцем вартості придбаних товарів, що містить в собівартості частку нарахованої амортизації. Таким чином, на виробниче підприємство разом з виручкою від реалізації, надходять кошти в сумі нарахованої амортизації. Після надходження грошових коштів від реалізації, виробниче підприємство має можливість створювати амортизаційний фонд, за рахунок якого відбувається відтворення необоротних активів. Вартість необоротних активів в бюджетних установах, як і в виробничих підприємствах, поступово зменшується в процесі їх використання, фізичного і морального зносу, а також під впливом інших явищ. Особливістю обліку і нарахування зносу в бюджетних установах є те, що вартість необоротних активів бюджетних установ зменшується (списується) із споживанням їх первісної вартості.

Характеристикою стану необоротних активів бюджетної установи є сума нарахованого зносу. Економічна сутність суми нарахованого зносу, в бюджетних установах, показує через який час необоротні активи втратять свою первісну вартість. Необхідно зазначити, що бюджетні установи не мають амортизаційних фондів для відновлення необоротних активів. Негативним є те, що оновлення необоротних активів залежить не від фактичної потреби установи, а від фінансування з державного бюджету. Це зумовлено специфікою фінансування бюджетних установ, що в свою чергу, сформувало й особливості бюджетного обліку.

Однією з проблем бухгалтерського обліку основних засобів є питання нарахуванням амортизації та їх зносу. Для бюджетних установ ця дискусійна проблема виникла нещодавно. Якщо в попередніх нормативних документах до 2013 р. для бюджетних установ передбачалось нарахування тільки зносу основних засобів, то із уведенням Положення №611, потім його скасуванням та застосуванням НП(С)БОДС 121 передбачено нарахування і амортизації. Порядок і принципи нарахування амортизації на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи у 2017 році не змінилися. Ці питання врегульовано в розділі IV НП(С)БО 121 та розділі V Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів. Як зазначено НП(С)БОДС 121, амортизація – систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [4], знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання.

На підставі НП(С)БОДС 121, можна виділити основні правила нарахування амортизації на основні засоби [4]:

1. Нарухування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. Також амортизація не нараховується на об'єкти основних засобів, доступ до яких обмежений у зв'язку з тим, що вони перебувають на тимчасово окупованій території та/або на території проведення антитерористичної операції.

2. Вартість об'єкта основних засобів розподіляється на систематичній основі протягом строку його корисного використання (експлуатації) шляхом нарахування амортизації на дату балансу. За рішенням керівника суб'єкта державного сектору у розпорядчому документі про облікову політику може бути передбачено нарахування амортизації на річну дату балансу.

3. Нарухування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання та введений в експлуатацію. Нарухування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію,



модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію. При вибутті об'єкта основних засобів суб'єкт державного сектору нараховує амортизацію в місяці його вибуття.

Амортизацію основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів, амортизація вартості яких здійснюється за методом, визначеним у пункті 6 цього розділу) суб'єкти державного сектору нараховують із застосуванням прямолінійного методу, при якому річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів. Розрахунок амортизаційних відрахувань прикладається до реєстрів бухгалтерського обліку [4].

Особливу увагу необхідно приділити відображенню в бухгалтерському обліку нарахування амортизації, оскільки Планом рахунків № 1203 уведено нові субрахунки [5]. Так, для обліку й узагальнення інформації про нараховану протягом звітного періоду амортизацію, визнані втрати від зменшення корисності (відновлення корисності) та суму зносу (накопичену амортизацію) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації, призначено рахунок 14 «Знос (амортизація) необоротних активів».

Залежно від виду необоротних активів у складі рахунка 14 передбачено такі субрахунки [5]:

- 1411 «Знос основних засобів»;
- 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів»;
- 1413 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;
- 1414 «Знос інвестиційної нерухомості»;
- 1415 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів».

За кредитом цих субрахунків відображають нарахування амортизації, коригування суми зносу (накопиченої амортизації) при дооцінці необоротних активів та визнання втрат від зменшення корисності необоротних активів. За дебетом субрахунків відображають зменшення суми зносу (накопиченої амортизації) в результаті списання необоротних активів, коригування суми зносу (накопиченої амортизації) при уцінці необоротних активів, відображення вигод від відновлення корисності необоротних активів.

Відповідно до п. 8 розд. V Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів суму нарахованої амортизації установи відносять на збільшення суми зносу необоротних активів та витрат. При цьому облік сум нарахованих амортизаційних відрахувань основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів слід вести на субрахунках 8014, 8114 «Амортизація». За дебетом цих субрахунків здійснюють нарахування амортизації, а за кредитом – списання на субрахунок 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» при закритті рахунків витрат.

Таким чином, таке розмежування дає можливість здійснювати контроль за вартістю основних засобів і їх корисністю та терміном використання. Разом із тим виникає необхідність визначати як доходи, так і витрати у бюджетних установах, а також бази, на основі яких будуть формуватися доходи (фінансування) державного сектора за різними галузями. Вважаємо, що удосконалювати систему обліку у державному секторі, необхідно саме у напрямку практичного застосування НП(С)БОДС в установах.

Список використаних джерел

1. Черкашина, Т. В. Особливості обліку та нарахування зносу на необоротні активи в бюджетних установах / Т. В. Черкашина // Вісник соціально-економічних досліджень. - 2013. – Вип. 4. – С. 176-182. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsed_2013_4_29
2. Шевченко С. О. Знос та амортизація необоротних активів бюджетних установ / С. О. Шевченко. // Ефективна економіка. – 2015. – № 3. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_3_48.



3. Касьянова В. О. Амортизація основних засобів: методи нарахування та організація обліку / Касьянова В. О. // Економічний вісник Донбасу. – 2013. – № 2. – С. 117-122. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecvd_2013_2_21.
4. НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#n18>
5. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс]: затв. Наказом Мін-ва фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203 – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>

Яцишин С. Р.,

к.е.н, доцент, кафедра обліку в державному
секторі економіки та сфері послуг,

Хаблюк О. А.,

к.е.н, доцент кафедра аудиту, ревізії та аналізу
Тернопільський національний економічний університет,
м. Тернопіль, Україна

РАДА З МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ: ЕТАПИ СТАНОВЛЕННЯ І СТРУКТУРА ОРГАНІЗАЦІЇ

Міжнародні стандарти обліку та звітності мають уже понад 40-річну історію. Початок їх розробки припадає на 1973 рік, коли було створено Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (інша назва – Комітет з Міжнародних бухгалтерських стандартів (International Accounting Standard Committee – IASC)). Комітет був створений 29 червня 1973 р. професійними бухгалтерськими організаціями ряду країн як незалежний орган. Угода була підписана професійними організаціями Австралії, Великобританії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, США, Франції та Японії. Керує діяльністю комітету Правління спільно з постійним секретаріатом. Штаб-квартира КМСБО розташована в Лондоні.

З 1981 року КМСБО (IASC) повністю автономний у впровадженні міжнародних стандартів обліку та звітності, а також і в питаннях обговорення документів, що стосуються міжнародного обліку.

У 1989 році була створена Міжнародна організація Комісій з цінних паперів (IOSCO), яка з 1993 року почала впроваджувати проект з просування МСБО на світових фондових біржах з метою забезпечення підприємств можливістю залучення капіталу на багатьох біржах одночасно.

У 1997 році створюється Постійний комітет з інтерпретацій МСФЗ (ПКІ), який відповідав за вузькоспеціальні питання застосування МСБО.

Робота над основними стандартами МСБО була закінчена в 1998 році, але вже в 2000 році Комісія з Цінних паперів і бірж США (SEC) проводить аналіз основних стандартів і публікує його огляд. Цей аналіз дав початок процесу конвергенції Загальноприйнятих Принципів Бухгалтерського Обліку США (US GAAP) з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

З 1973 року до 2000 року був розроблений і набрав чинності 41 Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО – IAS International Accounting Standard). Крім того, IASC видавав тлумачення (Інтерпретації) МСБО – вони затверджувалися Комітетом з



інтерпретацій (Standard Interpretation Committee – SIC). З 1999 по 2002 рік було видано 33 інтерпретації (тлумачення).

У 2000 році Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку перейменовано на Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО – International Accounting Standard Board (IASB)). У зв'язку з новими умовами РМСБО приймає новий Статут своєї діяльності. Найважливішим нововведенням стала зміна цілей Ради, які почали включати розробку єдиної системи високоякісних стандартів і гармонізацію облікових систем різних країн світу. Нові цілі РМСБО більшою мірою орієнтовані на забезпечення практичного застосування МСБО і їх конвергенцію з національними системами обліку. Станом на кінець 2000 року до складу РМСБО входили всі професійні бухгалтерські організації (більше 140), які є членами Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ).

2001 рік у США започаткував корпоративні крахи. Почалося активне обговорення перспектив «конвергенції» US GAAP і МСБО. Проведено засідання РМСБО в штаб-квартирі Ради зі стандартів бухгалтерського обліку США.

У квітні того ж 2001 року Рада з МСБО стає Радою з МСФЗ.

Рада з Міжнародних стандартів фінансової звітності (РМСФЗ) – це незалежна група, що складається з експертів з різних країн, з відповідним рівнем практичного сучасного досвіду у розробці бухгалтерських стандартів, підготовці, аудиті та використанні фінансової звітності, та навчанні бухгалтерського обліку. Відповідно до заяви про Місії МСФЗ, перед РМСФЗ поставлені такі основні цілі та завдання:

1) формулювати і видавати в інтересах суспільства єдиний комплект високоякісних, зрозумілих і практично реалізованих всесвітніх стандартів фінансової звітності, які необхідно дотримуватися при наданні фінансових звітів;

2) сприяти ухваленню й дотриманню стандартів у всьому світі;

3) співпрацювати з національними органами, що відповідають за розробку і впровадження стандартів фінансової звітності для забезпечення максимального зближення стандартів фінансової звітності в усьому світі.

З 2001 року починається розробка стандартів, які називаються Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ – IFRS International Financial Reporting Standard). Головним вектором Ради з міжнародних стандартів стала стандартизація не обліку, а фінансової звітності. Тому починаючи з 2003 року РМСФЗ видає лише МСФЗ.

У 2003 році було затверджено перший МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності». Всі впроваджені МСБО, які не були замінені на МСФЗ, зберігають свою чинність. В широкому розумінні до поняття МСФЗ включаються як власне стандарти з назвою МСФЗ, так і раніше затверджені МСБО.

Зазнала змін і структура РМСФЗ. Керуючим органом Ради є інститут опікунів МСФЗ. Опікуни (або довірені керуючі – 19 членів) призначають членів РМСФЗ, членів постійного Комітету з інтерпретацій (ПКІ (SIC), після 2001 року – КІМСФЗ (IFRIC)) і Консультативної ради за стандартами (КРС – SAC). Опікуни також контролюють ефективність роботи РМСФЗ, вишукують фінансування, затверджують бюджет Ради і вносять зміни до статуту.

Рада з Міжнародних стандартів фінансової звітності – це основний орган в структурі МСФЗ, який несе відповідальність за прийняття міжнародних стандартів.

До складу Ради входять особи, що готують і використовують фінансову звітність, аудиторів та науковців, всього 14 членів, 12 з яких працюють на постійній основі. Члени РМСФЗ призначаються опікунами на термін від 3 до 5 років. Кілька членів Ради безпосередньо відповідають за координацію роботи з органами, що встановлюють національні стандарти фінансової звітності.

Повсякденна робота Ради здійснюється за участю різноманітного технічного і адміністративного персоналу. РМСФЗ займається підготовкою і виданням МСФЗ, Проектів положень (стандартів), встановленням порядку розгляду коментарів, отриманих за



опублікованими для обговорення Проектах положень, публікацією основ для вироблення висновків тощо.

Консультативна рада за стандартами це форум для організацій і осіб, які бажають брати участь в обговоренні методичних та інших питань, що стосуються застосування і формулювання стандартів, а також у виробленні рекомендацій Раді та опікунам з питань порядку денного і за пріоритетами. Вона складається із 45 членів, які призначаються опікунами на 3 роки, що представляють різні географічні регіони і області діяльності. Консультативна рада проводить як мінімум три відкриті зустрічі з РМСФЗ в рік.

Комітет з інтерпретацій міжнародної фінансової звітності (до реорганізації 2001 року – Постійний комітет з інтерпретацій (ПКІ)) був створений в квітні 1997 року для надання концептуально вивірених і практично реалізованих інтерпретацій МСФЗ щодо питань, котрі стосуються фінансової звітності, які спеціально не розглядаються в МСФЗ, а також у випадках, коли виникли або можуть виникнути незадовільні або суперечливі інтерпретації за відсутності офіційних роз'яснень, а також для інтерпретації спірних питань, пов'язаних з формуванням фінансової звітності.

Мета КІМФЗ полягає в забезпеченні застосування стандартів і підвищення порівнянності фінансової звітності, підготовленої за МСФЗ, за допомогою роз'яснення складних питань бухгалтерського обліку та звітності. До складу КІМФЗ входять аудитори та особи, які готують і використовують фінансову звітність. КІМФЗ може випускати проекти інтерпретацій для обговорення. Однак остаточні тексти інтерпретацій стверджує РМСФЗ, після чого інтерпретації стають частиною нормативної бази МСФЗ, та мають таку ж силу, як і МСФЗ.

КІМФЗ застосовує підхід, описаний в МСФЗ 1 «Подання фінансової звітності», а саме проводить аналогії з вимогами і керівництвом МСФЗ, які зачіпають аналогічні або пов'язані проблеми, використовує критерії визначення, визнання та оцінки активів, зобов'язань, доходів і витрат, встановлені в Принципах підготовки та складання фінансової звітності, враховує рішення інших органів, що встановлюють стандарти, і прийняту в світі галузеву практику.

Інтерпретації КІМФЗ (IFRIC – International Financial Reporting Interpretation Committee) позначаються як IFRIC-1, IFRIC-2 і т.д. (а до 2001 року – SIC-1, SIC-2 тощо). Інтерпретації вступають в силу одразу ж після затвердження і публікації, якщо не передбачено інше.

При створенні проекту стандарту Рада з Міжнародних стандартів фінансової звітності часто формує спеціальну консультативну групу для вироблення рекомендацій щодо проекту. Також персонал РМСФЗ готує пропонований новий документ.

Таким чином, зазвичай, умовно виокремлюють такі етапи розвитку системи міжнародної стандартизації фінансового обліку:

- 1973-1979 – випуск загальних стандартів,
- 1980-1989 – розробка деталізованих стандартів,
- 1990-1995 – зменшення гнучкості стандартів,
- 1995-1999 – підготовка базових стандартів відповідно до угоди з Міжнародною організацією комісій з цінних паперів (IOSCO),
- з 2000 р. – конвергенція з американською системою стандартизацію бухобліку US-GAAP та курс на загальне запровадження глобальних стандартів.

Список використаних джерел

1. Гармонізація фінансової звітності. Мета і структура КМСФЗ. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://studopedia.com.ua/1_281490_garmonizatsiya-finansovoi-zvitnosti-meta-i-struktura-kmsfz.html



2. Історія виникнення КМСБО [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://um.co.ua/6/6-19/6-19476.html>
3. Михайлова, Т. П. Міжнародний облік і аудит (частина Міжнародний облік) [Текст]: підручник / Т.П.Михайлова. – Донецьк: ДонДУЕТ, 2006. – 78с.
4. Організації, що займаються розробкою МСБО. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://readbookz.com/book/44/1960.html>
5. Пасько, О.В. Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку як ключовий суб'єкт глобального управління в сфері обліку: проблема легітимності. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaaf.org.ua/rada-z-mizhnarodnih-standartiv-buhgalterskogo-obliku-yak-klyuchoviy-sub-ekt-globalnogo-upravlinnya-v-sferi-obliku-problema-legitimnosti.html>
6. Яцишин, С. Р. Міжнародний досвід стандартизації обліку / С. Яцишин // Методологічні проблеми та шляхи удосконалення систем обліку, аналізу, ревізії та аудиту в Україні: Тези доповідей наукової конференції професорсько-викладацького складу «Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в постстабілізаційний період» [Тернопіль, 18 квітня 2007 р.]. – Тернопіль, 2007. – С. 85-88.
7. Яцишин, С. Р. Необхідності гармонізації та стандартизації національних облікових систем / С. Яцишин // Збірник тез доповідей Всеукраїнської наукової конференції «Становлення облікової політики в Україні» [Тернопіль, 18-19 травня 2007 р.] – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – С. 336-338.
8. Яцишин, С. Р. Ознаки міжнародної системи бухгалтерського обліку / Світлана Яцишин // Формування інформаційного потенціалу бухгалтерського обліку, контроль, аналіз та аудит в умовах глобальних економічних змін : матеріали міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. ПДАТУ [Камянець-Подільський, 18-19 квітня 2013 р.] – Тернопіль : Крок, 2013. – С. 202-205.
9. Мельник Н. Г. Характеристика сучасного рівня впровадження МСФЗ в світі / Наталія Мельник // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 3. – С. 25-30.
10. Мельник Н. Особливості розвитку бухгалтерського обліку в умовах глобалізації / Н. Мельник, Н. Михайлишин // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – 2009. – № 17, т. II. – С. 217-220.
11. Лучко, М Р.; Бенько, І.Д. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навч. посіб, 2016. – Тернопіль: Економічна думка. – 360 с.



3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УПРАВЛІННІ СТРАТЕГІЯМИ ДІЯЛЬНОСТІ ТА КОНКУРЕНТНОМУ СЕРЕДОВИЩІ: ВІТЧИЗНЯНИЙ ДОСВІД ТА СВІТОВА ПРАКТИКА

Аннюк А. І.

ст. гр. ОМОМ-11,

Науковий керівник: Бурденюк Т. Г., к.е.н., доцент,
кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет,
м. Тернопіль, Україна

КОНСОЛІДОВАНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ: ОРГАНІЗАЦІЯ Й МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ

В системі бухгалтерського обліку України комерційні підприємства мають можливість скласти консолідовану фінансову звітність за Національними та Міжнародними стандартами. Інструкція про порядок складання й оприлюднення фінансової звітності банків України констатує, що консолідована фінансова звітність містить показники річної фінансової звітності учасників консолідованої групи відповідно до периметра консолідації. Під периметром консолідації розуміється коло підприємств, звітність яких за спеціальними методами консолідації включається до консолідованої фінансової звітності. Як методи консолідації розглядаються повна консолідація та метод участі в капіталі.

Розглядаючи роль консолідованої фінансової звітності при розробці управлінських рішень, слід виходити з того, що вона виконує ті ж функції, що належать і звичайній фінансовій звітності. Основним поняттям в теорії консолідації є поняття «група компаній».

Група виникає в тому випадку, коли окремі види діяльності та напрями бізнесу не об'єднуються в єдину укрупнену компанію, а ведуться через кілька компаній, кожна з яких залишається юридично самостійною. Але при цьому юридична самостійність кожної з компаній зовсім не означає їх економічну незалежність.

Основна ідея складання консолідованої звітності полягає в тому, що у цій звітності уся група (включаючи як національні, так і зарубіжні дочірні компанії (ДК)) представляється так, як ніби вона є одним підприємством. Саме тому такий принцип формування консолідованої звітності отримав назву «повна консолідація» (entity concept). Функції формування консолідованої звітності тут покладаються на материнську компанію. Втім, є й винятки із загального правила: МК звільняється від обов'язку подання консолідованої звітності в тому випадку, якщо вона сама перебуває в повній або практично в повній (більше 90%) власності іншої компанії. Крім того, в деяких випадках ДК включаються до складу групи, за якою формується консолідована звітність. Це стосується дочірніх компаній, придбаних і утримуваних з метою їх подальшого перепродажу в найближчому майбутньому, або діючих в рамках жорстких довгострокових обмежень, які значно знижують їх можливості щодо розпорядження своїми активами.

Методика складання консолідованої фінансової звітності є доволі складною, оскільки пов'язана з необхідністю елімінації статей, тобто наслідки реалізації угод між членами



корпоративної групи не включають у консолідовану звітність – показують тільки активи та зобов'язання, доходи і витрати від операцій із третіми особами. Для отримання достовірної інформації про діяльність групи потрібно впровадити єдині облікові та контрольні процедури для цілей консолідації на рівні групи.

Аналізуючи методики консолідації звітності, можна виділити такі:

- залежно від умов створення групи підприємств;
- залежно від виду та ступеня впливу інвестора на об'єкт інвестування;
- залежно від етапів консолідації.

Загострення конкуренції на внутрішньому ринку та посилення економічної боротьби на міжнародному (зовнішньому) ринку слугує важливою передумовою централізації та об'єднання капіталів суб'єктів господарювання, яким, з огляду на специфіку їхніх зв'язків та особливостей діяльності, необхідно скласти консолідовану фінансову звітність, що показує ефективність діяльності групи.

Консолідована фінансова звітність призначена для характеристики 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 (на етапі складання консолідованої фінансової звітності).

Під час аналізу консолідованої фінансової звітності особливу увагу треба звернути на збиткові економічні одиниці у структурі групи, бо вони можуть бути індикатором подальших фінансових проблем групи підприємств.

Тому консолідована фінансова звітність є важливим елементом в інформаційному забезпеченні учасників ринку.

Питання консолідації стосуються не тільки відносин типу «материнська компанія – дочірня компанія», а й деяких інших ситуацій. До них, зокрема, відносяться спільна діяльність (коли дві і більше сторони здійснюють економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю) та інвестиції в асоційовані компанії (підприємства, які не є дочірніми підприємствами або спільними, але на діяльність яких інвестор має суттєвий вплив). Такі інвестиції розглядаються в міжнародних стандартах МСФЗ 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» (Accounting for investments in associates) і МСФЗ 31 «Частки у спільних підприємствах» (Interests In Joint Ventures).

Консолідована звітність є відкритою і тому може використовуватися з аналітичною та рекламно-довідковою метою усіма зацікавленими у діяльності групи юридичними і фізичними особами.

Особливою проблемою, з якою стикаються транснаціональні корпорації при складанні консолідованої фінансової звітності є те, що її складові частини – фінансові звіти структурних підрозділів – виражені у різних валютах. Для того, щоб підготувати консолідований баланс корпорації, що складається з материнської компанії однієї країни та дочірніх компаній іншої, необхідно, щоб статті в обох бухгалтерських балансах були виражені в однаковій валюті, як правило, це валюта країни материнської компанії.

В Україні консолідація практично не розвинена. Це пов'язано з цілою низкою причин, головними з яких є невисока роль комерційних користувачів бухгалтерської інформації у процесі визначення принципів та стандартів обліку та звітності, а також з тим, що головну роль у цьому процесі відіграють державні органи.

Список використаних джерел

1. Костюченко, В. М. Консолідовані фінансові звіти: порядок складання за МСФЗ і П(С)БО / В.М. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 6. – С. 34-41.



2. Лучко, М. Р. Основи складання консолідованої фінансової звітності: навчальний посібник. / М. Лучко // – Тернопіль: Тернопільський національний педагогічний університет ім. В. Гнатюка, 2012. – 77 с.
3. Лучко, М.Р. Консолідована фінансова звітність: теоретична концептуалізація побудови: монографія / М. Р. Лучко; Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана. – К., 2007. – 263 с.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_045
5. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність» [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_065
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 628 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>
7. Яцишин, С. Р. Методика і технологія консолідованої фінансової звітності / С. Яцишин // Ефективна економіка. Електронне наукове фахове видання. Випуск № 8, 2016. Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5113>.

Арпентьева М.Р.

доктор психологических наук, доцент
Калужский государственный университет имени К.Э. Циолковского,
г. Калуга, Россия

ИНТЕРСУБЪЕКТИВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ В ЛОГИСТИКЕ И БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Становление и широкое внедрение в производственные и иные отношения людей, организаций и сообществ концепции маркетинга, как результата перехода мировой экономики от рынка производителя к рынку покупателя, явилось ведущим фактором, стимулирующим появление и развитие логистики. Логистика в середине XX века рассматривалась как менеджмент / управление всеми видами деятельности, которые способствуют движению и координации спроса и предложения на товары в то или иное время в том или ином месте / сообществе. Позднее проблемы логистики сфокусировались на вопросах распределения и учета [1; 2; 3; 4].

В рамках современного подхода бухгалтерский учет выступает как часть логистики. Бухгалтерский учёт – упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии имущества, обязательствах и капитале организации и их изменениях путём сплошного, непрерывного и документального отражения всех хозяйственных операций. Объектами бухгалтерского учёта являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности. Основной задачей бухгалтерского учёта является формирование полной и достоверной информации (бухгалтерской отчётности) о деятельности организации и её имущественном положении, на основании которой становится возможным [5; 6; 7; 8]:

- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации;
- выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения финансовой устойчивости организации;



- контроль соблюдения законодательства при осуществлении организацией хозяйственных операций;
- контроль целесообразности хозяйственных операций;
- контроль наличия и движения имущества и обязательств;
- контроль использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
- контроль соответствия деятельности утвержденным нормам, нормативам и сметам.

Внутренние пользователи бухгалтерской отчетности - руководители, учредители, участники и собственники имущества организации. Внешние пользователи бухгалтерской отчетности – инвесторы, кредиторы, государство. Бухгалтерский учёт тесно связан с налоговым и управленческим учётом, с логистикой в узком смысле слова.

Однако, функция гармонизации, оптимизации, минимизации издержек и максимизации прибыли, также остается в логистике ведущей [9; 10; 11; 12]. Управление процессом товародвижения и движения потоками информации, а также иными финансовыми, человеческими и т.д. потоками, стали занимать главное место хозяйственной жизни организаций и их кластеров. Кроме того, стал общепринятым комплексный подход к вопросам товародвижения и управлению потоками товаров, информации и т.д., была также введена и реализована теория компромиссов в хозяйственной практике фирм, позволившая включить управление функциями потоками товаров и информации в управление предприятиями и сообществами в целом, произвести их интеграцию и оптимизацию. Далее огромную роль приобрели межфирменные компромиссы. И интеграция производства в логистическую цепь, при которой производство и смежные сферы рассматриваются как единое целое, а сама логистическая цепь получает традиционный на сегодня вид: «снабжение – производство – сбыт». Улучшение распределения, не требующее дополнительных капитальных вложений и больших усилий, позволило обеспечить рост конкурентоспособности поставщиков и производителей, продавцов и сервисных организаций за счет снижения себестоимости и одновременно повышения надежности поставок /товаров /услуг. Классическое представление о самых общих функциях логистики таково: потребитель должен получить нужные ему по качеству и количеству товары, в необходимом для него месте в необходимое время, от надежного поставщика с должно высоким уровнем сервиса /обслуживания (как до осуществления продажи продукции, так и после нее) и при минимальном или приемлемом уровне интегративных затрат. При этом логистическая система многосоставна и многоуровнева. В ней есть ряд или комплекс звеньев – функционально самостоятельных объектов, не подлежащих декомпозиции в рамках построения логистической системы, выполняющих определенную роль, связанную с достижениями тех или иных целей логистических операций. Такие звенья логистической системы делятся на генерирующие, преобразующие и поглощающие – материальные, информационные, кадровые, потребительские и финансовые потоки. Обычно речь идет о комплексе звеньев: разные из виды скомбинированы в тех или иных сочетаниях, они способны сходиться, расходиться – разветвляться, изменять свое содержание, параметры, интенсивность и т.д.. Таким образом, речь идет о сложной системе, нуждающейся в адекватном этой сложности, продуктивном и эффективном управлении.

Логистика в современном мире выступает как теория и практика разработки рациональных методов управления материальными и информационными потоками, нацеленных на оптимизацию деятельности предприятий, кластеров, регионов, сообществ и стран. Логистика нацелена на оптимизацию затрат и издержек (потерь), упорядочение сфер производства, сбыта, сервиса как в рамках одного финансового или производственного предприятия, так и для группы предприятий, кластера. Особенно важна в современном мире комплексная логистика – системный подход к организации всего цикла жизни товара и связанных с ним мероприятий (от начала производства комплектующих до завершения потребления), позволяет уменьшить или блокировать риски неопределенности и потерь, под



влиянием которых находится функциональный цикл жизни товаров. Комплексная логистика предполагает управление материальными, информационными и финансовыми потоками, связанными с жизненным циклом товара [1-4]. В современной науке и практике логистики один из центральных является вопрос о совершенствовании управления логистикой, моменты, связанные с достижением устойчивого, стабильного развития производства и торговли, оптимизации технологий управления ими в целом. Примером является стратегия бережливого производства и бережливая логистика: (lean production, lean manufacturing) — концепция управления предприятиями и организациями в производственной и финансовой сферах, ориентированная на устранение /минимизацию всех существующих видов потерь, в том числе, путем включения в процесс оптимизации бизнеса каждого сотрудника как актора и максимальную ориентацию на потребителя как стейкхолдера [9; 10].

Однако, традиционные для бухучета и логистики классические и постклассические модели управления логистикой устарели, устарели и традиционные подходы и представления об оптимизации информационных и материальных потоков. Современная модель управления государством, сообществами, производством, информацией разрабатывается в эвергетике — науке об интересующем управлении, качественно отличном от управления бюрократического, моносубъективного (моносубъектного), к которому стремится глобализация и мондиализация (слияние стран во всеобщее государство с единым управлением, исключение «общественного мнения» из управления государством) и, менее явно, в толпокрации (разбиение управления внутри каждой страны и во всем мире в рамках «власти толп», передача управления «общественному мнению»). Эвергетика, в отличие от классической и неклассической теорий управления, ориентирами которых служат мондиализация, власть иерархий, и власть толп, толпокрация, предполагает целый ряд существенных изменений, обращающих внимание на важность сотрудничества и лоурархии — власти, основанной на учете мнений всех заинтересованных в том или ином решении людей (стейкхолдеров или акторов). Имеющиеся сейчас технологии управления таковы:

1) традиционная бюрократия, этакратическая иерархия, создающая моноакторные / «монолитные» системы управления используются повсеместно, демонстрируя невозможность решать задачи, связанные с управлением такими сложными системами, как человек, общество, государство;

2) толпокрация и крауд-технологии, поддерживающая квазимультякторные системы, имитирующие интересующую принятие и исполнения решений, используются бюрократией как попытка «измениться, ничего не меняя»;

3) лоурархия, создающая мультякторные системы управления, которые привлекаются для разрешения проблем, которые сложно или невозможно трансформировать в контексте деятельности одного актора / «монолитной системы». К таким проблемам, несомненно, относятся проблемы логистики, в которой традиционно применяются мультягентные технологии управления, но до сих пор не активно используются мультякторные.

Жизнь экономических и иных систем рассматривается в эвергетике и иных интересующих моделях управления в логистике и иных сферах как изменяющийся процесс, в котором руководителю необходимо внимание не только к «сильным», но и к «слабым сигналам», включая мнение и жизнь «маленьких» людей, маленьких групп и «малого бизнеса» [11; 12; 13; 14; 15; 16]. Маркетинг как часть логистики, и вся логистика в целом, приобретает нравственные цели: приоритетом современных технологических укладов все отчетливее выступают сами люди — акторы, их нравственное, психическое, физическое здоровье, а не только финансовая и иная материальная прибыль [17; 18]. Эвергетика предполагает, что реформа управления и модернизация его структуры в логистике и иных сферах включает ряд моментов: переосмысление роли значимости человеческого и социального капитала в развитии сообществ и кластеров производственно-финансовой и иных видов деятельности человека; формирование и применение технологий управления,



учитывающих «человеческий фактор»; понимание значимости отношений социального партнерства и сотрудничества «центра» и периферии, предпринимателей и потребителей, профессионалов и непрофессионалов; формирование и применение технологий сотрудничества / партнерства, их активизации; осмысление перспектив отношений социального служения и взаимопомощи, духовно-нравственных опор развития; формирование и применение технологий, ориентированных на развитие культурного капитала сообществ и организаций; делиберализация отношений государства, общества и бизнеса к нарушению нравственных норм, преодоление социальной аномии и социального каннибализма; решение проблем социального отчуждения и безответственности: проблем роста социального неравенства, безработицы и прекаризации профессионального труда; решение проблем «устойчивого развития»: кризисов индивидуального и организационного развития (от профессиональных деформаций и дауншифтинга до организационных коллапсов); деформализацию и десимуляцию поддержки государством своих граждан и бизнеса, борьба с нормализовавшейся коррупцией не только в «центре», но и на периферии, «на местах», нравственная и правовая блокада потоков, разрушающих здоровье населения, игнорирующих или уничтожающих социальную миссию бизнеса; создание механизмов поддержки социально ответственного бизнеса и поощрения участия отдельных граждан и их групп в управлении (нравственная и правовая); внедрение альтернативных форм разрешения конфликтов/принятия решений (посредничество/медиация) в здравоохранении, образовании, правоохранении и других сферах. И в контексте программного обеспечения и в контексте человеческой деятельности логистика и бухгалтер выступают как мультиакторные и мультиагентные процессы и результаты [19; 20].

Список использованных источников

1. Афанасенко И. Д. Логистика снабжения : учебник для вузов. – Минск : БГТУ, 2015. – 336 с.
2. Белякова Е.В., Прокопович Д.А., Рыжая А.А., Гильц Н.Е. Логистический подход к технологическому развитию промышленного комплекса региона // Вестник Сибирского государственного аэрокосмического университета им. М.Ф. Решетнева . 2015. №4. Т.16. С.1007-1013.
3. Владимирова А.С., Василюк Ю.И. Логистика, виды логистики и глобальные системы // Актуальные вопросы экономических наук. 2016. №51. С.108-112.
4. Вумек Дж. П., Джонс Д. Т. Бережливое производство. Как избавиться от потерь и добиться процветания вашей компании. М.:АльпинаПаблицер, 2002/2011. — 368с.
5. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях. — ФиС, 1994. — 320 с.
6. Шеремет А. Д. Бухгалтерский учёт // Всемирная история экономической мысли: В 6 томах / Гл. ред. В. Н. Черковец. — М.: Мысль, 1987. — Т. I. От зарождения экономической мысли до первых теоретических систем политической жизни. — С. 478-484. — 606 с.
7. Gleeson-White J. Double Entry: How the Merchants of Venice Created Modern Finance. — Allen & Unwin, 2012. — P. 294.
8. Needles, В.Е.; Powers, М. Principles of Financial Accounting. FinancialAccountingSeries. Cengage Learning, 2013. – P. 20-34..
9. Логистические системы в глобальной экономике. Материалы V Международной научно-практической конференции / Ред. Логинов Ю.Ю.. Красноярск: Сибирский государственный аэрокосмический университет им. М. Ф. Решетнева, 2015. 609с.
10. Панасенко.Е.В. Логистика: персонал, технологии, практика. Москва: Инфра-Инженерия, 2011. 224с.
11. Арпентьева М.Р. Интерубъективные технологии управления: между толпократией и социальным служением // Проблемы управления и моделирования в сложных системах.



- Труды XVIII Международной конференции. 20-25 сентября 2016 г., Самара / Под ред.: Е.А. Федосова, Н.А. Кузнецова, В.А. Виттиха. Самара: СОО «ОФОРТ», СНЦ РАН, 2016. С. 39-52.
12. Арпентьева, М.Р. Эвергетические стратегии и управление развитием сообществ // Материалы XVII Международной конференции «Проблемы управления и моделирования в сложных системах» 22-25 июня 2015 г., Самара. Самара: ИПУСС РАН, 2015. С.174-180.
 13. Арпентьева М.Р., Моисеева Т.В. Переговоры как интересубъективная технология // Онтология проектирования. 2017. Т. 7. № 1 (23).
 14. Виттих В.А. Введение в теорию интересубъективного управления. Самара, Самарский научный центр РАН, 2013. 64 с.
 15. Виттих В.. Проблемы эвергетики // Проблемы управления. 2014. №4 С.69-71.
 16. Виттих В.А., Моисеева Т.В., Скобелев П.О. Принятие решений на основе консенсуса с применением мультиагентных технологий // Онтология проектирования. 2013. №2(8). С.20-25.
 17. Смольникова Н. А., Гильц Н. Е. Методы анализа логистического риска логистического провайдера // Решетневские чтения: материалы XX Юбилейной междунар. науч.-практ. конференции, посв. пам. М. Ф. Решетнева (09–12 нояб. 2016, г. Красноярск): в 2 ч. / Под общ. ред. Ю. Ю. Логинова. Красноярск: Сибирский государственный аэрокосмический университет им. М. Ф. Решетнева, 2016. Ч. 2. – 576 с. С.436-438.
 18. Шумаев В.А. Логистика в теории и практике управления современной экономикой. Москва: МУ им. С.Ю. Витте, 2014. 212 с.
 19. Становов В.В., Бежитский С.С., Бежитская Е.А., Попов Е.А. Многоагентный алгоритм проектирования баз нечетких правил для задач классификации // Вестник Сибирского государственного аэрокосмического университета им. М.Ф. Решетнева. – 2015. №4. Т.16. - С. 842-848.
 20. Poluha R.G.: The Quintessence of Supply Chain Management: What You Really Need to Know to Manage Your Processes in Procurement, Manufacturing, Warehousing and Logistics (Quintessence Series). - Heidelberg New York Dordrecht London: Springer, 2016. – 156 p.

Гаджиева К. А.
магистрантка
Шахбанов Р. Б.,
д.э.н., профессор,
заведующий кафедрой бухгалтерского учета,
ФГБОУ ВО Дагестанский государственный университет,
г. Махачкала, Россия

ПОСТАНОВКА СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

Если внешняя и внутренняя среда компании постоянно изменяются, это заставляет топ-менеджмент оперативно принимать управленческие решения. Бухгалтерские отчеты в таких условиях оказываются бесполезными. Информация, которая в них содержится, недостаточна, иногда некорректна и обычно приходит с опозданием. Выход один — использовать ещё одну систему учета, которая будет отражать положение дел «как есть».



Удобство, наглядность и достоверность управленческого учета уже ни у кого не вызывает сомнений. Понятно, что данная система помогает руководителю эффективно управлять предприятием, выделяя ключевые моменты и не зацкливаясь на второстепенных процессах.

У руководителя, желающего иметь у себя на предприятии систему управленческого учета, возникает несколько вариантов реализации этой идеи.

Руководитель должен самостоятельно решить, какой из методов ему применить:

1) нанять фирму, специализирующуюся на внедрении системы управленческого учета на предприятии.

Достоинства такого пути – работа профессионалов, минимизирующих количество возможных ошибок и отклонений, взгляд со стороны, оптимальные сроки внедрения.

Недостатки – фирма будет работать с определенным программным обеспечением, не всегда подходящим для нужд конкретного предприятия;

2) попробовать все сделать самим.

Достоинства – полученная система управленческого учета будет максимально учитывать все особенности предприятия, программное обеспечение будет простым, понятным и удобным для работников, занимающихся управленческим учетом, результат будет именно такой, каким захочет увидеть его руководитель.

Недостатки – все то, что способствует внедрению нового продукта (некорректная работа или отказы программного обеспечения, несогласованность действий работников, высокая трудоемкость внедрения).

Если руководитель решил самостоятельно внедрить систему управленческого учета, то первым делом необходимо проанализировать, как происходит взаимодействие бухгалтерского и планово-экономического учета до момента внедрения системы управленческого учета:

Второй шаг по становлению системы управленческого учета – выбор методики управленческого учета, наиболее подходящей для конкретного предприятия, либо организация чего-то своего, представляющего собой симбиоз действующих методик.

Выбрав подходящую для задач предприятия систему управленческого учета, проведя анализ существующих на предприятии систем учета (бухгалтерского, налогового и планово-экономического), перед созданием положения об учетной политике предприятия и разработкой рабочего плана счетов необходимо выбрать наиболее удобный для целей и задач предприятия метод учета затрат.

Выбрав метод или систему методов учета затрат, можно переходить к созданию рабочего плана счетов.

Далее необходимо изучить рынок программных продуктов и выбрать программу, позволяющую внедрить управленческий учет на предприятии.

Параллельно со всеми работами по созданию управленческого учета нужно решить и кадровый вопрос – кто будет заниматься управленческим учетом. Существует несколько вариантов того, кто будет заниматься организацией и ведением управленческого учета:

1) финансово-экономическая служба;

2) единый информационно-аналитический центр управленческого учета;

3) мини-центры по управленческому учету внутри каждого сектора по направлениям хозяйственной деятельности с оперативной подчиненностью центральному аналитическому подразделению;

4) разделение функциональных обязанностей и зон ответственности, касающихся управленческого учета, по объектам (или целям) учета.

Чем сложнее структура предприятия и больше направлений деятельности, тем скорее руководитель придет к мысли, что без создания отдельного аналитического центра не обойтись.



И, наконец, итогом создания системы управленческого учета должна стать небольшая по размеру таблица или диаграмма, в которой будут отражены основные направления деятельности предприятия и их состояние по сравнению с плановыми и прогнозными данными. Вид у этой вершины управленческого учета может быть самый разнообразный — все зависит от желания руководителя и его представления об удобности видения показателей.

Управленческий учет – это одна из составляющих бизнеса, не обязательно являющаяся главной. Это всего лишь инструмент, помогающий менеджерам управлять процессами в компании. Как этот инструмент будет работать, зависит не столько от качества инструмента, сколько от того, кто и как этим инструментом пользуется.

Список использованной литературы

1. Валебникова, Н. В., Василевич, И. П. Современные тенденции управленческого учета. // Бухгалтерский учет. – 2000. №18. – С.53 – 59.
2. Ивашкевич, В. Б. Управленческий учет в информационной системе предприятия // Бухгалтерский учет. – 1999. №4. – С.99-102.
3. Карпова, Т. П. Управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: ЮНИТИ, 2003. – 355 с.

Гаджиева П. М.

магистрантка

Шахбанов Р. Б.

д.э.н., профессор,

зав. кафедрой бухгалтерского учета,

ФГБОУ ВО Дагестанский государственный университет,

г. Махачкала, Россия

О ПОЗАКАЗНОМ МЕТОДЕ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

Важнейшим условием эффективного функционирования экономического субъекта в условиях рыночной нестабильности и жесткой конкуренции является рациональное использование производственных ресурсов и достоверное калькулирование себестоимости продукции. Объективное исчисление себестоимости произведенной продукции на основе достоверных калькуляционных расчетов служит основой управления расходами и снижение себестоимости, выработки правильной стратегии в формировании затрат, принятия ассортиментной политики, формирования продажных цен на реализуемую продукцию.

В этой связи, правильная научно-обоснованная систематизация и классификация затрат, выбор метода учета расходов и калькулирования себестоимости продукции, отражающей особенности технологии и организации производства, специфики формирования готового продукта является первостепенной задачей учетно-экономической науки.

Метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции – это совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесения издержек на единицу продукции.



Существуют различные методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. Их применение определяется особенностями производственного процесса, характером производимой продукции (работ, услуг), ее составом, технологическим способом обработки и другими условиями. Выбор предприятием соответствующего метода учета затрат на производство осуществляется самостоятельно и зависит от ряда факторов: отраслевой принадлежности и размера (масштабов) предприятия, применяемой технологии и ассортимента производимой продукции, индивидуальных особенностей организации производства и управления.

Традиционно в российской учетной практике используются следующие методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: котловой, попередельный, нормативный, попроцессный, позаказный и др [1].

Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяется в индивидуальном и серийном производствах, а также в экспериментальных, ремонтных, инструментальных и других вспомогательных производствах практически всех отраслей промышленности.

Сущность данного метода заключается в обособлении прямых затрат по отдельным заказам и исчислении ее себестоимости. Косвенные расходы, как правило, списываются на заказ на основе принятой базы распределения, чаще всего в нормативном порядке. Следовательно, в современных условиях роста управленческих расходов и сокращения прямых затрат, особенно расходов на оплату труда рабочих, занятых непосредственно в производстве, достоверность калькуляционных расчетов и объективность исчисленной себестоимости единицы продукции (заказа) во многом зависит от совершенства методов распределения косвенных расходов.

Исследования показывают, что в современной учетной практике производственных коммерческих предприятий должного внимания формированию и учетному отражению косвенных расходов с целью их правильного списания на заказы не уделяют. Такое положение обусловлено нестабильностью заказов, неритмичностью производственных процессов и производства продукции, частой обновляемостью продукции и другими организационно-экономическими недостатками осуществления производственно-управленческих процессов. Все эти проблемы приводят к применению зачастую котлового метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и обезличенному списанию на себестоимость продукции как прямых так и косвенных расходов.

На наш взгляд, вопросы списания косвенных расходов на себестоимость конкретного заказа должны быть объектом пристального внимания и исследования с точки зрения методологии бухгалтерского учета и оформлены в качестве методических документов, прилагаемых к учетной политике организации. Причем все калькуляционные расчеты должны быть обоснованы и подкреплены аналитическими выводами. Такое нормативно-правовое регулирование учета затрат и калькулирования себестоимости продукции позволит обеспечить достоверность и объективность калькулирования.

Следующая проблема калькулирования достоверной себестоимости продукции состоит в правильном подборе калькуляционных единиц. Как известно, основой калькуляционных расчетов служат два показателя: величина производственных расходов и объем продукции. Оценка объема продукции как калькуляционной единицы имеет важное значение. В качестве таковых выступают натуральные, условно-натуральные, трудовые и стоимостные критерии, характеризующие объем и стоимость произведенной продукции, работ и услуг. Выбор конкретного измерителя зависит, прежде всего от специфики и особенностей производимой продукции, а также от целей калькулирования [2].

Наиболее предпочтительными и доступными для экономического анализа и оценки эффективности производства продукции являются натуральные показатели, характеризующие



количество, вес, объем и другие параметры произведенной продукции в физических единицах измерения.

Условно-натуральные калькуляционные единицы в своем применении ограничены, поскольку доступны для применения для ограниченных отраслей промышленности, выпускающих разнородную продукцию, но имеющую общую физическую и экономическую, технологическую основу. Эффективность калькулирования при использовании таких единиц в существенной мере зависит от относительных показателей пересчета разнородной продукции в однородную. В этой связи этот подход также обладает недостатками, не позволяющими установить точное соотношение потребительских свойств однородных продуктов, состава и содержания расходов, в том числе прямых материальных и трудовых затрат. Таким образом, при применении условно-натуральных показателей объема произведенной продукции условность формирования себестоимости не исключена.

Еще более ограничены калькуляционные возможности измерения продукции в трудовом выражении (например, в нормо-часах), характеризующий объем затраченного трудового времени, необходимой для выпуска изделий и услуг. Как правило, в сложившейся учетно-калькуляционной практике, трудовые показатели учитывают только нормативные издержки живого труда и потому принимать их в качестве себестоимости продукции неправомерно.

Таким образом, на наш взгляд, преимущества позаказного метода состоит в том, что в качестве калькулируемой единицы преимущественно применяется количественные показатели измерения объема продукции, что по сравнению с другими калькуляционными единицами объективно отражают результаты производства и продукции.

Список использованных источников

1. Шахбанов, Р.Б. Бухгалтерское дело: учебное пособие. – М.: Магистр, ИНФРА-М, 2010. – 384 с.
2. Палий, В.Ф. Основы калькулирования. М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.

Герасимович І. А.

к.е.н., доцент, кафедра бухгалтерського обліку
ДВНЗ Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана,
м. Київ, Україна

«ГНУЧКІ БЮДЖЕТИ» В СИСТЕМІ МОНІТОРИНГУ І КОНТРОЛЮ ВИРОБНИЧИХ ЗАТРАТ БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ ЗА «ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ»

Ринкові умови господарювання зумовили необхідність впровадження на українських підприємствах бюджетного управління структурних підрозділів за «центрами відповідальності» для здійснення моніторингу і контролю за їх діяльністю та визначення вкладу кожного з них в загальний фінансовий результат підприємства.

В умовах сучасних передових промислових технологій, масового виготовлення продукції, матеріаломісткість і трудомісткість одиниці яких значно знизилася, все більш актуальним є контроль затрат на технологічних бізнес-процесах – «центрах затрат» і «місцях виникнення затрат» складових «центрів відповідальності». Тобто, в яких розмірах процеси споживають ресурси, а не навпаки як цього дотримується традиційна методика обліку затрат за статтями калькулювання собівартості продукції. Таким чином, аналіз, з метою контролю



такої поведінки затрат, переміщується з аналізу одиниці собівартості продукції на аналіз рівня затрат на бізнес-процеси.

Науково-теоретичні і методичні засади попроцесного обліку і аналізу затрат висвітлено в працях таких зарубіжних та вітчизняних вчених як: Друрі К. [2], Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. [4], Палій В. та Вандер Віл Р. [3], Жука В.М. [7], Пушкаря М.С. [5], але на загальних теоретичних і методичних підходах.

На сьогодні в Україні відсутня досконала методика моніторингу і контролю на рівні бізнес-процесів «центрів відповідальності» для реальної оцінки їх діяльності. Певною мірою окремі методичні засади до вирішення цієї проблеми розкрито в працях таких вітчизняних науковців як: Голов С.Ф. і Ефіменко В.І. [1] та Пилипів Н.І. [6]. Але методичний і практичний аспект цієї проблеми у завершеному вигляді не розв'язано.

Розв'язання цієї проблеми бачиться поєднанням методів «гнучких бюджетів» з факторним аналізом і економіко-математичними методами за «центрами відповідальності», як комплексного інструменту в обліково-аналітичному забезпеченні управління сучасним підприємством.

Оскільки бюджетування на рівні «центрів відповідальності» здійснюється по структурі прямих (змінних) і прирівняних до них затрат, ефективність управлінського аналізу, на підставі «гнучких бюджетів», проявляється коли останні поєднуються з методикою обліку «direct cost» (прямі затрати).

Методика аналізу відхилень з використанням «гнучких бюджетів» має три рівні. Перший рівень аналізу – визначення фактичних відхилень затрат від планових (нормативних) жорстких бюджетів – їх називають абсолютними, як щодо перевитрат, так і економії. Другий рівень визначення відносних відхилень за «гнучким бюджетом», як фактичний обсяг випуску продукції на планові норми і ціни по матеріалах та праці. Третій рівень. Це факторний аналіз кількісного і цінового впливу на величину абсолютних і відносних (за «гнучким бюджетом») відхилень матеріаломісткості й трудомісткості використаних ресурсів на процесах «центрів відповідальності».

За результатами аналізу, на підставі «гнучких бюджетів», узагальнюється вплив трьох головних комплексних параметрів – матеріаломісткості, трудомісткості та ефекту зростання виробництва продукції.

Гнучкість передбачає варіантність бюджетів, що має вирішальне значення у використанні їх при виборі найбільш оптимальних варіантів ділової активності, тобто обсягів виробництва і реалізації певного продукту стосовно конкретних економічних умов. Наприклад, при зниженні ринкових цін або обсягів попиту на саму продукцію. Ці варіанти обсягів гнучких бюджетів і є рівнями ділової активності, які співставляються з величиною доходу та змінними витратами (в цілому або на одиницю продукції) для визначення маржинального доходу та «точки беззбитковості» кожного варіанту ділової активності.

Розглянутий варіант вдосконалення методики аналізу результатів бюджетування за «центрами відповідальності» сучасного промислового підприємства, з використанням «гнучких бюджетів», базується на узагальненні методичних підходів з планування, обліку, маржинального аналізу і контролю, в поєднанні з економіко-математичними методами, що створює синтезований багатфакторний механізм моніторингу виробничих затрат при оцінці діяльності сучасного підприємства.

Список використаних джерел

1. Голов, С.Ф., Ефіменко, В.І. Учёт и контроль затрат: пути развития, Ж. Бухгалтерский учёт, 1991, № 11, с. 5-11.
2. Друри, К. Управленческий учёт для бизнес-решений / Пер. с англ. М.: Юнити-Дана, 2003. - 750 с.
3. Палій, В., Р. Вандер Вил. Управленческий учёт. – М.: ИНФРА-М, 1997, - 550 с.



4. Хорнгрен, Ч., Фостер, Дж. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект. (Пер. с англ. под ред. Я.В. Слоколова). – М. Финансы и статистика, 1995, гл. 6,7.
5. Пушкар, М.С. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту. Монографія. – Тернопіль, Карт-бланш. 2004. – 230 с.
6. Пилипів, Н.І. Місце та роль обліку і аналізу в системі бюджетування витрат /Н.І. Пилипів, М.О. Івасишин / Вісник Прикарпатського університету. Економіка – Івано-Франківськ: Плай, 2012 – Вип. С. 425 – 429.
7. Жук, В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учёта. Монография. - Киев, 2013, с. 364 – 385

Глинник Е.П.,

к.э.н., доцент,

кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле,
Белорусский государственный экономический университет,
г. Минск, Республика Беларусь

КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ УСЛУГ ПО ПУТЕВКАМ В САНАТОРНО-КУРОРТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ: СОСТОЯНИЕ И РАЗВИТИЕ

Санаторно-курортные организации Республики Беларусь при формировании себестоимости услуг по путевкам руководствуются Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию затрат на содержание и функционирование детских оздоровительных лагерей (далее – Методические рекомендации) [1]. Однако отдельные положения данных Методических рекомендаций нуждаются в уточнении с точки зрения их экономического содержания и соответствия действующим нормативным правовым актам по бухгалтерскому учету. Между тем в отечественной науке и практике вопросам бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости санаторно-курортных услуг по путевкам (СКУП) не уделяется должного внимания, что свидетельствует о необходимости разработки методических аспектов в данной области с учетом отраслевых особенностей белорусских санаторно-курортных организаций (СКО).

Калькулирование себестоимости СКУП необходимо для оценки эффективности технологических, организационных и экономических мероприятий по развитию и совершенствованию производственно-экономической деятельности СКО и обоснования уровня тарифов на санаторно-курортные услуги.

По экономическому содержанию затраты, формирующие производственную себестоимость СКУП включают прямые и распределяемые переменные косвенные затраты [2].

К прямым затратам, учитываемым на счете 20 «Основное производство» в санаторно-курортных организациях, относятся:

1. Прямые затраты на оплату труда, которые включают:

а) заработную плату основного производственного персонала – работников, непосредственно занятых в процессе оказания СКУП (врачей, среднего и младшего медицинского персонала); работников пищеблока (поваров, официантов, работников кухни и т.п.); хозяйственно-обслуживающего персонала спального и лечебного корпусов; работников, занятых организацией досуга; учебно-воспитательного персонала детских санаториев и реабилитационно-оздоровительных центров;



б) обязательные отчисления от оплаты труда основного производственного персонала по установленным законодательством ставкам в Фонд социальной защиты населения и БРУСП «Белгосстрах».

2. Прямые материальные затраты, в состав которых входят затраты на:

1) питание, включая стоимость продуктового набора, бланки заказного меню для отдыхающих;

2) лечебные процедуры и медикаменты, в том числе стоимость препаратов медицинского назначения для лечебных процедур, других материалов медицинского назначения, затраты на бланки путевок, историй болезни и т.п.;

3) санитарно-гигиенические средства, прочие принадлежности для медицинских кабинетов, пищеблока, обслуживания отдыхающих в номерах.

3. Прочие прямые затраты, к которым относятся затраты на проведение сторонними организациями концертов, тематических и других культурно-массовых мероприятий.

К распределяемым переменным косвенным затратам относятся:

1. Затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды от оплаты труда работников прачечной и работников других обслуживающих хозяйств.

2. Материальные затраты, которые включают следующие виды материалов:

– инструменты, инвентарь и хозяйственные принадлежности, вспомогательные материалы на содержание помещений спального и лечебного корпусов, пищеблока, прачечной;

– специальная оснастка и фирменная одежда для основного персонала службы питания, лечебно-диагностического отделения и хозяйственно-обслуживающего отдела, прачечной;

– запасные части для медицинского и прочего оборудования, основных средств пищеблока, лечебного и спального корпусов;

– прочие материалы для содержания помещений основного назначения.

3. Прочие распределяемые переменные косвенные затраты включают затраты на стирку белья, водоснабжение и водоотведение, другие аналогичные затраты.

Переменные косвенные затраты отражаются на счете 25 «Общепроизводственные затраты» и подлежат дальнейшему распределению для списания на счет 20 «Основное производство» в разрезе каждого вида деятельности [3].

Условно-постоянные (общепроизводственные) затраты СКО не зависят от наполняемости номерного фонда отдыхающими и количества предоставленных им в отчетном периоде платных услуг, что свидетельствует о целесообразности их включения в затраты периода для формирования конечного финансового результата.

К условно-постоянным (общепроизводственным) затратам СКО относятся затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды от оплаты труда персонала отдела эксплуатации инженерных коммуникаций и оборудования, зданий и сооружений; хозяйственно-обслуживающего персонала по содержанию помещений общего назначения и благоустройству прилегающей территории; материальные затраты на топливо, на ремонт зданий и сооружений, оборудования лечебного и спального корпусов, пищеблока; для уборки и благоустройства помещений и территорий общего назначения; прочие затраты.

Анализ калькуляционных статей затрат, перечисленных в Методических рекомендациях [1] и применяемых в учетной практике СКО, позволил усовершенствовать номенклатуру статей затрат на оказание СКУП, определить прямые и косвенные, переменные и условно-постоянные затраты (таблица 1).



Таблиця 1

Номенклатура статей затрат на оказание санаторно-курортных услуг по путевкам

Статья затрат	Вид затрат	Синтетический счет
1	2	3
1. Затраты на оплату труда основного персонала	Прямые переменные	20 «Основное производство»
2. Отчисления от оплаты труда основного персонала, в том числе:		
2.1 Отчисления в Фонд социальной защиты населения (согласно законодательству)		
2.2 Страховой взнос по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний (согласно законодательству)		
3. Затраты на питание		
4. Затраты на лечебные процедуры и медикаменты	Косвенные условно-переменные	25 «Общепроизводственные затраты» 25-1 «Затраты по содержанию и обслуживанию основных подразделений»
5. Затраты на организацию досуга		
6. Общепроизводственные затраты основного назначения, в том числе:		
6.1 Стирка белья		
6.2 Содержание помещений основного назначения		
6.3. Износ отдельных предметов в составе средств в обороте		
6.4 Электроэнергия		
6.5 Водоснабжение и водоотведение		

Использование вышеперечисленных статей затрат в практической учетной деятельности способствует повышению информационности данных бухгалтерского учета, что, в свою очередь, благоприятно влияет на процесс принятия управленческих решений, касающихся оптимизации издержек в санаторно-курортном хозяйстве.

Глотова В.Г.

**ГАОУ ВО Дагестанский государственный университет народного хозяйства,
г. Махачкала, Россия**

**АНГЛО-АМЕРИКАНСКАЯ МОДЕЛЬ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА:
МИРОВАЯ ПРАКТИКА**

Большинство экспертов бухгалтерского учета считают, что в мире не существует и двух стран с одинаковыми системами учета. Это обусловлено влиянием множества факторов. В первую очередь, на различия систем разных стран повлияли сложившиеся социально-экономические условия, уровень подготовки кадров, уровень производства, уровень управления. Влияние инфляционных процессов и, в целом, уровень инфляции ещё один немаловажный фактор. Помимо этого, на различия моделей влияют наличие профессиональных организаций, мнения национальных теоретиков. Правовое регулирование учёта, степень вмешательства власти в учётный процесс, источники финансирования также оказывают прямое воздействие на формирование системы учёта. И хотя все страны отражают хозяйственные операции, как минимум, на двух счетах, тем не менее, применяют они данный метод по-разному.



В то же время, на национальные системы бухгалтерского учета и отчетности в современных условиях влияют факторы глобальной институциональной среды. Очень часто наблюдается ситуация, когда изменения экономической среды и конъюнктуры в одних странах прямо или косвенно влияют на экономику других стран. Это, в свою очередь, воздействует на систему бухгалтерского учета и отчетности и, соответственно, на формирование и содержание информации. В рамках отдельного региона, где все страны экономически интегрированы, сближение различных систем и создание единой системы бухгалтерского учета и отчетности в долгосрочной перспективе является неизбежным.

В странах с похожими социально-экономическими условиями системы учета имеют много общего. В связи с этим выделяют несколько моделей бухгалтерского учета:

- англо-американскую;
- континентальную;
- южноамериканскую;
- исламскую.

Основная задача системы бухгалтерского учета по англо-американской модели – это обеспечение необходимой информацией инвесторов и кредиторов с минимумом вмешательства государственных органов в систему учета. Страны (США, Великобритания, Нидерланды), использующие такую модель, как правило, имеют хорошо развитый финансовый рынок, который является наиболее популярным способом нахождения источников финансирования.

Многовариантность и гибкость учётной системы одна из особенностей англо-американской (британо-американской) модели. Это самая либеральная модель. Принцип данной системы таков: «разрешено то, что не запрещено». Правила и стандарты учёта разрабатываются профессиональными организациями бухгалтеров. Она ориентирована на интересы мелких и средних акционеров-инвесторов. С точки зрения законодательного регулирования бухгалтерского учета общим для стран с британско-американской моделью является то, что их учетные системы отличаются большей многовариантностью и гибкостью.

Основной подход к определению прибыли можно сформулировать словами, принадлежащими лауреату Нобелевской премии Дж. Хиксу: «Цель исчисления прибыли на практике состоит в том, чтобы дать людям представление о сумме, которую они могут использовать на потребление, не становясь беднее».

В США политику хозяйственного учета (GAAP) разрабатывает профессиональная организация независимых бухгалтеров – Совет по разработке учетных стандартов FASB. В Великобритании используются Стандарты финансовой отчетности FRS и Нормы стандартной учетной практики SSAP.

Таким образом, для англо-американской (британо-американской) модели характерны:

- ориентация учета на нужды инвесторов и кредиторов;
- наличие развитого рынка ценных бумаг;
- высокий уровень бухгалтерской подготовки;
- наличие большого количества транснациональных корпораций в этих странах.

В настоящее время её используют: Австралия, Багамы, Барбадос, Бенин, Ботсвана, Бермуды, Венесуэла, Гана, Гонконг, Доминиканская республика, Замбия, Зимбабве, Израиль, Индия, Индонезия, Ирландия, Каймановы острова, Канада, Кения, Кипр, Колумбия, Либерия, Малави, Малайзия, Мексика, Нигерия, Новая Зеландия, Пакистан, Панама, Папуа - Новая Гвинея, Пуэрто-Рико, Сингапур, Танзания, Тринидад и Тобаго, Уганда, Фиджи, Филиппины, страны Центральной Америки, ЮАР, Ямайка.

В заключение важно отметить, что глобализация условий развития экономик разных стран приводят к постоянным попыткам сближения правил бухгалтерского учета для формирования всем понятных стандартов бухгалтерской отчетности.



Список использованных источников

1. Бабаева, З.Ш. Бухгалтерский учет в зарубежных странах. – Ростов на Дону: Феникс, 2007. – 256с.
2. Плево, М.К. Применение МСФО в российской практике: проблемы и перспективы // Актуальные вопросы современной экономики – 2015г. – №2.
3. Шахбанов, Р. Б., Бабаева, З. Ш. К вопросу о предпосылках появления и сущности креативного учета // Актуальные вопросы современной экономики. 2016г. – №3.

Гончаренко О. О.

к.е.н., доцент, докторант
ДВНЗ Університет банківської справи,
м. Київ, Україна

ДИВЕРГЕНТНІСТЬ ІНТЕРЕСІВ КОРИСТУВАЧІВ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ НЕБАНКІВСЬКИХ ФІНАНСОВО-КРЕДИТНИХ УСТАНОВ: ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Лібералізація механізмів регулювання бухгалтерського обліку характеризується як позитивними ефектами, так і наявністю досить спірних позицій. Це, у першу чергу, стосується облікової політики. Розробка цього інструменту максимального захисту інтересів підприємства часто викликає суперечність, яка впливає з дисонансу інтересів суб'єктів, дотичних до фінансової діяльності юридичної особи.

Користувач облікової (бухгалтерської) інформації – це, в першу чергу, зацікавлена особа, яка має інтерес щодо бухгалтерської інформації та фінансової звітності. Водночас, обсяг надання достатньої інформації для задоволення потреб різних користувачів повинен корелювати з економічною доцільністю її підготовки. І, як зазначає К. Друрі, «очевидно, що вигоди, які отримують в результаті використання інформаційної (облікової) системи для прийняття рішень, повинні перевищувати витрати на цю систему» [1, с. 3]. В той же час, розмаїття (інколи і суперечливість) інтересів користувачів спричинює складнощі уніфікації методології бухгалтерського обліку і неможливість одночасного задоволення усіх користувачів.

Бухгалтерський облік, як процес, забезпечує передачу інформації від укладача до користувача звітності. «... той, хто приймає рішення, розуміє, що реєстрація будь-якого факту господарського життя так чи інакше зачіпає чийсь інтереси, хтось виграє, а хтось програє» [2, с. 70]. Інструментом в руках бухгалтера є облікова політика, яка, будучи «сукупністю принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством» [3], захищає його від ситуативних впливів зацікавлених осіб.

Щодо небанківських фінансово-кредитних установ (кредитні спілки, фінансові компанії, юридичні особи публічного права, ломбарди, інші кредитні установи), можна констатувати, що інтереси однієї групи користувачів досить часто переважають інтереси інших. Всіх користувачів цікавить: інформація про фінансові результати (які, на думку одних повинні бути високими – максимізація прибутку, на думку інших – низькими – мінімізація прибутку); рівень рентабельності та платоспроможність фінансової установи. При цьому, перша і друга опції знаходяться у тісному кореляційному зв'язку: зростання показника прибутку призводить до зростання показників рентабельності (за умови відсутності кардинальних змін показників витрат, розміру активів, власного капіталу тощо). Відповідно,



відмінності інтересів користувачів полягають у різному поєднанні зазначених параметрів, що спричинює очевидність конфліктів між окремими групами користувачів.

Відповідно до спільності інтересів користувачів бухгалтерської інформації щодо діяльності небанківських фінансово-кредитних установ їх можна поділити на групи:

– користувачі, зацікавлені у високих показниках прибутку і рентабельності – власники (або потенційні інвестори); працівники органів управління, заробіток яких залежить від результативності діяльності установи; державні органи (Державна фіскальна служба, Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг);

– користувачі, зацікавлені у інформації про платоспроможність – кредитори; працівники, заробіток яких не залежить від результативності діяльності установи; аудитори (зовнішні, внутрішні).

Задоволеність інтересів користувачів бухгалтерською службою небанківських фінансово-кредитних установ реалізується через варіативність складових облікової політики, що забезпечує вибір методологічних прийомів і, як наслідок, впливає на визначення фінансового результату, показники рентабельності, платоспроможності та інші фінансові показники.

Відображаючи інтереси користувачів, облікова політика є одночасно інструментом, використання якого реалізується шляхом вибору дозволених Міжнародними стандартами фінансової звітності та чинним законодавством методів оцінки та обліку об'єктів бухгалтерського обліку, який при цьому дозволяє опосередковано впливати на рішення певних груп користувачів шляхом представлення картини діяльності підприємства.

Такий вибір визначається інтересами користувачів, саме тому основною задачею стає визначення змістовного наповнення інтересу користувача з метою вибору відповідних альтернатив елементів облікової політики небанківських фінансово-кредитних установ. Відповідно, зрозумілим стає безпосередній зв'язок елементів облікової політики і гіпотетичних інтересів користувачів, аналіз якого дає можливість скласти наказ про облікову політику з їх врахуванням. В той же час, аналіз існуючої облікової політики дає можливість визначити користувачів, на задоволення інтересів яких вона спрямована.

Результати дослідження практики ведення бухгалтерського обліку небанківських фінансових установ вказують на невисокий рівень використання можливостей облікової політики, її формування нерідко носить суто формальний характер. Часто обираються елементи облікової політики, які мають різновекторний вплив на показники фінансової звітності, і, в підсумку, залишається незрозумілим, в інтересах якої групи користувачів сформована облікова політика.

Відмінність інтересів користувачів бухгалтерської інформації спричинює відмінності у виборі інструментів і методів розрахунку фінансових показників. З одного боку, бухгалтер (бухгалтерська служба) підпорядкований керівнику установи. З іншого – адміністрація підприємства слугує інтересам власника. У практичній діяльності бухгалтер змушений вишукувати компроміс між інтересами керівництва і власників. Однак відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облікова політика визначається за погодженням з власником (власниками) або уповноваженими ним органом (посадовою особою) [3]. Тому головному бухгалтеру слід керуватися інтересами власників.

Кредитори та потенційні інвестори небанківських фінансово-кредитних установ зацікавлені, в першу чергу, в платоспроможності установи, що обумовлює їх зацікавленість в статичному балансі, який відображає фінансовий стан на певний момент часу за поточними ринковими цінами. Для власників та керівників установи важливішим є розрахунок фінансового результату за період, що забезпечується інформацією динамічного балансу, який передбачає оцінку статей за собівартістю. Державним органам в особі Державної фіскальної служби та Нацкомфінпослуг цікавими можуть бути як статичний, так і



динамічний баланси. Основним критерієм відмінностей між статичним і динамічним балансом є оцінка статей.

Отже, дослідженням встановлено, що сучасна методологія бухгалтерського обліку небанківських фінансово-кредитних установ не може одночасно задовольнити інтереси різних груп користувачів бухгалтерської звітності. Однією з базових суперечностей є конфлікт завдань представлення даних про фінансові результати, рентабельність та платоспроможність, що характеризуються теоріями статичного і динамічного балансу. Основним завданням облікової політики є захист інтересів власника і одночасне сприяння конвергенції інтересів, принаймні, внутрішніх користувачів інформації.

Список використаних джерел

1. Управленческий и производственный учет. Учебный комплекс для студентов вузов / К. Друри, пер. с англ. [В.П. Егорова]. – 6-е изд. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 1423 с.
2. Соколов Я.В., Пятов М.Л. Бухгалтерский учет для руководителя. 2-е издание, переработанное и дополненное. – М.: ПБОЮЛ Гриженко Е.М., 2001. – 320 с.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 від 16.07.1999р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14/print1481890023975106>.

Дадашева Б. М.

магістрант

Научный руководитель: Бабаева З.Ш., к.э.н. доцент,
кафедра бухгалтерского учета,
ФГБОУ ВО Дагестанский государственный университет,
г. Махачкала, Россия

О БЮДЖЕТИРОВАНИИ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ

Издавна технология бюджетирования является неотъемлемой частью системы управления западных компаний и получает все большее распространение в отечественной практике. Система бюджетного управления нужна, прежде всего, владельцам компании и ее топ-менеджменту. Она позволяет эффективно управлять компанией путем постановки конкретных целей, планирования, осуществления контроля на основе утвержденных планов, анализа результатов и сопоставления их с плановыми показателями, выявления причин отклонений и принятия решений, устраняющих эти расхождения.

Бюджетирование – это инструмент управления бизнесом на всех уровнях компании, обеспечивающая достижение ее стратегических целей с помощью бюджетов, на основе сбалансированных финансовых показателей.

Технология составления бюджета представляет собой цепочку взаимодействия руководителей подразделений с руководителями высшего звена в результате последовательных действий:

- установление целей и стратегий их достижения – «сверху-вниз»;
- подготовка бюджета «снизу-вверх»;
- утверждение сформированных бюджетов.

Под бюджетированием «сверху-вниз» понимается определение высшим менеджментом некоторого стратегического показателя, который и закладывается в систему бюджетов. Исходя из значения этого показателя на более низких уровнях определяется, какие исходные



условия ведения бизнеса необходимы для достижения требуемой величины стратегического показателя. Если становится ясно, что при существующих условиях невозможно достичь требуемого значения, то оно может быть пересмотрено. Таким образом, происходит процесс корректировки, необходимый для того чтобы бюджеты оказывались выполнимыми. Разработка стратегических показателей требует формализации стратегии компании, которая заключается в построении стратегических карт и сбалансированной системы показателей деятельности.

Самыми распространёнными являются показатели прибыльности, например чистая прибыль или прибыль на акцию, либо денежные потоки, которые характеризуют ликвидность.

Бюджетирование «снизу-вверх» предполагает построение системы бюджетирования начиная с бюджета продаж. Исходя из планируемых продаж соответствующих им затрат получают определенные финансовые показатели деятельности компании. Если их значения не устраивают высший менеджмент, то бюджеты, входящие в состав операционного бюджета пересматриваются. Однако, при подготовке бюджета продаж необходимо учитывать уровни объемов продаж за предыдущие периоды и проанализировать ряд макроэкономических факторов, каждый из которых может оказать существенное влияние на объем продаж и его зависимость от прибыльности продукции.

Надо отметить, что основные бюджеты составляются не только для компании в целом, но и для каждой бизнес-единицы, и представляют собой «вершину айсберга» бюджетной системы в которую входит множество взаимосвязанных операционных и вспомогательных бюджетов.

Информационной базой составления бюджета является система управленческого учета предприятия, который еще называют внутренним производственным учетом. Основными целями управленческого учета являются: определение затрат, принятие решений, планирование и контроль.

Следовательно, можно сделать вывод о пересечении системы управленческого учета и бюджетирования в области планирования, учета, контроля и анализа производственно-финансовой деятельности предприятия (рис. 1).



Рис.1. Область пересечения управленческого учета и бюджетирования

Как известно, объектами учета в системе управленческого учета являются центры ответственности. Управление издержками осуществляется руководителями, несущими ответственность за целесообразность возникновения тех или иных видов расходов предприятия. На наш взгляд, бюджетирование является наиболее эффективным методом



управления предприятием, а особенно в области управления затратами. В этом случае бюджетный метод способствует более экономичному использованию основных фондов, материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Таким образом, можно утверждать, что бюджетирование представляет собой не только финансовое планирование, оно является еще и технологией хозяйственного планирования в рамках которой на предприятии составляется совокупность планов хозяйственной деятельности. В широком смысле бюджетирование – это технология управления финансово-хозяйственной деятельностью предприятия. В рамках таких технологий выполняются планирование, учет, контроль, анализ и регулирование всех видов деятельности предприятия.

Список использованной литературы

1. Бочаров, В.В. Коммерческое бюджетирование. – Спб.: Питер. – 2006. – 368с.
2. Бухалков, М.И. «Внутрифирменное планирование»: Учебник, ИНФРА-М. – 2008. – 400 с.
3. Волкова, О.Н. Бюджетирование и финансовый контроль в коммерческих организациях. – М.: Финансы и статистика. – 2007. – 272 с.
4. Годин, А.М. Бюджет и бюджетная система. Издательский дом Дашков: К. – 2010. – 276 с.

Ельсуков В. П.

к.э.н., доцент,

Учреждение образования «Институт бизнеса и менеджмента технологий
Белорусского государственного университета»,

Кузьмич А. И.

к.т.н., заместитель директора ООО «Горнэлектроникс»,
г. Минск, Республика Беларусь

СИСТЕМА ДИСТАНЦИОННОГО МОНИТОРИНГА КАК СОСТАВНАЯ ЧАСТЬ УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ: ПРАКТИКА РАЗРАБОТКИ И ЭФФЕКТИВНОСТЬ

Бизнес, как объект управления, является сложной системой, состоящей из множества элементов. Такая система для целей управления описывается с использованием многоуровневой узловой модели линейно-функциональной направленности [1]. Составными и самостоятельными элементами модели выступают модели низших уровней. Между собой элементы модели связаны потоками информации и алгоритмическими зависимостями.

Наиболее предпочтительным выглядит использование узловых моделей при разработке системы управления компанией, имеющей мобильные объекты (транспортные средства), что позволяет использовать в качестве составной части учета систему дистанционного мониторинга. Транспорт является объектом повышенной опасности, расходуящий в процессе эксплуатации значительные топливные ресурсы, что требует постоянного мониторинга его наиболее важных параметров. Применительно к бизнес объекту транспортной направленности схема информационного взаимодействия между элементами узловой модели выглядит следующим образом, рисунок 1.

В рассматриваемой схеме объектом мониторинга выступает транспортное средство любой технологической и функциональной направленности: автомобиль, сельскохозяйственная, дорожная, коммунальная техника, железнодорожный транспорт. Съем



информации с транспортного средства осуществляется с использованием датчиков. Число датчиков и их состав ограничиваются потребностями дистанционного мониторинга.

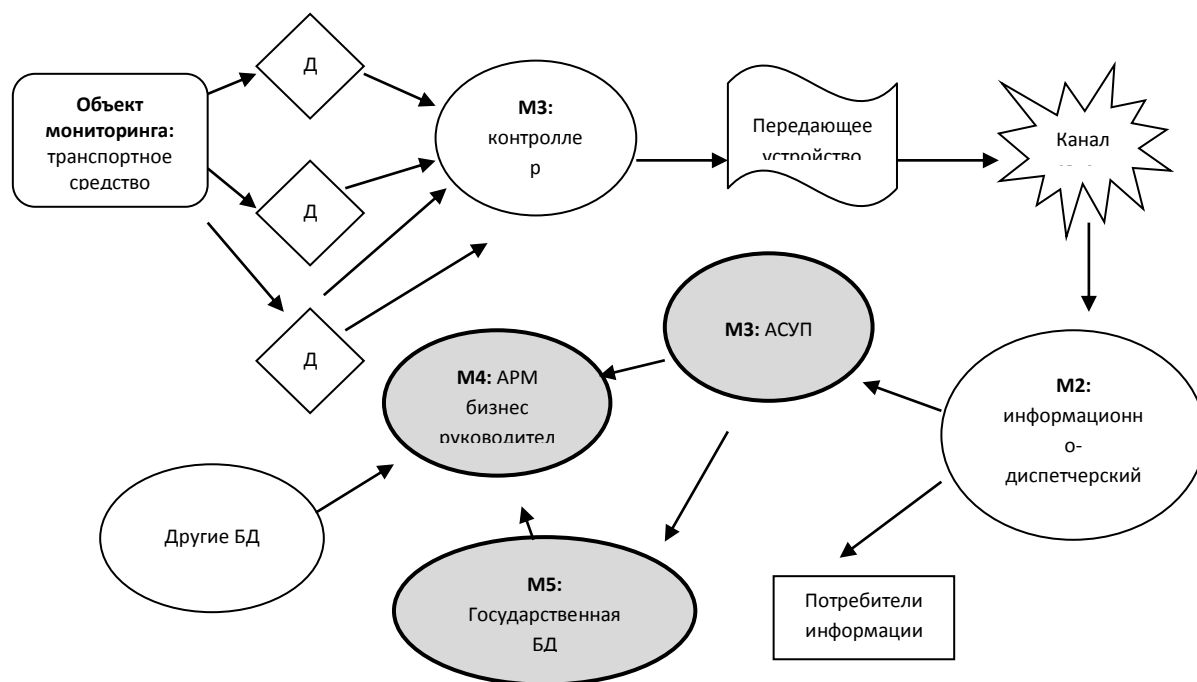


Рис.1. Информационное взаимодействие между элементами узловой модели транспортного бизнес объекта

От датчиков по каналам передачи данных информация поступает в контроллер, который по своему функционалу выступает как модель низшего уровня: в нем по заданным алгоритмам производится сбор, систематизация, предварительная обработка информации, а при необходимости и перевод в цифровой формат для целей ее дальнейшей передачи дистанционно моделям более высокого уровня. Основным параметром контроллера является его способность обеспечивать прием, обработку и передачу информации с определенного числа датчиков. При большом числе датчиков контроллер приобретает функционал бортового компьютера.

От контроллера (бортового компьютера) цифровая информация, характеризующая объект мониторинга, поступает в передающее устройство для передачи по каналам связи на следующий уровень – центр сбора, обработки, хранения информации (информационно-диспетчерский центр). В формате передачи информации в реальном режиме времени с определенной дискретностью, собственно говоря, и заключается сущность удаленного мониторинга подвижного объекта.

Информационно диспетчерский центр (ИДЦ) выступает в качестве модели второго уровня (М2) узловой модели, где поступающая от транспортных средств через М1 информация формируется в надлежащем образом структурированную базу данных (БД). ИДЦ как модель второго уровня является стационарным объектом, имеющим определенное место своей дислокации (офис). Основным эксплуатационным параметром ИДЦ выступает число транспортных средств, которые может обслуживать центр по процедурам сбора, обработки, хранения информации. Существует предел эффективного «переваривания» поступающей информации человеком – диспетчером ИДЦ. Такой предел определяется нами на диспетчера как 150 – 250 единиц подвижного состава с мониторингом по ним до 10 параметров [2].



Системы дистанционного мониторинга транспортных средств, в своем большинстве используют для целей управления двухуровневые узловые модели, обеспечивающие поступление информации от датчиков в ИДЦ. Для малых и средних транспортных компаний этого достаточно. Структурированная информация передается внутренним потребителям: бухгалтерии – расход топлива, пробег, время работы на линии; производственно-диспетчерской службе – местоположение, пробег, время работы на линии, техническое состояние, соблюдение параметров перевозки груза; службе ремонта и эксплуатации – пробег, параметры работы двигателя внутреннего сгорания, качество топлива, аварии и поломки.

Крупная транспортная компания для повышения своей конкурентоспособности путем более эффективного управления вынуждена разрабатывать АСУ. В этом случае АСУ по отношению к ЦДУ выступает моделью более высокого уровня (МЗ). От ЦДУ в АСУ может передаваться весь массив информации или выборочно лишь его основные составляющие (выборки), используемые для управления на уровне компании. Наличие АСУ транспортной компании со сформированной единой БД позволяет разработать с использованием современных подходов автоматизированное рабочее место (АРМ) руководителя компании. Важнейшей функцией такого АРМ выступает представление в структурированном виде для принятия оперативных и стратегических решений информации о продуктивности работы подвижного состава, что, по существу и является сутью рассматриваемого бизнеса.

Дистанционный мониторинг обеспечивает сокращение времени и повышение качества цикла управления на всех уровнях – диспетчера, линейного руководителя, директора предприятия, исполнителя (водителя автомобиля). В последнем случае, к примеру, водитель, зная, что осуществляется контроль за расходом топлива, скорее всего, будет осуществлять управление транспортным средством в так называемом «экологическом» режиме, а также с исключением несанкционированного слива топлива.

Поскольку дистанционный мониторинг выступает составной частью АСУ предприятия, то эффективность применения таких систем лежит в плоскости оценки эффективности управления через применение АСУ. Для оценки эффективности внедрения АСУ используется косвенный метод, когда сравниваются показатели эффективности до и после внедрения системы. Такой метод является не всегда точным, потому что на эффективность работы в период после внедрения могут влиять и другие не менее значимые факторы. В то же время, мониторинг транспорта осуществляется по ряду параметров, на основе изменения которых можно оценить эффект внедрения системы прямым счетом, например, по параметрам расхода топлива, времени поездок, не связанных с выполнением производственного задания, характеристикам эксплуатации транспорта [3].

В Беларуси существует обширная и успешная практика разработки и внедрения систем дистанционного мониторинга мобильных объектов, подтверждающая эффективность работы в указанном направлении. Разработаны и постановлены на серийное производство конкурентоспособные датчики и контроллеры для целей мониторинга расхода топлива и других параметров на транспорте. Продукция разработана с эксплуатационным запасом прочности, в силу чего носит универсальный характер.

В зависимости от технологической специфики транспорта система мониторинга обеспечивает постоянный удаленный контроль разнообразных параметров подвижного объекта, важнейшими из которых являются расход топлива и его качество. Именно, на экономии топлива на начальном этапе внедрения таких систем достигается быстрый эффект и высокая окупаемость инвестиционных затрат. Например, разработанная белорусскими специалистами совместно с исследователями Рижского института транспорта система дистанционного мониторинга тепловозов «Трасса-2» обеспечивает сбор, обработку и передачу информации на удаленный диспетчерский пункт по 23 параметрам функционирования техники. Система установлена, практически, на всем подвижном составе



Латвийской железной дороги. Фактически подтвержденное потребителями снижение себестоимости грузоперевозок железнодорожным транспортом при внедрении системы составило 6%. Высокий эффект от экономии топлива достигается при использовании системы мониторинга на автомобильном транспорте, в силовых сельскохозяйственных машинах. Окупаемость инвестиций происходит в течение 1,5 – 36 месяцев в зависимости от структуры автомобильного парка. Высокий эффект применения достигается при установке элементов системы на энергетически насыщенные трактора, комбайны, специальную технику: датчики уровня топлива поставляются на конвейеры ОАО «Минский тракторный завод», ОАО «Гомсельмаш», что повышает конкурентные характеристики производимой предприятиями техники.

Система дистанционного мониторинга представляет принципиально новые возможности для снижения себестоимости перевозок посредством их оптимизации через решение на современной основе транспортной задачи. Поскольку в модель оптимизации по результатам мониторинга вносятся оперативные изменения о местонахождении всего множества объектов с привязкой их к элементам логистической системы, таких как клиенты, промежуточные склады, разрешенные маршруты движения, характер перевозимого груза и транспортного средства, информация о новых клиентах и так далее. Эффект улучшения логистики составляет 10 – 40% от общего эффекта внедрения системы [3].

Список использованной литературы

1. Ельсуков, В. П. Применение линейных узловых моделей в управлении экономикой / В.П. Ельсуков // Весн. Беларус. дзярж. ун-та. Сер. 3. Гісторыя. Філасофія. Псіхалогія. Паліталогія. Сацыялогія. Эканоміка. Права. – 2015. – № 3. – С. 54-59.
2. Ельсуков, В. П., Кузьмич А. И. Применение систем дистанционного мониторинга на транспорте: эффективность и практика внедрения. Проблемы и перспективы развития транспортного комплекса: материалы международ. заочн. научн.-практ. конф. Минск, 1 – 15 дек. 2015 г. / М-во трансп. и коммуникаций Респ. Беларусь, Белорус. Науч.-исслед. Ин-т трансп. «Транстехника», редкол.: А.В. Королев [и др.]. – Минск: БелНИИТ «Транстехника». – 2016. С. 246-254.
3. Ельсуков, В. П., Кузьмич, А. И. Эффект применения систем дистанционного мониторинга мобильных объектов. Международная научно-техническая конференция, приуроченная к 50-летию МРТИ-БГУИР (Минск, 18-19 марта 2014 года): материалы конф. В 2 ч. Ч./редкол.: А.А. Кураев [и др.]. – Минск: БГУИР. – 2014. С. 524-525.

Іванков В. М.

здобувач кафедри бухгалтерського обліку,
ДВНЗ Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана,
м. Київ, Україна

ВИКОРИСТАННЯ ІНСТРУМЕНТІВ РИЗИК-МЕНЕДЖМЕНТУ У СТРАТЕГІЧНИХ КОНЦЕПЦІЯХ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Дослідження розвитку теорії ризик-менеджменту виявили її поступову еволюцію з класичної концепції мінімізації ризику до концепції інтегрованої моделі управління бізнесом [1]. Серед останніх широко відома концепція COSO-ERM, яка, застосовуючи ризик-



орієнтований підхід в управлінні, дозволяє підприємству контролювати ступінь ефективності заходів з управління ризиками та засобів контролю, а також причини, що формують підвищені зони ризику [2].

Розгляд ризику у стратегічних концепціях управлінського обліку здійснений у роботах Д. Нортон і Р. Каплана, які запропонували визначати його вплив на процес створення вартості капіталу в системі збалансованих показників [3, с. 43-51; 4, с.84-88].

Вищезгаданими вченими управління ризиками розглядається не лише як прагнення усунути негативні коливання доходів і грошових коштів, але й як фактор зростання вартості капіталу. Означене дозволяє, у відповідності до цілей управління ризиками, за складовими внутрішніх бізнес-процесів (інноваційний процес, операційний процес, процес післяпродажного обслуговування) визначати вплив факторів ризику за відповідними показниками кожної з чотирьох перспектив BSC. До таких показників авторами віднесені різні вартісні (грошові) та кількісні характеристики впливу ризику на стратегічні результати – відстрочені (пізні) показники. Наприклад, ризик втрати кредитоздатності підприємства, може оцінюватися за такими показниками фінансової перспективи: відсоток безнадійної дебіторської заборгованості, втрати за ставками відсотка, втрати за курсовими коливаннями, втрати за рахунок коливання ринкових цін (вартісні (грошові) характеристики відстрочених (пізніх) показників). А операційний ризик може бути оцінений, зокрема, за показниками клієнтської перспективи: вартість застарілої та зіпсованої продукції, кількість невиконаних замовлень (вартісні та кількісні характеристики відстрочених (пізніх) показників) [4, с. 88].

Подальший розвиток можливого використання інструментів ризик-менеджменту у системах збалансованих карток (рахунків) або стратегічних карт набуло в роботах Петера Хорвата [5, с. 218-219; 6, с. 387-397], де реалізацію стратегічних цілей він пропонує розглядати як шанси, а ризики – як фактори, що перешкоджають їх досягненню. А тому при розробці стратегій П. Хорват пропонує розглядати вплив усіх ідентифікованих ризиків на стратегічні цілі підприємства (за технологією ризик-менеджменту), що спрятиме встановленню реалістичних цільових (нормативних) стратегічних показників.

Отже, у якості показників (індикаторів) оцінки ризиків ним пропонується використовувати відхилення від цільових (нормативних) значень стратегічних показників, які є вираженням певної стратегічної цілі. Для цього у розрізі стратегічних цілей мають застосовуватися стратегічні показники, як результати їх досягнення (відстрочені (пізні) індикатори), так і фактори діяльності (випереджаючі (ранні) індикатори), де останні – є переважними. Наприклад, ризик втрати ключових клієнтів банку пропонується ним оцінювати як фактор, що перешкоджає досягненню стратегічної цілі розширення бізнесу, за перспективою клієнти наступними індикаторами: частка виручки за ключовими клієнтами, кількість ключових клієнтів (відстрочений (пізній) індикатор) у вартісному та кількісному вимірнику відповідно; кількість пропозицій ключовим клієнтам та кількість зустрічей з ключовими клієнтами (випереджаючі (ранні) індикатори) у кількісних вимірниках [6, с. 392].

На нашу думку, відхилення від цільових (нормативних) значень стратегічних показників досягнення результатів (відстрочені (пізні) індикатори) – є показниками (індикаторами) оцінки ризик-результату, а тому ретроспективними та діагностичними показниками, що не зовсім придатні для превентивного управління ризиками. З цією метою необхідно виявляти показники ризик-факторів або ранні індикатори оцінки ризиків, для яких має визначатися так званий коридор толерантності – мінімально-максимальне значення показника ризик-фактору, а не цільове нормативне значення стратегічних показників як результатів і факторів досягнення встановлених стратегічних цілей.

До того ж показники досягнення результатів за стратегічними цілями (відстрочені (пізні) індикатори) за усіма перспективами крім фінансової, як вже зазначалося вище, можуть бути показниками ризик-факторів, так як є умовними випереджаючими (ранніми) індикаторами по відношенню до показників стратегічних результатів фінансової



перспективи (особливо у кількісному вимірнику), але за певних умов. Ці умови стосується також показників факторів діяльності (реальні випереджаючі (ранні) індикатори) у розрізі усіх перспектив, у разі їх визнання показниками ризик-факторів.

До умов визнання окремих стратегічних показників, які є реальними та умовними випереджаючими (ранніми) індикаторами, у якості показників ризик-факторів, нами пропонується проведення процедури зіставлення (порівнювання). Дана процедура передбачає послідовне порівнювання окремих стратегічних показників щодо їх можливого визнання як факторів створення вартості капіталу підприємства у відповідності до встановлених стратегічних цілей, так і одночасного їх визнання факторами ризику – обставинами (умовами), за якими проявляються причини (джерела) ризикової ситуації (події). У свою чергу, причини (джерела) появи ризикової ситуації (події) характеризуються певним видом ризику: економічного, фінансового, соціального, політичного, технологічного тощо. Виявлені у зазначений спосіб стратегічні показники, що характеризують ризикову ситуацію (подію), яка викликана причинами (джерело) та факторами (обставинами, умовами) ризику, що приводить до певних наслідків – негативного чи позитивного впливу на результати досягнення стратегічних цілей, спрямованих на створення вартості капіталу підприємства, пропонується нами визначати як стратегічні ризик-показники.

Таким чином, запропонований нами підхід до виявлення стратегічних ризик-показників, характеризує останні як комплексні ранні індикатори сумісної (інтегрованої) оцінки факторів створення (зростання, зменшення) вартості капіталу підприємства, що перебуває під впливом ризику.

Список використаних джерел

1. Холмс, Э. Риск-менеджмент [Текст] / Э. Холмс; пер. с англ. – М.: «Эксмо», 2007. – 304 с.
2. Стандарт управления рисками COSO ERM (Enterprise Risk Management — Integrated Framework). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dvbi.ru/risk_management/library/tabid/213/Token/ViewIn-fo/ItemId/18/language/ru-RU/Default.aspx
3. Каплан, Р. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Р. Каплан, Д. Нортон; [пер. с англ.]. – М.: Олимп Бизнес, 2003. – 214 с.
4. Каплан, Р. Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов материальные результаты / Р. Каплан, Д. Нортон; [пер. с англ.]. – М.: Олимп-Бизнес, 2005. – 482 с.
5. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvath & Partners; Пер. с нем. – 2-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 269 с.
6. Внедрение сбалансированной системы показателей/ Horvath & Partners; Пер. с нем. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 478 с.

Костенко Д. В.

викладач кафедри обліку і оподаткування,
ДВНЗ «Університет банківської справи»,
Черкаський навчально-науковий інститут
м. Черкаси, Україна

РЕЗЕРВ СУМНІВНИХ БОРГІВ ЛОМБАРДУ, ЯК КЛЮЧОВА ХАРАКТЕРИСТИКА ДОТРИМАННЯ ПРИНЦИПУ ОБАЧНОСТІ

Ринок фінансових послуг в Україні характеризується значною кількістю небанківських фінансових установ, що позитивно відображається на якості фінансових послуг. Важливими



представниками небанківських фінансових установ є ломбарди, послуги яких займають значну частку на ринку фінансових послуг.

Ломбард – фінансова установа, виключним видом діяльності якої є надання на власний ризик фінансових кредитів фізичним особам за рахунок власних або залучених коштів, під заставу майна на визначений строк і під процент та надання супутніх послуг ломбарду. Специфіка діяльності ломбарду полягає у наданні короткострокових кредитів, термін яких не перевищує 1-го місяця.

Так, на кінець 2016 р., в Україні налічувалося 456 ломбардів, що на 26 установ (або на 5,39%) менше порівняно з відповідною датою 2015 року (станом на 31.12.2015 – 482 ломбардів), але спостерігається позитивна динаміка зареєстрованих відокремлених підрозділів ломбардів у 2016 році – 6101 одиниця, що на 429 структурних підрозділу більше ніж на 2015 рік – 5672 одиниці.

Варто зазначити, що основні показники діяльності ломбардів щороку збільшуються, зокрема активи ломбардів у 2016р. становили 3317,7 млн. грн., що на 49,5% більше ніж на відповідну дату 2015р., капітал ломбардів склав 1481,6 млн. грн., що на 34,7 % більше ніж у попередньому році, та головним показником діяльності є сума наданих фінансових кредитів, яка за 2016 р. зросла на 34,2% та становила 16718 млн. грн.

Починаючи з 1 січня 2013 року, для складання фінансової звітності, а відповідно і ведення бухгалтерського обліку, ломбарди використовують Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі МСФЗ).

Враховуючи специфіку діяльності ломбардів, одним з головних об'єктів обліку є дебіторська заборгованість, яка є фінансовим інструментом. Оцінку й облік фінансових інструментів слід здійснювати згідно з Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку (МСБО) 32 «Фінансові інструменти: подання», МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка», МСФЗ 9 «Фінансові інструменти». Відповідно до МСБО 39 та МСФЗ 9, в кінці кожного звітного періоду, суб'єкти господарювання зобов'язані перевіряти всі свої фінансові активи, до яких належить і дебіторська заборгованість, на предмет їх можливого зменшення корисності. На зменшення корисності дебіторської заборгованості можуть вказувати значні фінансові труднощі боржника, порушення договору, таке як невиконання зобов'язань чи прострочування платежів відсотків або основної суми, відмова боржника погасити заборгованість і статистика несплати боргів за минулі роки. При цьому, якщо є об'єктивне свідчення про зменшення корисності фінансового активу, то його балансова вартість зменшується, суму збитку, прямо або застосовуючи рахунок резерву.[1] Слід звернути увагу, що пряме зменшення, дозволене тільки при неочікуваному зменшенні корисності активу. Тобто, для виконання вищезазначених вимог МСФЗ та МСБО, ломбарди повинні створювати резерв сумнівних боргів.

Відповідно до Податкового кодексу України, списання безнадійної дебіторської заборгованості, що по суті є, сумою збитку від зменшення корисності активу, здійснюється за рахунок резерву сумнівних боргів [2].

Після набрання чинності змін до «Положення про порядок надання фінансових послуг ломбардами», ломбарди підлягають обов'язковому створенню резервів знецінення (зменшення корисності) активів, згідно з вимогами МСФЗ та з урахуванням вимог Податкового кодексу України [3]. Звідси слідує, що ломбарди повинні формувати резерв сумнівних боргів. Природа резерву сумнівних боргів – це ключова характеристика, яка допомагає дотримати виконання одного з головних принципів бухгалтерського обліку – обачності. Оскільки, формування резерву сумнівних боргів надає можливість, з одного боку, об'єктивно, без безпідставного завищення оцінити активи підприємства, з іншого – неупереджено, на підставі чітких розрахунків, відобразити витрати підприємства, що в остаточному підсумку вплине на визначення фінансового результату діяльності за звітний період.



Формування резерву сумнівних боргів повинно відбуватись відповідно до певної методики. У вищезазначених нормативних документах, даної методики не визначено. Отже, це є виключним правом ломбарду визначати методику формування резерву сумнівних боргів, з обов'язковим відображенням її в своїй обліковій політиці.

На практиці, ломбардами досить часто порушувалась норма МСФЗ, щодо створення резерву сумнівних боргів, оскільки відсоток сумнівної дебіторської заборгованості в структурі дебіторської заборгованості є незначним. Але, вищезазначені зміни до «Положення про порядок надання фінансових послуг ломбардами» закріпили обов'язковість створення даного резерву у відповідності до МСФЗ та Податкового кодексу України.

У нормативно-правовому забезпеченні визначено кілька варіантів методики формування резерву сумнівних боргів. Зокрема, методика формування резерву сумнівних боргів наводиться у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» (далі П(С)БО 10) та Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України № 111 «Про затвердження Методики формування та списання небанківськими фінансовими установами резерву для відшкодування можливих втрат за всіма видами кредитних операцій (за винятком позабалансових, крім гарантій), придбаними цінними паперами (у тому числі іпотечними сертифікатами з фіксованою дохідністю), іншими активними операціями згідно із законодавством, включаючи нараховані за всіма цими операціями проценти» (далі Розпорядження № 111).

Згідно П(С)БО 10 є два підходи формування резерву:

1) розрахунок абсолютної суми сумнівної заборгованості. Даний підхід визначається на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів;

2) розрахунок коефіцієнту сумнівності – величина резерву розраховується множенням суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності. Коефіцієнт сумнівності може розраховуватися декількома шляхами: визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході; класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення; визначенням середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3-5 років [4].

Згідно з Розпорядженням № 111 формування методики полягає у тому, що дебітори класифікуються на основі професійного судження керівника небанківської фінансової установи без врахування наявності забезпечення в одну з п'яти категорій ризику:

– перша категорія ризику – характеризується відсутністю кредитного ризику Строк виконання контрагентом зобов'язань перед небанківською фінансовою установою ще не настав;

– друга категорія ризику – характеризується помірним рівнем кредитного ризику - знецінення заборгованості в розмірі від 1 до 20 відсотків. Період прострочення виконання контрагентом складає від 30 до 60 календарних днів;

– третя категорія ризику – характеризується значним кредитним ризиком - знецінення даного зобов'язання в розмірі від 21 до 50 відсотків. Період прострочення виконання контрагентом зобов'язань складає від 60 до 90 календарних днів;

– четверта категорія ризику – характеризується високим рівнем кредитного ризику знецінення заборгованості в розмірі від 51 до 100 відсотків). Період прострочення виконання контрагентом зобов'язань від 90 до 180 календарних днів;

– п'ята категорія ризику – аналіз діяльності контрагента виявив, що вартість даного зобов'язання буде повністю втрачена і призведе до повного знецінення зобов'язання. Період прострочення виконання контрагентом зобов'язань складає більше 180 календарних днів [5].



Дані методики можуть бути взяті ломбардами за основу та модифіковані у відповідності до специфіки діяльності, а також залежно від виду майна, що береться у заставу.

Так, для ломбардів, що мають невеликий кредитний портфель, або мають відносно невелику кількість дебіторів (наприклад ломбарди, що спеціалізуються на іпотеці або автоломбарди) доцільно використовувати методику абсолютної суми сумнівної заборгованості. Відповідно до цієї методики формування резерву сумнівних боргів здійснюється за рахунок індивідуальної оцінки окремих дебіторів, а для фінансових активів, суми яких індивідуально не є істотними – на основі групової оцінки.

Для ломбардів, що мають великий кредитний портфель або значну кількість дебіторів, доцільніше використовувати методику, що базується на категоріях ризику (табл. 1)

Таблиця 1

Методика формування резерву сумнівних боргів в залежності від категорії ризику

№ п/п	Категорія ризику	Рівень кредитного ризику	Знецінення заборгованості, %	Період прострочення, дні	Коефіцієнт резервування до загальної суми дебіторської заборгованості
1	Перша	відсутній	-	Не прострочено	-
2	Друга	помірний	До 20	До 7	5
3	Третя	значний	Від 20 до 40	Від 8 до 14	20
4	Четверта	високий	Від 40 до 70	Від 14 до 30	50
5	П'ята	Дуже високий	Від 70 до 100	Від 30	100

Таким чином, формування ломбардами резерву сумнівних боргів є значною проблемою, що спричинена відсутністю чіткої методики, яка була б закріплена у нормативно-правових документах. Запропонована методика формування резерву сумнівних боргів в залежності від категорії ризику, забезпечує комплексний підхід до даного питання, та може стати вирішенням даної проблеми для більшості вітчизняних ломбардів. Реалізація на практиці даної методики може мати вигляд імплементації запропонованих елементів методики до облікової політики ломбарду.

Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти фінансової звітності, видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2015 року. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiu---rik?category=bjudzhet>.
2. Податковий кодекс України №2755-V від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // www.zakon.rada.gov.ua.
3. Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України № 3981 від 26.04.2005 р. «Про затвердження Положення про порядок надання фінансових послуг ломбардами» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0565-05>.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затвержене наказом Міністерства фінансів України № 20 від 31.01.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // www.zakon.rada.gov.ua.
5. Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України № 111 від 21.03.2011 р. «Про затвердження Методики формування та списання небанківськими фінансовими установами резерву для відшкодування можливих втрат за всіма видами кредитних операцій (за винятком позабалансових, крім гарантій), придбаними цінними паперами (у тому числі іпотечними сертифікатами з фіксованою



дохідністю), іншими активними операціями згідно із законодавством, включаючи нараховані за всіма цими операціями проценти» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0381-11>.

Косюк В.І.

ст. гр. ОДСм-11,

Науковий керівник: Рожелюк В.М., д.е.н., доцент,
кафедра обліку в державному секторі економіки та сері послуг,
Тернопільський національний економічний університет,
м. Тернопіль, Україна

СТАНДАРТИЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Адаптація вітчизняної нормативно-правової бази установ державного сектору економіки в світлі євроінтеграційних процесів визначила вектори зміни їх облікової системи відповідно до стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі економіки на 2007-2015 роки [4]. Це дало змогу розробити та запровадити цілий ряд Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (НПСБО ДСЕ) з метою регулювання обліку окремих об'єктів, що узгоджуються з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку в державному секторі економіки.

Трансформація міжнародних вимог та правил дає можливість виділяти нові об'єкти обліку: фінансові та нефінансові активи, до яких якраз і належать запаси, що суттєво впливають на порядок формування значної частки витрат суб'єктів державного сектору та висвітлення облікових даних у фінансовій звітності.

Як свідчить аналіз нормативно-правової бази, організацію та методику обліку запасів розкриває НП (С) БОДС 123 «Запаси» в частині визнання запасів активами, порядку формування витрат на придбання запасів, відпуску їх у виробництво, відображення у фінансовій звітності.

Згідно з НП (С) БОДС «Запаси» щодо визначення запасів як зазначено в стандарті, запаси це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу, передачі за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі для подальшого споживання;
- перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт, наданні послуг або для досягнення поставленої мети або задоволення потреб суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі [2].

В якості базового нормативного документа для створення НП (С) БОДС 123 «Запаси» Урядом використано міжнародний стандарт бухгалтерського обліку державного сектору (далі МСБОДС) 12 [1] в якому вказано, що запаси це активи, які існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі, або для розподілу за умов звичайної господарської діяльності, або перебувають у процесі виробництва.

Отже як бачимо у визначенні, наведеному в НП (С) БО 123, розшифровано коло можливих причин утримання запасів.

Запровадження НП (С) БОДС 123 обумовило вживання бюджетними установами нових термінів і понять, визначення яких наведено в табл. 1.



Таблиця 1

Характеристика визначень нормативно-правового регулювання обліку запасів установ державного сектору економіки

№ п/п	Термін	Визначення терміну
1.	Балансова вартість активу	Вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу
2.	Відновлювальна вартість	Сучасна собівартість придбання
3.	Первісна вартість	Вартість запасів, яка встановлюється виходячи із суми грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (витрачених) на придбання або створення запасів
4.	Запаси	Це активи які : - утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу, передачі за умов звичайної господарської діяльності; - перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта державного сектору для подальшого споживання; - перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, при виконання робіт, наданні послуг або для досягнення поставленої мети або задоволення потреб суб'єкта державного сектору.
5.	Одиниця обліку запасів	Найменування запасів або однорідна група.
6.	Операційний цикл	Проміжок часу між придбанням запасів для продовження діяльності й отримання грошових коштів від продажу виробленої з них продукції (виконання робіт, надання послуг) або їх споживання чи безоплатним розподілом для досягнення поставленої мети або задоволення потреб суб'єкта.
7.	Чиста вартість реалізації запасів	Очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Також в НП (С) БОДС 123 «Запаси» передбачено більш широке коло складових запасів не лише за їх матеріально-технічною характеристикою, але і за напрямком подальшого використання.

Наступною відмінністю є наявність у стандарті умов визнання запасів: які визначаються активом, якщо вартість запасів можливо достовірно визначити, існує ймовірність отримання суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі майбутніх економічних вигід, пов'язаних з їх використанням, або вони мають потенціал корисності. У раніше діючому законодавстві такі умови не були наведені.

Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі зокрема щодо обліку запасів бюджетних установ сприяє наближенню вітчизняної облікової практики до міжнародних стандартів, а отже дозволяє створити адекватне інформаційне забезпечення управління державними фінансами. Зважаючи на те, що робота за вказаним напрямком триває, для забезпечення чіткості та єдності підходів у бухгалтерському обліку суб'єктів бюджетної сфери НП (С) БОДС 123 потребують деталізації в частині документального оформлення та відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку надходження і використання та вибуття запасів.

Отже, реформування нормативно-правового забезпечення в умовах євроінтеграційних процесів щодо обліку запасів забезпечить умови для підвищення якості організації обліку запасів, удосконалення процесу складання звітності та забезпечить підвищення ефективності використання запасів у діяльності установ державного сектору економіки.



Список використаних джерел

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору економіки 123 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// www.minfin.gov.ua/](http://www.minfin.gov.ua/)
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси» Затверджено наказом Міністерства Фінансів України від 12.10.2010 № 1202 (Електронний ресурс). – Режим доступу: [http:// www.minfin.gov.ua/](http://www.minfin.gov.ua/)
3. Рожелюк В.М. Організація бухгалтерського обліку діяльності переробних підприємств: монографія/ В.М. Рожелюк. –К.: ННЦІАЕ, 2013. – 488 с.
4. Стратегія модернізації системи обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: (Схвалено Постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 34) (Електронний ресурс) // Міністерство фінансів України: (сайт). – Режим доступу: [http:// www.minfin.gov.ua/](http://www.minfin.gov.ua/)
5. Яцишин, С. Р. Запаси в установах державного сектору економіки: визначення та поняття / Світлана Романівна Яцишин // Фактори впливу на формування та розвиток фінансової системи України : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. [Львів, 28-29 листопада 2014 року] / ГО «Львівська економічна фундація». – Ч.3. – 2014. – С. 115-118.
6. Яцишин С. Р. Запаси установ державного сектору економіки: оцінка та переоцінка / С. Яцишин // Торгівля комерція, підприємництво : Збірник наукових праць. – Львів : Львівська комерційна академія, 2014. Випуск 16. Серія економічна. – С. 159-164.
7. Яцишин, С. Р. Оцінка та переоцінка запасів бюджетних установ в умовах сьогодення / Світлана Романівна Яцишин // Теорія і практика бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту : стан, проблеми та перспективи розвитку : матеріали VII міжнародної науково-практичної конференції [Львів, 16-17 травня 2014 р.] / [відп. за вип. : проф. Куцик П. О.]. – Львів : ЛКА, 2014. – С. 148-152.

Крутова А.С.

д.е.н., професор,

завідувач кафедри фінансів, аналізу та страхування

Нестеренко О.О.

к.е.н., доцент,

докторант кафедри фінансів, аналізу та страхування

Харківський державний університет харчування та торгівлі,

м. Харків, Україна

ВПРОВАДЖЕННЯ ПРОЕКТУ ФОРМУВАННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ В ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИЙ ПРОЦЕС

Для реалізації інноваційного проекту формування інтегрованої звітності на підприємстві необхідно розробити послідовні кроки впровадження методики та організації формування інтегрованої звітності в обліково-аналітичний процес суб'єкта господарювання шляхом розробки відповідних параметрів інтегрованої облікової політики. К. В. Безверхий під кроками впровадження інтегрованої звітності підприємства розуміє ряд заходів, які сприятимуть забезпеченню функціонування системи підготовки інтегрованої звітності на підприємстві [1]. Вчений пропонує два етапи реалізації цього процесу: перший етап –



підготовка методичної бази для формування звітності; другий – процес організації збору необхідної інформації для складання звітності [2].

Особливу увагу на етапі ініціювання інноваційного проекту формування інтегрованої звітності необхідно приділити узгодженості мети, цілей та логічної структури проекту. Для цього на базі уніфікованого альбому показників інтегрованого звіту кроссекторальній робочій групі формування інтегрованої звітності доцільно розробити «дерево цілей» інноваційного проекту формування інтегрованої звітності та визначити, які показники будуть відповідати за реалізацією конкретної цілі.

«Дерево цілей» – це наочне графічне зображення підпорядкованості та взаємозв'язку цілей, що демонструє розподіл місії на цілі, підцілі, завдання та окремі дії шляхом їх декомпозиції [3, с. 185]. Методику «дерева цілей» запропонував У. Черчмен у зв'язку з проблемою прийняття рішень у сфері промислового виробництва. Методика побудови «дерева цілей» надає змогу комплексно подати діяльність суб'єкта господарювання з метою досягнення ним заданого результату з врахуванням наявних організаційних та матеріальних ресурсів [4, с. 89].

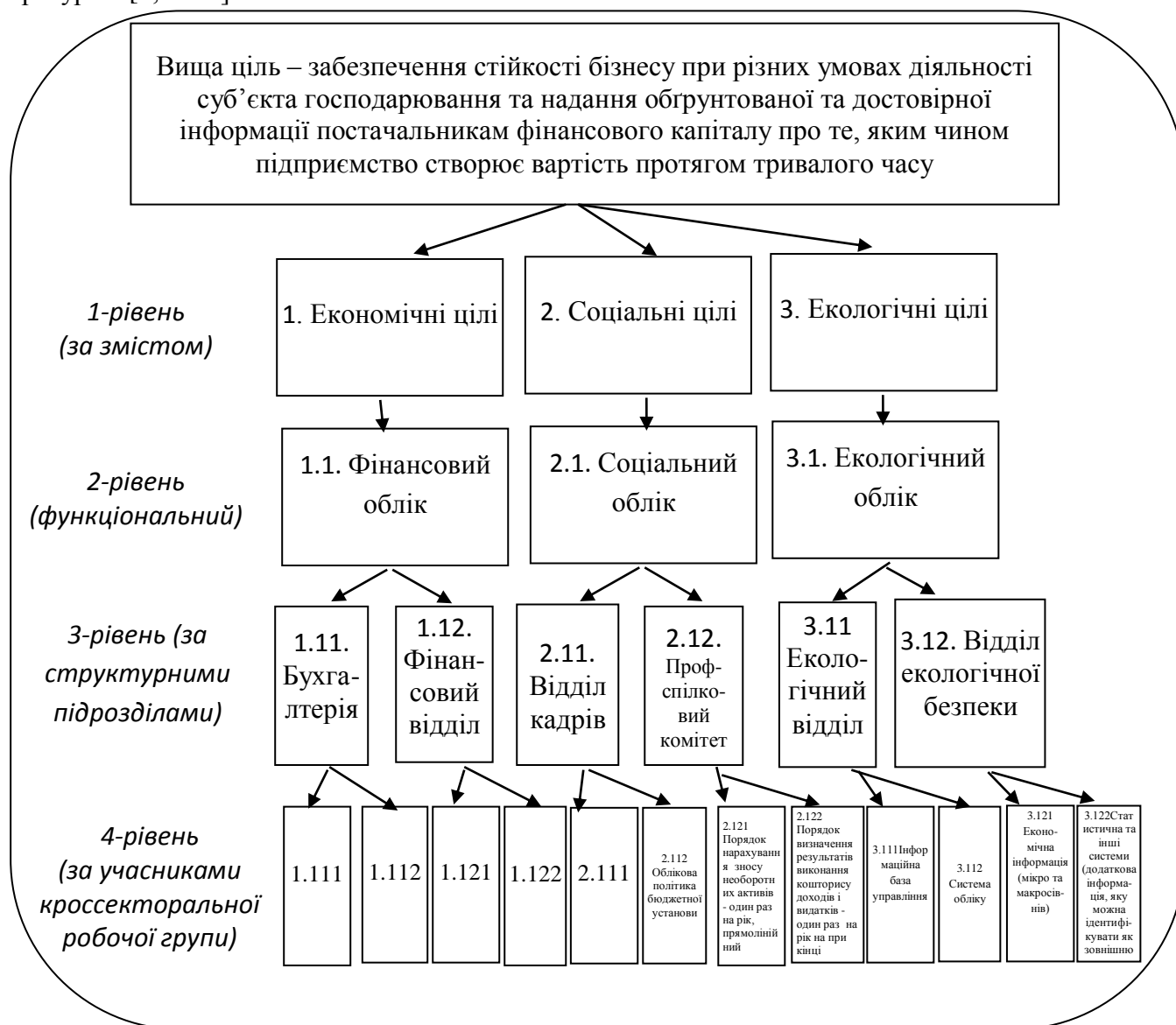


Рис. 1. «Дерево цілей» інноваційного проекту формування інтегрованої звітності



М. Ф. Аверкіна визначає такі вимоги до побудови «дерева цілей»:

- повнота відображення процесу або явища;
- на кожному рівні сукупність підцілей має бути достатньою для опису цілі вищого рівня;
- несуперечливість цілей нижчого рівня та верхніх рівнів;
- декомпозиція мети на підцілі на кожному рівні має виконуватися за одним методологічним підходом [5].

При побудові «дерева цілей» інноваційного проекту з формування інтегрованої звітності доцільно дотримуватися особливих рекомендацій, які впливають з особливостей змістовного наповнення інтегрованого звіту:

- при визначенні цілей в економічній, екологічній та соціальній сферах обов'язково мають опрацьовуватися такі позиції як корисність, значення та наслідки проекту;
- формування цілей має впливати з чітко сформульованої моделі стратегічного розвитку господарської діяльності, а цілі – відповідати вектору еволюційного розвитку економічної, екологічної та соціальної складової господарської діяльності суб'єкта господарювання;
- при розробці цілей слід враховувати особливості соціокультурного простору, специфіку соціальної, екологічної та економічної ситуації в країні, регіоні, місці, де провадиться чи планує провадитися господарська діяльність;
- при формуванні цілей слід враховувати інтереси усіх зацікавлених користувачів інноваційного проекту формування інтегрованої звітності чи на яких розрахована інформація інтегрованого звіту;
- при формуванні цілей інноваційного проекту формування інтегрованої звітності треба враховувати значення попереднього аналізу економічних, соціальних та екологічних змін, та оцінювати їх віддалені наслідки.

Враховуючи вищенаведені рекомендації та вимоги щодо побудови «дерева цілей», пропонуємо для реалізації інноваційного проекту формування інтегрованої звітності будувати його за моделлю, наведеною на рисунку. Застосування методу «дерева цілей» надає можливість довести зміст місії і цілей інноваційного проекту формування інтегрованої звітності до кожного рівня та виконавця на підприємстві, визначити внесок кожного з працівників у стратегічний успіх підприємства, встановити конкретні, вимірювані завдання, що лежать в основі конкретних видів робіт кожному учаснику кроссекторальної робочої групи формування інтегрованої звітності, розробити інтегровану систему бухгалтерського обліку.

Для задоволення інформаційних запитів різних інституцій професор С.Ф. Голов пропонує використовувати багатоцільову теорію бухгалтерського обліку, яка, на думку автора, має бути досить гнучкою, щоб забезпечити різноманітні інформаційні потреби як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів [6, с. 5]. В той же час, в наукових колах існують досить протилежні думки щодо доцільності введення поняття «багатоцільової теорії бухгалтерського обліку». Наприклад, Н.О. Лоханова, зазначає, що більш доречним здається не обґрунтування концепції нового формату бухгалтерського обліку, як багатоцільового, а розмежування різних завдань цілісної інтегрованої обліково-аналітичної системи підприємства з орієнтацією на досягнення єдиної соорганізуючої мети – створення інформаційної моделі господарської діяльності та її тенденцій і задоволення обґрунтованих інформаційних вимог всіх зацікавлених груп користувачів (інститутів) відносно параметрів діяльності підприємства, а також його зовнішнього середовища при дотриманні балансу економічних інтересів між ними [7]. Не підтримує теорію багатоцільового обліку і професор Б. Валуєв, який зазначає: «...у будь-якому разі систему бухгалтерського обліку не можна розглядати як багатоцільову. Запитів і потреб у зовнішніх користувачів може бути багато, а



мета перед нею стоїть тільки одна – інформаційна, що визначає в усіх випадках зміст її існування навіть тоді, коли вона стосується інтересів внутрішніх структур свого підприємства» [8].

На нашу думку, постійно зростаючі потреби стейкхолдерів в різновекторній інформації, зокрема про зовнішні впливи, перспективи розвитку, соціо-екологічну відповідальність суб'єктів господарювання та сталий (і тим самим обмежений) склад об'єктів бухгалтерського обліку породжують дисонанс між запитами зацікавлених користувачів й потребами реалізації інноваційного проекту формування інтегрованої звітності та можливостями облікової системи, й для задоволення цих потреб доцільно використовувати багатоцільову теорію бухгалтерського обліку. Тому, для реалізації інноваційного проекту формування інтегрованої звітності доцільно впроваджувати багатоцільову інтегровану облікову систему, яка буде спроможною надавати інформацію для розрахунку показників інтегрованого звіту за всіма розділами та дозволить розширити об'єктний склад бухгалтерського обліку.

Список використаних джерел

1. Безверхий, К. Інтегрована звітність підприємства: удосконалення організації і методики її складання / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – №5. – С. 23-28.
2. Безверхий, К. Методичні засади формування інтегрованої звітності підприємства / К. Безверхий // Облік і фінанси. – 2014. – №3 (65). – С. 8-14.
3. Шайкан, А. В. Стратегічне управління підприємством і бухгалтерський облік / А. В. Шайкан // Вчені записки. – 2009. – Вип. 111. – с. 184-191.
4. Рой, О. М. Исследования социально-экономических и политических процессов / О. М. Рой. – СПб.: Питер, 2004. – 364 с.
5. Аверкина, М. Ф. «Дерево цілей» в якості методу забезпечення стійкого розвитку міста / М. Ф. Аверкина // Економічний форум. – 2013. – №3. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe
6. Голов, С. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3–13.
7. Лоханова, Н.О. Економічні інтереси користувачів облікової інформації – конфліктність, взаємозалежність і вплив на цільову спрямованість обліку / Н.О. Лоханова // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки: Випуск 30: У трьох частинах. – Черкаси: ЧДТУ, 2012. – Частина II. – С. 123-128.
8. Валуєв, Б. Про багатоцільовий бухгалтерський облік: деякі необґрунтовані уявлення / Б. Валуєв // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 5. – С. 3-9.

Кучерява М. В.

аспірантка,

Державна навчально-наукова установа

«Академія фінансового управління»,

м. Київ, Україна

ВИМОГИ ДО ЯКІСНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

У сучасному світі лістингові та інші підприємства, що представляють майже 152 країни (з них застосування МСФЗ: дозволяється для 25 юрисдикцій, вимагається для деяких суб'єктів – 10 юрисдикцій, вимагається для всіх суб'єктів – 96 юрисдикцій, й застосовується в юрисдикціях, в яких відсутня фондова біржа – 21) керуються при складанні та



оприлюдненні такого роду інформації саме міжнародними стандартами фінансової звітності (далі – МСФЗ) та Концептуальною основою фінансової звітності (далі – Концептуальна основа), виданими Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [1; 2].

Одним із основних завдань, покладених на МСФЗ та Концептуальну основу є забезпечення положень і вимог, керуючись якими суб'єкт має підготувати й оприлюднити якісну фінансову звітність.

Згідно МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» (п.1) перша фінансова звітність, складена відповідно до вимог міжнародних стандартів повинна містити високоякісну інформацію, що відповідатиме таким характеристикам: «є прозорою для користувачів і порівнянною в усіх відображених періодах; забезпечує прийнятну відправну точку для обліку за МСФЗ; витрати на її отримання не перевищують вигоди для користувачів» [3].

Проте навіть базовий набір характеристик, визначений Концептуальною основою, покликаний лише уніфікувати загальні вимоги до якісної фінансової звітності. Тому на рівні кожної окремої країни, галузі та на рівні підприємств виникають особливі потреби та уявлення про якісну фінансову звітність.

З огляду на це необхідно розглянути підходи вітчизняної наукової спільноти щодо встановлення вимог до фінансової звітності, тобто основних якісних характеристик (таблиця 1).

Таблиця 1

Підходи до визначення вимог до фінансової звітності

Вимоги до фінансової звітності	Джерело
Правові характеристики: обов'язковість подання, державна регламентація, відповідальність засвідчення. Якісні характеристики: зрозумілість, доречність, суттєвість, достовірність, порівнянність [4].	В. Г. Швець
Вимоги: зрозумілість і адекватність тлумачення; достовірність; зіставність; доречність, доступність [5].	Г. Г. Кірейцев
Першоосною всіх вимог до показників фінансової звітності є її достовірність, а отже правильність відображення в ній даних фінансового обліку [6].	Р. В. Сидоренко
Характеристики фінансової та управлінської звітності визначаються відповідно до наступних ознак: користувачі інформації, регламентування порядку складання та подання звітності, цілі складання звітності, повнота відображення об'єктів обліку як елементів звітності, організаційно-структурний рівень представлення звітності, точність оцінки інформації, часова спрямованість інформації, способи відображення інформації, суб'єкти контролю інформації [7].	А. Х. Позов
Застосування міжнародних стандартів фінансової звітності при визначенні якісних характеристик фінансової звітності [8; 9].	Б. А. Засадний Л. Є. Момотюк
«...забезпечення корисною інформацією для прийняття рішень...» [10].	Н. В. Бондарчук
«Застосування якісного підходу може здійснюватися на різних рівнях облікової системи і може регулюватися за допомогою різних інструментів». До таких рівнів, на думку автора, можна віднести: національну систему бухгалтерського обліку (концептуальна основа або законодавчі акти, якими визначаються загальні принципи організації та ведення бухгалтерського обліку, якісні характеристики фінансової звітності); професійні бухгалтерські організації (Кодекс професійної етики); суб'єкт господарської діяльності (підприємство) (внутрішні організаційно-розпорядчі документи) [11].	Т. Ф. Плахтій



З огляду на інформацію, наведену в таблиці 1, можна зробити висновок, що більшість науковців дотримується погляду щодо взяття за базові якісні характеристики, визначені Концептуальною основою. Інші вчені визначають, що основним призначенням якісної фінансової звітності є максимізація корисності такої інформації для користувача, а тому додають до складу підсилювальних якісних характеристик, визначених Концептуальною основою, окремі показники. Крім того, деякі підходи визначають нові класифікаційні ознаки. Наприклад, В. Г. Швець [4] пропонує класифікацію, згідно якої характеристики фінансової звітності поділяються на правові та якісні.

Підсумовуючи усе вищезазначене, необхідно відмітити, що основною та визначальною характеристикою якості фінансової звітності виступає є корисність, зміст якої змінюється відповідно до обставин та кінцевого споживача такої інформації.

Список використаних джерел

1. Use of IFRS by jurisdiction: Deloitte [Electronic resource]. – Mode of access: <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrs-topics/use-of-ifrs>
2. Концептуальна основа фінансової звітності: переклад [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_009
3. International Financial Reporting Standard 1 “First-time Adoption of International Financial Reporting Standards” [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2017/ifrs01.pdf>
4. Швець, В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2008. – 535 с.
5. Кірейцев, Г. Г. Фінансовий менеджмент / Г. Г. Кірейцев. – Житомир : ЖІТІ, 2001. – 440 с.
6. Сидоренко, Р. В. Вимоги до фінансової звітності в сучасних умовах господарювання [Електронний ресурс] / Р. В. Сидоренко // Реформування бюджетної та податкової системи України – Режим доступу: <http://ecj.oa.edu.ua/articles/2014/n24/27.pdf>
7. Позов, А. Х. Характеристики фінансової та управлінської звітності [Електронний ресурс] / А.Х. Позов // Ефективна економіка. – 2012. – №9. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1523>
8. Засадний, Б. А. Міжнародний досвід застосування МСФЗ: переваги та недоліки для України [Електронний ресурс] / Б. А. Засадний // Теоретичні та прикладні питання економіки. – 2013. – Вип. 28, т.1 – Режим доступу: http://tppe.econom.univ.kiev.ua/data/2013_28/zb28_33.pdf
9. Момотюк, Л. Є. Фінансова звітність у забезпеченні статистичного аналізу діяльності підприємств [Електронний ресурс] / Л. Є. Момотюк // Економічна наука. Інвестиції: практика та досвід. – № 21/2015. – Режим доступу: http://www.investplan.com.ua/pdf/21_2015/9.pdf
10. Бондарчук, Н. В. Теоретичні засади формування системи обліково-аналітичної інформації для прийняття рішень користувачами / Н. В. Бондарчук // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Економічні науки. – Вип. 3. – Т. 2. – Полтава: ПДАА. – 2011. – С.217-225.
11. Плахтій, Т. Ф. Якісний підхід у бухгалтерському обліку [Електронний ресурс] / Т. Ф. Плахтій // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки. – Випуск 13, частина 4, 2015. – Режим доступу: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_13/164.pdf



Потапова Н. О.

к.е.н, доцент,

кафедри обліку, аудиту та економічного аналізу

Головко Д. С.

магістр,

Харківський інститут фінансів КНТЕУ,

м. Харків, Україна

ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ЗАПАСИ В СИСТЕМІ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА

Сучасні ринкові відносини зумовлюють формування нових підходів до системи управління фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання. Важливе місце у цій системі займає управління матеріальними запасами. Першочергове значення в управлінні матеріальними ресурсами мають облік, аналіз та аудит, оскільки вони є носіями економічної інформації та забезпечують ефективне виконання інших функцій управління.

Запаси є вагомою частиною активів підприємства, вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності; при визначенні результатів господарської діяльності підприємства та при висвітленні інформації про його фінансовий стан. Це, в свою чергу, вимагає повної, достовірної та своєчасної інформації про наявність і рух активів підприємства, яку може надати бухгалтерський облік, який в даному випадку слід розглядати як елемент господарської інформаційної системи, яка генерує та інтерпретує всю базу інформаційного потоку, надану різними ринковими системами для ефективного управління.

За умов нестабільної ситуації на ринку підприємства змушені шукати шляхи підвищення ефективності використання внутрішніх ресурсів з метою успішного функціонування [1, с.351]. Основу ефективного функціонування підприємства на ринку створює раціональне використання матеріальних ресурсів, невід'ємною складовою якого є підвищення ефективності управління виробничими запасами.

Сільськогосподарські підприємства, здійснюючи виробничо-господарську діяльність, використовують в процесі формування кінцевого продукту, виробничі запаси, які займають велике місце в оборотному капіталі та входять до вартості власного капіталу.

Бухгалтерський облік виробничих запасів, визначення їх сутності, складу та порядку оцінки регламентується в Україні Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 9 «Запаси», Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291.

Одним з важливих чинників підвищення ефективності сільськогосподарської діяльності є раціональне управління матеріальними запасами. У сучасній ринковій економіці підвищення ефективності управління матеріальними запасами досягається за рахунок впровадження логістичної концепції, що передбачає інтегрований підхід до управління запасами в логістичній системі.

Управління будь-яким підприємством вимагає систематичної інформації про здійснювані господарські процеси, їх характер і обсяг, про наявність матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, їх використання, а також про фінансові результати діяльності. Основним джерелом такої інформації є дані поточного бухгалтерського обліку. Слід визначити, що бухгалтерський облік в умовах добре організованого нормативного господарства може забезпечити інформацію не тільки про загальні витрати запасів, але й



деталізувати їх за нормами, відхиленнями від норм і змінами норм, що дозволить отримати дані про ефективність їх використання та пошук внутрішніх резервів. В нормативних калькуляціях, що складаються до початку виробництва продукції, розраховуються витрати кожного виду запасів необхідних для випуску (запланованого випуску) продукції. Організація ефективної системи обліку та контролю за використанням виробничих запасів може бути забезпечена лише в тісному взаємозв'язку з нормуванням, аналізом і системою стимулювання економії ресурсів [3, с. 91]. Отже, управління запасами підприємств сільського господарства полягає в тому, щоб зменшити запаси до розумного мінімуму, який забезпечує безперервність процесу виробництва, та знизити витрати, пов'язані з їх утриманням.

Управління запасами сільськогосподарського підприємства обумовлює здійснення наступних процесів [4, с. 12]: визначення операційних цілей управління запасами; планування потреби в запасах; організацію роботи складських працівників; розстановку і налагодження взаємодії працівників, їх мотивацію шляхом створення оптимальних умов праці та відпочинку; виплати належної заробітної плати та премій; налагодження зв'язків із постачальниками і споживачами; контроль виконання замовлень та утримання запасів на підприємстві; просування запасів по логістичному ланцюгу з метою задоволення потреб виробництва і споживачів готової продукції за оптимальних логістичних витрат.

Система управління запасами – сукупність правил і показників, які визначають момент часу та обсяг закупівлі продукції для поповнення запасів. Вона реалізує організаційну структуру і поточну політику безперервної роботи підприємства.

Системи управління запасами характеризуються наступними параметрами [5, с. 315-316]: точка замовлення – мінімальний (контрольний) рівень запасів продукції, за умови досягнення якого необхідно їх поповнення; нормативний рівень запасів – розрахункова величина запасів, яка досягається під час чергової закупівлі; обсяг окремої закупівлі; частота здійснення закупівель – тривалість інтервалу між двома можливими закупівлями продукції, тобто періодичність поповнення запасів продукції; поповнювана кількість продукції, за якої досягається мінімум витрат на зберігання запасу згідно із заданими витратами на поповнення і заданими альтернативними витратами інвестованого капіталу.

Найчастіше в господарській практиці застосовуються такі технологічні системи управління запасами: система управління запасами з фіксованим розміром замовлення (модель економічного розміру замовлення або Q-модель); з фіксованим інтервалом часу між замовленнями (періодична модель, або модель періодичного контролю, або P-модель); система з встановленою періодичністю поповнення запасів до встановленого рівня; система «максимум-мінімум» [4, с. 25-27]. Кожна з перелічених систем має цілий ряд унікальних рис, які визначають специфіку їх реалізації.

Рационально організована система управління запасами дає змогу організувати облік належного рівня запасів, прогнозувати розміри споживання, установити розміри максимального та гарантійного (страхового) рівня запасу, визначити точку замовлення, його оптимальний розмір та інтервал часу між замовленнями з урахуванням можливості затримки у постачанні.

Для згладжування різких коливань інтенсивності та забезпечення стабільного, стійкого за деякими параметрами господарського процесу потрібний певний запас ресурсів, формування якого пов'язане з додатковими витратами. Формування запасу ресурсів на підприємстві сільського господарства пов'язане з появою специфічних витрат із забезпечення безперервності господарського процесу. До таких витрат відносяться наступні витрати: адміністративні витрати, пов'язані з формуванням запасів, транспортні по доставці ресурсів від постачальника, якщо ці витрати не входять в ціну ресурсу; по оплаті складської націнки при складській формі постачання; витрати, пов'язані з розвантаженням ресурсу, його прийманням, складуванням, витрати зберігання ресурсу, у тому числі поточні витрати на



підтримку складу в робочому стані (опалювання, освітлення, вентиляція, ремонт і т. д.), оплата праці працівників складу, амортизація складських приміщень, втрати, пов'язані з природними нестачами і втратою споживних властивостей за період зберігання, витрати по збереженню споживних властивостей ресурсу і його складській переробці, витрати, пов'язані з обліком і інвентаризацією запасів даного ресурсу, витрати по транспортуванню ресурсу всередині підприємства. Вказані витрати по формуванню і зберіганню запасу прийнято ділити на постійну і змінну частину. Постійна частина витрат не залежить від рівня запасу, якщо його розмір відповідає нерівності:

$$0 \leq X_i \leq X; Z(X_i) = \begin{cases} Z_1 + h_1 X_i & 0 < X_i \leq X \\ Z_1, & X_i = 0 \end{cases}, \quad (1)$$

де X - максимально можливий запас.

Нерівність визначає область існування постійних витрат, при яких їх рівень дорівнює const . Змінна частина витрат – це функція від рівня запасу і часу його зберігання :

$$Z_2 = f(X, t). \quad (2)$$

Витрати, пов'язані з формуванням і зберіганням запасу у розмірі X , за час t , рівні $Z_2 = f_2(X, t)$, є чинниками, що визначають економічні рішення проти створення запасів. З іншого боку, відсутність запасу або його недостатній рівень в розмірі \tilde{X} за час t викликає втрати в результаті недовикористання виробничих потужностей $Z_3 = f_3(\tilde{X}, t)$. Виникнення гострого дефіциту на увесь період управління неприпустимо в господарстві, оскільки його наявність, за інших рівних умов призводить до різкого зменшення значення цільової функції W . Отже, втрати, що обумовлюються дефіцитом, виступають як аргумент за створення запасу. Перед менеджментом компанії в цій ситуації стоїть дилема вибору стратегії управління. Існуючі на практиці методи не вирішують цього питання.

Метод прямого рахунку не передбачає зіставлення витрат і втрат та їх взаємного впливу на значення цільової функції аграрного підприємства. Звідси виникає необхідність застосування математичних методів, які дозволяють вирішувати завдання вибору стратегії управління й знаходити змінні рівня, структури, розміщення і джерел фінансування виробничих запасів.

Наявність мети управління запасами підприємства, обмеженості ресурсів для вкладення в ці засоби, безліч різноманітності дій дозволяють розглядати задачу управління запасами як екстремальне завдання. У структурі цієї задачі необхідно розрізнити: множину стратегій управління; множину змінних стану X ; множину параметрів; математичну модель; цільову функцію; математичні методи для пошуку екстремуму цільової функції.

Підприємства агропромислового комплексу в сучасних умовах посідають одне з провідних місць в економіці України. Значну частину в структурі ресурсів підприємств сільського господарства складають виробничі запаси. Таким чином, ефективність фінансово-господарської діяльності підприємства в цілому значною мірою залежить від раціональної організації системи управління запасами. Оптимізація управління запасами сільськогосподарського підприємства може бути досягнута завдяки застосуванню математичних методів на стадії планування обсягів запасів.

Список використаних джерел

1. Багрій К. Л. Удосконалення системного аналізу матеріальних запасів у системі управління суб'єктом господарювання / К. Л. Багрій // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту: Економічні науки. - 2011. – Вип. 3. – С. 351-355.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996–XIV зі змінами та доповненнями // Відомості Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.



3. Любезна І. В. Нормування матеріальних запасів в системі управління підприємствами / І. В. Любезна // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2013. – № 3 (40). – С. 89-92.
4. Перебийніс В. І. Логістичне управління запасами на підприємствах : монографія / В. І. Перебийніс, Я. А. Дроботя. – Полтава : ПУЕТ, 2012. – С. 255.
5. Хаврук В. О. Аналіз систем управління запасами / В. О. Хаврук // Вісник Національного транспортного університету. – 2012. – № 26(2). - С. 313-324. (С. 315 -316).

Романів Р.В.

к.е.н, доцент

кафедра обліку у виробничій сфері,

Тернопільський національний економічний університет,

м. Тернопіль, Україна

БУХГАЛТЕРСЬКІ РИЗИКИ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ІНФОРМАЦІЙНЕ СЕРЕДОВИЩЕ

В ринковій економіці невизначеність та мінливість господарського середовища спричинює збільшення підприємницького ризику і така ситуація має тенденцію до зростання.

Відповідно до існуючого законодавства, підґрунтям визнання підприємницьких ризиків в системі бухгалтерського обліку виступає принцип обачності, який передбачає при відображенні наданої у звітності інформації запобігання завищенню оцінки активів і доходів чи заниженню оцінки витрат та зобов'язань підприємства, спричинених існуванням факторів невизначеності. Зокрема, вплив невизначеності має враховуватись підприємством при визнанні доходу й витрат, участі у спільній діяльності, оцінці активів та її зміни, обліку фінансових інструментів [1, с. 89].

Поняття «невизначеність» має різне трактування. Так, І.Т.Балабанов вважає, що невизначеність господарської ситуації обумовлюється такими чинниками: відсутністю повної інформації, випадковістю, протидією [2, с.31]. Продовжуючи цю думку, М.Г.Лапуста підкреслює, що при цьому настання невідомих подій оцінити наперед неможливо [3, с.46]. Такі визначення підкреслюють наявність чинників, при яких результати дій не є детермінованими, а ступінь можливого впливу цих чинників на результати невідома. Невизначеність, в свою чергу, породжує ризик як можливу небезпеку втрат, котра впливає із специфіки тих чи інших явищ природи і видів людської діяльності [2, с.20]. Приблизно такої ж точки зору притримується і ряд інших авторів, які вважають, що ризик ототожнюється з імовірністю втрати частини своїх ресурсів, недоотримання доходів або появою додаткових витрат в результаті здійснення певної виробничої чи фінансової політики [4, с.12]. Однак, з нашої точки зору, ризик – це не тільки імовірність отримання негативного результату. Це, скоріше, імовірність відхилення від очікуваної мети, що може мати і позитивні наслідки. Ризик – це невід'ємна частина підприємницької діяльності. Їх неможливо повністю уникнути, проте можна прогнозувати, здійснювати заходи щодо управління їх параметрами та на цій основі зменшувати негативний вплив на інформаційне середовище підприємства.

Професійні ризики в процесах інтерпретації фактів бухгалтерським персоналом виникають на різних етапах обробки облікової інформації, зокрема, на етапі здійснення оцінки, вимірювання та реєстрації даних, перетворення їх в бухгалтерську інформацію,



передача такої інформації для інтерпретації фактів господарського життя управлінського персоналу та формування облікової і нефінансової звітності.

Дослідження бухгалтерських стандартів засвідчило що, в національному законодавстві поняття облікового ризику взагалі є відсутнім. Лише в П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» дається визначення валютного, відсоткового ризиків, ризиків грошового потоку, ліквідності, які мають непряме відношення до досліджуваного поняття і пов'язані, скоріше, з трактуванням підприємницького ризику. Подібні визначення наведені й в МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації». Негативним моментом як вітчизняних, так і зарубіжних стандартів є той факт, що визначення саме бухгалтерського ризику не дається ні в якій площині, хоча він має один з вирішальних впливів на фінансову звітність. Коли йдеться про бухгалтерський ризик в загальному вигляді, то слід розуміти, що це ризики недостовірності обліку та звітності, тобто ризики, що несуть загрозу для якості звітної інформації для ухвалення управлінських рішень. Тому бухгалтерські ризики – це загрози не фінансовому стану підприємства, а достовірній інформації про такий стан.

Як і в загальній підприємницькій діяльності в бухгалтерському обліку ризики виникають з невизначеності. Причини, виникнення останньої можна поділити на зовнішні та внутрішні.

До зовнішніх причин відносяться: рівень стабільності бухгалтерського та податкового законодавства, загальна прогнозованість економічної ситуації в країні (облікова ставка НБУ, рівень інфляції, соціальні стандарти), можливість прогнозування рівня конкуренції, інвестиційного клімату, в деяких галузях (будівництво, сільське господарство) – характер впливу погодних умов, імовірність появи форс-мажорних обставин тощо.

До внутрішніх причин, в першу чергу, слід віднести низький професійний рівень облікових працівників та відсутність роботи з підвищення їх кваліфікації, плинність кадрів в бухгалтерській службі, в тому числі головних бухгалтерів та провідних спеціалістів, порушення в методиці та організації ведення бухгалтерського обліку, невідповідність вимогам галузевої специфіки, розбалансованість інформаційних потоків на підприємстві, відсутність наукового підходу до формування облікової політики, несвоечасність її коректування і технології облікового процесу у зв'язку із змінами в нормативно-правових актах, відсутність служби внутрішнього аудиту та загальний низький рівень контрольної роботи на підприємстві. Нерідко вирішальний вплив на збільшення бухгалтерських ризиків має використання адміністративного ресурсу керівництвом підприємства по відношенню до бухгалтерів, що призводить до порушення законодавства з питань бухгалтерського обліку та оподаткування.

Бухгалтерські ризики збільшуються під впливом зростання кількості помилок та порушень. Під першим поняттям слід розуміти випадкове викривлення облікової інформації, під другим – свідоме. Свідоме порушення взагалі нівелює поняття «бухгалтерський ризик», оскільки в цьому випадку працівник знає про факт викривлення, а не допускає можливість його появи.

Бухгалтерські помилки можна поділити на дві групи: методичні та технічні. Методичні передбачають, наприклад, неправомірне і нелогічне застосування методики оцінки щодо об'єктів обліку при їх реєстрації, відображенню в обліковій звітності та вибутті; відображення операцій в обліку без достатніх нормативно-правових причин, неправильне групування облікової інформації, зокрема, в системі рахунків. Технічні помилки передбачають наявність арифметичних прорахунків, пропуск або повторне включення господарської операції, тощо.

Відсутність чітких і однозначних рекомендацій в нормативних документах змушує бухгалтера мати власну обґрунтовану думку про доцільність використання на підприємстві того чи іншого варіанту обліку, тобто мати своє професійне судження. Я.Соколов і Т.Терентева визначають дане поняття, як думку, добросовісно висловлену професійним



бухгалтером про господарський факт, яка буде корисною для його опису, а також для прийняття дієвих управлінських рішень [5, с.54].

Від того, як він буде трактувати зазначені факти, залежать показники звітності, яка описує фінансовий стан підприємства. Згідно п.45 «Принципів підготовки і складання фінансової звітності» МСФЗ, на практиці часто необхідно врівноважити якісні характеристики інформації про об'єкт з метою досягнення компромісу між принципами формування фінансової звітності. Зменшення ступеня невизначеності в бухгалтерському обліку досягається у випадку, коли інформація відповідає вимогам корисності, достовірності та відкритості (прозорості). Перші дві вимоги регламентовані бухгалтерськими стандартами, а остання є результатом аналітичної роботи спеціалістів і служить для задоволення інформаційних потреб потенційних інвесторів.

Ще одним напрямком зменшення або мінімізації бухгалтерських ризиків є впровадження бухгалтерського аутсорсингу. Аутсорсинг трактується як використання ресурсів сторонніх організацій або зовнішніх ресурсів. Зміст застосування аутсорсингу на підприємстві полягає у делегуванні окремих (неголовних) його функцій на договірних засадах іншим спеціалізованим підприємствам, які мають для цього висококваліфікованих фахівців відповідної спеціалізації. Аутсорсер може не тільки здійснювати функції ведення бухгалтерського обліку, але й надавати консультації щодо первинного та управлінського обліку, представляти інтереси клієнта у фіскальних та судових органах, відновлювати облік за окремими операціями.

Бухгалтерський аутсорсинг полягає у виокремленні функцій, пов'язаних з організацією, веденням бухгалтерського обліку, складанням і поданням звітності, здійснення розрахунків за податками та платежами і передаванні їх для виконання аутсорсеру. Іншими словами – це передавання підприємством виконання функцій своєї бухгалтерії на договірних засадах іншій організації [6, с.65].

Перевагами такого підходу є те, що послуги аутсорсера будуть набагато дешевшими, ніж витрати на утримання штату бухгалтерії, крім того, виключається прийняття до штату некваліфікованого працівника, який може тільки збільшити величину бухгалтерських ризиків.

Список використаних джерел

1. Гнилицька Л.В. Інформаційне забезпечення ризиками підприємницької діяльності: обліковий аспект./ Гнилицька Л.В.// Економічні інновації. – 2014. – № 57. – С.88-100.
2. Балабанов И.Т. Риск-менеджмент. – Финансы и статистика, 1996. – 192 с.
3. Лапуста М.Г. Риски в предпринимательской деятельности/ М.Г.Лапуста, Л.Г. Шаршукова – М.: ИНФРА-М, 1996. – 224 с.
4. Моделирование рискованных ситуаций в экономике и бизнесе [учебное пособие]/ А.М.Дубров, Б.А.Лагоша, Е.Ю.Хрусталёв, Т.П.Баранский/ под. ред.. Б.А.Лагоши. – М.: Финансы и статистика, 2001.
5. Соколов Я.В. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века / Я.В.Соколов, Т.О.Терентьева// Бухгалтерский учёт. – 2001. – №12. – С.53-57.
6. Атамас П.Й. Роль бухгалтерського обліку в управлінні ризиками підприємництва / П.Й.Атамас, О.П.Атамас Г.О.Крамаренко// Академічний огляд. – 2016. – №1. – С.60-69.



Ткач В. М.

ст. гр. ОДСм – 11,

Науковий керівник: Сисюк С. В., к.е.н., доцент,
кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет,
м. Тернопіль, Україна

ОБЛІКОВЕ-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИДАТКАМИ МЕДИЧНИХ ЗАКЛАДІВ

Безпосередньо набуття статусу неприбуткової організації здійснюється при її реєстрації. Діяльність кожної з неприбуткових організацій визначається установчими документами й повинна відповідати нормам Податкового кодексу відповідно до якого, неприбуткові підприємства, установи та організації – підприємства, установи та організації, основною метою діяльності яких є не одержання прибутку, а провадження благодійної діяльності та меценатства і іншої діяльності, передбаченої законодавством [1].

Основні принципи класифікації неприбуткових організацій передбачені Податковим кодексом. Неприбуткові установи можна класифікувати як неприбуткові бюджетні установи та неприбуткові, як громадські недержавні організації, оскільки і ті й інші не мають прибутку. Тому доцільно виділяти з метою державного регулювання такі види неприбуткових організацій: неприбуткові організації публічного права та неприбуткові організації приватного права.

Особливе місце серед неприбуткових установ відведено закладам охорони здоров'я. Вони утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів. Їх основна діяльність пов'язана із наданням медичних послуг, які можуть надаватися як за рахунок бюджетних коштів, так і за рахунок власних коштів громадян, що відповідно і обумовлює необхідність відображення їх в обліку. Бухгалтерський облік для неприбуткових організацій регулюється виключно чинним законодавством, а оформлення необхідних записів проводиться лише на основі своєчасно складених та відповідно оформлених (наведені достовірні дані та всі реквізити) підтвердних фінансових документів.

У сучасних умовах розвитку ефективність та результативність діяльності бюджетних установ все більшою мірою визначається рівнем інформаційного та аналітичного забезпечення управління. Це спрямування в основному стримується недостатнім розвитком облікової та аналітичної функцій управління, невідпрацьованістю обліково-аналітичного забезпечення прийняття і підтримки управлінських рішень [3].

Кошторис – є основним плановим документом, який надає повноваження бюджетній установі щодо отримання доходів і здійснення витрат, визначає обсяг та спрямування коштів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення мети, визначеною на рік відповідно до бюджетних призначень [4]. Для складання кошторису бухгалтеру необхідно знати: які кошти повинні надійти до бюджету установи; скільки можна використовувати на утримання установи; з якою метою використали кошти, що надійшли. Будь-який кошторис складається з двох частин: доходи та видатки. У свою чергу, доходи та витрати складаються із спеціального й загального фондів.

В даний час процедури аналізу виконання кошторису видатків з використанням отриманої інформації виконують важливе навантаження у підсистемі управлінського обліку. Йдеться про оцінювання ефективності використання виділених установі матеріальних, трудових і фінансових ресурсів; виявлення відхилень фактичних видатків від кошторисних і кількісне оцінювання впливу факторів, що зумовили це відхилення; якісне оцінювання тенденцій розвитку установи.



Обсяги бюджетних коштів, які виділяються на медицину, покривають частину реальних потреб установи, не виконуючи при цьому ні відтворювальні, ні стимулюючу функції [7]. Практично не фінансуються видатки на закупівлю медикаментів, медичного обладнання, ремонт приміщень, харчування хворих.

Методика аналізу видатків закладів охорони здоров'я виступає логічним продовженням методики аналізу стану та джерел фінансування медичних установ, тому що видатки виступають наслідком процесу фінансування. При цьому слід підкреслити, що методика аналізу видатків також повинна опиратися на методологічні підходи до виконання комплексного аналізу фінансово-господарської діяльності. Планування аналізу видатків здійснюється на основі показників, розроблених у плані економічного та соціального розвитку, а також норм витрат на утримання медичної установи.

Необхідність аналізу видатків бюджетних установ прямо пов'язана із контролем за їх використанням, запобіганням нецільового, нераціонального використання коштів бюджету, що в результаті забезпечить досягнення головної мети діяльності установ охорони здоров'я – ефективного надання медичних послуг населенню.

При аналітичному дослідженні видатків медичної установи, доцільно розширити систему показників, за допомогою яких характеризуються видатки. Окремим питанням слід виділити питання формування позитивного іміджу лікувально-профілактичної установи, який сприяє залученню споживачів медичних послуг, а отже, і забезпеченню умов для розвитку обороту послуг. Таким чином, формування і підтримка іміджу медичної установи передбачає здійснення відповідних витрат, що забезпечують прийнятий стандарт обслуговування.

Таким чином, розробка методики аналізу та комплексної оцінки діяльності медичної установи має бути спрямована не на зниження розміру витрат на надання медичних послуг, а на їх оптимізацію [2].

Проблемою при обліку доходів є те, що сьогодні існує повна невідповідність міжнародній обліковій практиці. Бюджетні кошти визнаються доходами в момент їх надходження на реєстраційний рахунок. Щодо доходів, отриманих бюджетною установою в результаті здійснення операцій підприємницького характеру (власні надходження), то вони визнаються доходами в періоді їх нарахування, якщо є впевненість в надходженні економічних вигод або потенціалу корисності [4]. Не відповідають МСБОДС 3 за методикою розрахунку кінцеві фінансові результати від звичайної діяльності та надзвичайних (екстраординарних) подій.

Систематичне проведення об'єктивного аналізу видатків медичних установ, контроль за правомірністю проведених операцій дозволяє максимально використовувати внутрішні резерви, правильно й ощадливо витратити кошти відповідно до відкритих кредитів і їх цільовим призначенням по затверджених кошторисах витрат та підвищувати ефективність надання медичних послуг.

Список використаних джерел

1. Бенько І.Д. Аналіз ефективності використання основних засобів у медичних установах / Ірина Бенько, Світлана Сисюк // Економічний аналіз. – 2011. – Вип. 8, ч. 1. – С. 254-257.
2. Сисюк С. В. Визначення вартості платних медичних послуг та їх облікове забезпечення / С. В. Сисюк, Н. М. Зорій // Вісник Запорізького національного університету. Сер. Економічні науки. – 2010. – № 2. – С. 181-186.
3. Бенько І. Д. Аналіз запасів медичних установ / І. Д. Бенько, С. В. Сисюк // Сталий розвиток економіки. – 2013. – № 1. – С. 267-270.
4. Болюх М.А., Заросило А.П. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ: Навч. посіб. – К.:КНЕУ, 2008. – 344 с.



5. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: Монографія. – К.КНЕУ, 2006. – 244 с.
6. Марковська Н. С. Аналіз моделі фінансування системи охорони здоров'я в Україні / Н. С. Марковська, О. Ю. Косих // Главный врач. – 2014.
7. Хорундак Н.М. Бухгалтерський облік в галузі охорони здоров'я: історичний аспект / Н.М. Хорундак // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. Економічні науки. – 2010. – № 4. – С. 197-200.

Фоміна О. В.

д.е.н., доцент,

професор кафедри бухгалтерського обліку,

Київський національний торговельно-економічний університет,

м. Київ, Україна

ОЦІНКА СУЧАСНОГО ЕТАПУ РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ТОРГІВЛІ

Сучасний етап розвитку управлінського обліку відбувається під потужним впливом управлінських інновацій. Темп зміни зовнішніх умов істотно перевищує темп перебудови свідомості і рівня професійної компетентності більшості українських керівників [1]. Ліквідація цього розриву можлива внаслідок постійного вдосконалення систем управління на підприємствах через впровадження управлінських новацій.

Значення інформації для системи управління підприємством важко переоцінити. Результативність управління підприємством значною мірою визначається рівнем організації процесу управління і якістю його інформаційного забезпечення. Наслідком визначення інформації як ключового ресурсу управління, перехід економіки, що базується на капіталі, до економіки знань є зміна підходів до оцінки результативності і ефективності системи управління компанією. У контексті зазначених тенденцій потрібна зміна підходів до оцінки результативності і ефективності усіх компонентів системи управління. Очевидно, якість управління в цілому визначається ефективністю її складових, оцінка яких базується на ефективності сегментів діяльності і якісному стані використовуваної інформації для цілей управління.

Основними передумовами розвитку управлінського обліку в Україні варто виділити такі:

1. *Наукові передумови* базуються на класичних теоріях економічного розвитку, концепціях, загальнолюдських цінностях. Їх основу становлять фундаментальні дослідження в галузі економічної теорії, філософії і соціології, що історично визначали основні напрями розвитку економіки країни та окремих суб'єктів господарювання. Відповідно, зазначені тенденції впливають на методологію таких прикладних наук, як управлінський облік.

2. *Організаційні передумови* тісно пов'язані з теорією і практикою управління, які розвиваються згідно з базовими концепціями розвитку. Підвищення ефективності управління в різні історичні періоди сприяло створенню нових форм і методів управління, моделюванню інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень.

Розширення сфер управління вимагало не тільки уточнення, а й збільшення управлінських функцій, розробки нових принципів управління на основі класичних, а розширення спектра інформації, використовуваної як інформаційне забезпечення реалізації цих функцій, зумовило, у свою чергу, розвиток інформаційних технологій, що надають нові



можливості інтеграції інформації різних облікових систем, систем обліку і аналізу, обліку і контролю, звітності.

3. *Законодавчо-нормативні передумови.* Обумовлене особливостями політичних та економічних умов розвитку в кожній конкретній країні формування інформаційного забезпечення управління знаходиться під впливом розвитку міжнародних стандартів фінансової звітності – МСФЗ (IAS), МСФЗ (IFRS), змін ПКУ. Процеси глобалізації в економіці спричинили появу нових вимог до подання інформації про діяльність суб'єктів господарювання у звітності в різних сферах (економічній, екологічній та соціальній), що, в свою чергу, відображається на необхідності інтеграції різної інформації, її аналітичної інтерпретації.

Всі зазначені передумови розвитку управлінського обліку потребували необхідної розробки нового методологічного інструментарію інформаційного забезпечення оперативного та стратегічного менеджменту підприємств торгівлі.

У липні 2009 р. СІМА проведено опитування щодо використання інструментів управлінського обліку серед 439 респондентів. Опитування охопило 100 відомих інструментів, які використовуються не тільки в управлінському обліку, а також суміжні з іншими дисциплінами управління [2].

Це дослідження проводилося з метою:

- визначення інструментів управлінського обліку, які на сьогодні є найбільш затребуваними і значущими;
- виявлення пріоритетних завдань у сфері управлінського обліку;
- визначення факторів, що вплинули на розвиток управлінського обліку.

Основними фінансово-економічними проблемами розвитку підприємств торгівлі України є мінімально-припустимий рівень платоспроможності, досить низький рівень фінансової стійкості, значне падіння рівня ділової активності та показників рентабельності, збільшення тривалості операційного циклу, уповільнення оборотності кредиторської заборгованості. Поряд з цим спостерігалися відчутні проблеми в організації інформаційного забезпечення управління підприємств торгівлі системою управлінського обліку. Проведене анкетування 87 підприємств торгівлі дозволило визначити тенденції щодо впровадження та використання управлінського обліку. Результати опитування показали, що 52,87 % респондентів (тобто майже дві третини) засвідчили, що система управлінського обліку впроваджена на підприємстві; 22,98 % визначили, що на підприємстві використовуються окремі елементи управлінського обліку; 24,15 % відповіли, що не використовують жоден з інструментів управлінського обліку [3, с.198].

На основі аналізу даних опитування, проведеного СІМА, спрямованого на виявлення динаміки розвитку основних технологій управлінського обліку, факторів, що визначають вибір інструментарію, зроблено висновки про перспективи його розвитку. Встановлено, що традиційна практика управлінського обліку залишається актуальною. Однак затратні підходи до управлінського обліку не повною мірою дозволяють забезпечити необхідною інформацією підприємства торгівлі при прийнятті рішень щодо асортименту, формування цінової політики і, зрештою, окупності однієї конкретної одиниці товару. Особливого значення набувають інструменти управлінського обліку, які надають можливість здійснити оцінку результатів. Крім того, наразі важливим залишається питання щодо внеску структурних підрозділів у загальний результат компанії.

Визначено інформаційні потреби менеджменту, специфічність яких обумовлена особливостями діяльності підприємств торгівлі, що визначають методологію та організацію управлінського обліку. По-перше, це динамічне зовнішнє середовище та висока конкуренція, яка значно впливає на постійну зміну структури конкурентів. По-друге, це імідж підприємства торгівлі та «лояльність» покупців. Посилена конкуренція на ринку надає продавцям різні можливості для активізації продажу і одночасно накладає на них певні



обмеження. За таких умов стимулювання продажу товарів є невід'ємною складовою управління продажами товарів, що, в свою чергу, визначає напрям торговельної діяльності та включає комплекс операцій з продажу товарів, впровадження яких на підприємстві повинно забезпечити запланований результат. Управління продажами товарів може бути надійною основою для прийняття управлінських рішень у логістиці та формуванні фінансової політики. По-третє, управління торговельною діяльністю вимагає вирішення специфічних (нетипових) проблем, що обумовлює необхідність організації іншої, ніж в інших галузях системи управлінського обліку та звітності, розроблення специфічного інструментарію (тобто потребує так званих «галузевих рішень»).

Для підприємств XXI ст. характерним є вплив як інноваційного розвитку суспільства, так і інноваційного управління [4, с.6]. Тому сучасний етап розвитку управлінського обліку базується на таких підходах:

- *процесному*, який надає можливість відслідковувати кожен етап операції: від процесу виготовлення до процесу контролю за якістю випущеної продукції, робіт або послуг;
- *ризик-орієнтованому*, що дозволяє відстежувати всю інформацію з позиції виявлення важливих зон, так як метою управлінської інформації є запобігання ризикам;
- *інституційному*, який передбачає чітке виділення формальних і неформальних правил, об'єктів, суб'єктів, окремих елементів і встановлення правил взаємодії між ними;
- *стратегічному*, орієнтованому на досягнення стратегічних орієнтирів у діяльності підприємства і забезпечення стійкого розвитку на тривалий період та інших підходів.

Ефективність та результативність функціонування підприємства торгівлі значною мірою детермінується рівнем організації та якості інформаційного забезпечення менеджменту. Це обумовлює необхідність дослідження теоретичних основ, удосконалення методичних засад та формування нових, адекватних сучасним інформаційним запитам користувачів, концептуальних підходів до управлінського обліку та їх запровадження в практичну діяльність.

Список використаних джерел

1. Інноваційний потенціал України : монографія / А.А. Мазаракі, Т.М. Мельник, В.В.Юхименко [та ін.] ; за заг. ред. А.А. Мазаракі. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2012.
2. Management accounting tool s for today and tomorrow / СІМА. – 2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.cimaglobal.com/ma.
3. Фоміна О.В. Управлінський облік у торгівлі : монографія / О.В. Фоміна. – Київ. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. – 470 с.
4. Мазаракі А. Інновації як джерело стратегічних конкурентних переваг / А. Мазаракі, Т. Мельник // Вісн. Київ. нац. торг.-екон. ун-ту. – 2010. – № 2. – С. 5–17.



4. ОПОДАТКУВАННЯ: ТЕОРІЯ, ПРАКТИКА, РЕАЛІЇ СЬОГОДЕННЯ

Rozheliuk V.M.

Doctor of Economics, Associate Professor
Department of Accounting in the Public Sector and Service Sector,
Ternopil National Economic University,
Ternopil, Ukraine

THE ROLE OF ACCOUNTING POLICY IN TAXATION OPTIMIZATION

Accounting policy is the most reasonable instrument to support taxation optimization within market surrounding. The unstable taxation legislation has the significant influence on the development of accounting policy. However, forming and correction of the base of accounting policy is the necessary condition for the effective economic activity.

To investigate taxation policy, one should start with the macro level because accounting policy of an enterprise for taxation can be varied within the frames of the effective law. Nowadays, in Ukraine, taxation policy is the thorniest issue in the system of government control in economic, social and political contexts. Taxation policy of Ukraine integrated the principles of two taxation systems the most characteristic for the world practice – European and American. Besides, in European policy, taxation of circulation in the form of tax for the benefit predominates while in American practice, profitable principle of taxation predominates. The complexity of native policy is caused by eclectic synthesis of the stated above both systems with the principal purpose to support maximal volume of taxation income as a central element of a profitable part of budget. It caused the situation in which the accumulation of budget profit owing to settlement of taxes lost contacts with economic processes of taxpayers. The absence of the universal methodological strategic concept of taxation policy in the system of government control, which supports prediction of the optimal important and admissible level of tax burden caused the situation in which in comparatively not high taxation rates the disorder in administration brings to nothing the stimulation of economic growth of the country and its subjects.

I. Lunina [2, P. 27] emphasizes the following interesting data: according to calculations done by the Institute of Economics and Forecasting at National Academy of Sciences of Ukraine, each interest of the decrease of profit tax and value added tax allows enterprises in Donetsk oblast owing to own costs to increase innovative costs in 20% annually. In this situation, the cumulative effect is achieved that is innovative expenses of enterprises in Donetsk oblast can be increased twice during three years.

As A. Krysovaty states, that the effectiveness of taxation policy realization is shown in the next: taxation policy comes to economic regulation of valuable proportions of distribution and re-distribution of gross domestic product through the mechanism of taxation and forming on this base centralized funds of financial state resources [1, P. 104]. On F.O. Yaroshenko's opinion [5], the effective taxation system of Ukraine has many defects. A high level of re-distribution of created profits through the consolidated budget of Ukraine under not formed institutional surrounding and low effectiveness of national economy is inhibiting factor for state development.

Accounting policy for taxation characterizes the specific character of an enterprise concerning determination of taxation objects, peculiarities of representation of operations connected with taxation in accounting and taxation reporting, and it has the choice of methods of accounting of special assets, which are optimal for an enterprise allowed by Tax Code.



Actually, reduction of expenses from taxation is an important goal of the majority of management decisions. This goal is at all stages of management activity: in the process of planning and during the development and realization of systems of management control, assessment and analysis of financial and economic activity, and during the development of accounting policy of an enterprise. Planning measures for tax mitigation, one should do the procedures indicated in Figure 1.

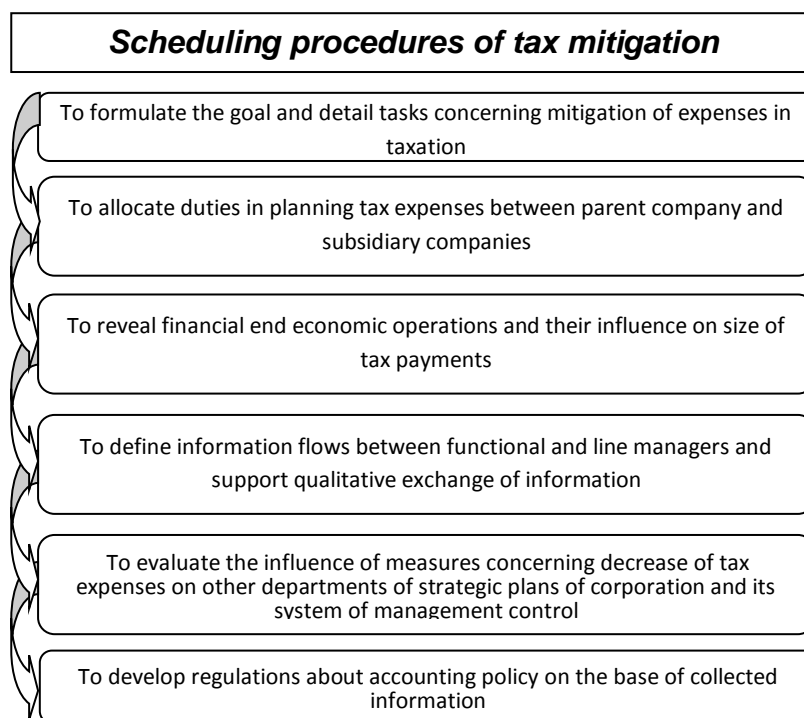


Figure 1. Procedures of planning tax mitigation [4]

Therefore, sanction of order about accounting policy is the key stage in development of measures for taxation optimization.

Forming of accounting policy for taxation is made according to the definite principles – organizational (technical) and methodical. To organizational principles belong the principles, which allow presenting the bases of forming of accounting policy as a normative document. To methodical principles belong such principles on the base of which the activity of the given tax accounting policy is formed. Studying methodical principles one should pay attention both to the norms of taxation such as obligation, determination, equitable taxation, the unity of taxation system in publicity of tax legislation and to the norms of organization of accounting and requirements to forming accounting report.

Forming the content of accounting policy for taxation, taxes and obligatory payments done by a company and its branch should be examined. The action of accepted accounting policy extends on branches and structural subdivisions because they are the part of a company. However, it is worth noting that during forming accounting policy for the goals of taxation optimization only significant questions for an enterprise should be defined. In particular, if there are not separated subdivisions at the company and they are not planned to be formed in the nearest future then in accounting policy there is not necessity to show the order of calculation and discharge of taxes at the location of a separated subdivision.

The main attention within accounting policy should be paid to the choice of optimal alternatives of accounting in the part of taxation with the main taxes – tax on income and value-added tax.



Information concerning the main types of taxes in Order about accounting policy can be put in the text, presented in a separate part or in appendix.

It should be noted that the ways of forming tax base, which are not prescribed by tax law or their variety, was caused by the contradiction of the current legislation, the standard rates should be maintained by arguments in appendices to accounting policy.

Therefore, the suggestion given by N.A. Nesterenko [3, P. 106] concerning expediency of representation of the ways of forming accounting base in accounting policy using those economic operations of an enterprise, which were in the end of the last tax period should be supported. The appendix to accounting policy should be formed when there are new facts of economic activity and the necessity to choose the order of their accounting.

Therefore, forming accounting policy of an enterprise, the possibility to prove the selected variant of calculation accounting policy is given and so minimize tax risks. Nowadays, accounting policy became a real instrument of management of an organization and on its base the financial and tax planning of the activity of an enterprise is done that essentially helps to decrease tax burden, increase flexibility and efficiency of taken management decisions.

References

1. Крисоватий, А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : монографія. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – 371 с.
2. Лунина, И. Справедливость налогов превыше всего // Налоговый курьер. – 2010. – №9. – С. 26–28.
3. Налоговый учет и аудит: состояние и развитие : монография / под. ред. Н.Т. Лабинцева. – Ростов н/Д : Рост. гос. экон. ун-т (РИНХ), 2010. – 264 с.
4. Рожелюк, В. М. Організація бухгалтерського обліку діяльності переробних підприємств: монографія / В. М. Рожелюк. – К.: ННЦ ІАЕ, 2013. – 488 с.
5. Ярошенко, Ф. О. Реформування податкової системи України в контексті прийняття Податкового кодексу / Ф.О. Ярошенко // Фінанси України. – 2010. – №7. – С. 3-21.

Żygielo E.

Wydział Zarządzania, Katedra Finansów i Rachunkowości
Politechnika Białostocka
Białystok, Polska

KARUZELA PODATKOWA JAKO FORMA OSZUSTWA PODATKOWEGO POLEGAJĄCA NA WYŁUDZENIU PODATKU VAT W POLSCE

Zaległości w podatku VAT od fikcyjnych faktur w 2015 r. osiągnęły w Polsce kwotę 21,9 mld złotych (5,14 mld euro), natomiast pełna kwota zaewidencjonowanych zaległości wyniosła 42,6 mld złotych (10 mld euro). Straty Budżetu Państwa w znacznej części są następstwem działalności zorganizowanych grup przestępczych wyłudających podatek VAT. Niezbędne jest podejmowanie działań skierowane ku ograniczeniu tego procederu.

1. Zasady zastosowania stawki 0% podatku VAT w transakcjach gospodarczych

Podatek od towarów i usług obciążający nabywcę należy do najistotniejszych w strukturze dochodów budżetu państwa w Polsce. Należą do nich: podatek od wartości dodanej, podatki obrotowe, akcyza. W procesie doskonalenia VAT wykształciła się metoda fakturowa. To oznacza, że każda faza obrotu jest opodatkowana przez odliczenie od podatku należnego w danej fazie obrotu podatku naliczonego w poprzedniej fazie [Wyrzykowski, 2008, s.56].



Podstawą opodatkowania jest obrót, definiowany jako różnica kwoty należnej z tytułu sprzedaży i kwoty należnego podatku. Obrotem jest również wartość otrzymanych zaliczek, przedpłat pomniejszona o przypadająca od nich wartość podatku [Koperkiewicz-Mordel, Chróścielewski, Nykiel, 2006, s.273].

Transakcje pomiędzy podatnikami różnych krajów członkowskich Unii Europejskiej noszą nazwę dostaw wewnątrzspółnotowych, natomiast krajowe są transakcją wewnątrz kraju członkowskiego. Transakcje wewnątrzspółnotowe dzielą się na: nabycie wewnątrzspółnotowe (WNT), dostawę wewnątrzspółnotową (WDT), transakcję trójstronną [Dyrektywa Rady 2006/112/WE].

Mechanizm opodatkowania wewnątrzspółnotowego jest zbliżony do transakcji eksportowo-importowych. WDT identyfikuje u siebie dostawca dobra, które opodatkowane jest stawką 0%, z kolei WNT jest rozliczane przez nabywcę w swoim kraju, opodatkowane stawką krajową odpowiednią dla danej kategorii dobra. To, co jest nabyciem towaru w kraju docelowym, stanowi równocześnie dostawę towaru w kraju wysyłki [Bartosiewicz, 2016, s.196].

Elementem, który musi zaistnieć, aby można było zakwalifikować dane działanie za WDT, jest eksport towaru z kraju na terytorium innego kraju członkowskiego. 1 grudnia 2008 r. wprowadzono przepisy, które zezwalają polskim podatnikom na wykonywanie WDT do magazynów konsygnacyjnych znajdujących się w innych krajach.. Dostawa ta będzie stanowić WDT, z tym że urzeczywistni się ona z dniem, w którym nabywca odbierze go z zagranicznego magazynu. Do WDT nie zalicza się także dostawa z montażem w innym kraju członkowskim. Kraj, w którym odbywa się montaż, jest miejscem świadczenia dostawy i w nim dana czynność jest opodatkowana. Zatem nie może stanowić WDT, lecz zasadniczo na podstawie art. 86 ust. 8 pkt. 1 ustawy o VAT daje prawo do odliczenia podatku [Ministerstwo Finansów, 2014, s. 21].

WDT stanowi dostawę towaru, przy której stosuje się zwolnienie od opodatkowania z zachowaniem do odliczenia – stawka 0%. Rozliczenie podatku następuje przez nabywcę, który z kolei dokonuje WNT. Czynności te muszą być dokonywane przez podatnika, o którym mowa w art. 15 polskiej ustawy o VAT, nie posługującym się zwolnieniem podmiotowym. Opodatkowaniu nie podlega jednostka, niebędąca w ogóle podatnikiem. Nie tworzy ona także WNT u zagranicznego nabywcy w jego państwie [Dalecka, 2013, s. 30]

2. Mechanizm karuzeli podatkowej VAT

Przestępstwo karuzelowe ma na celu uchylanie się od obowiązku dotyczącego podatku VAT przez nieuiszczenie VAT należnego lub nieuprawnione staranie się o zwrot VAT przez przedsiębiorstwa działające w sferze międzynarodowej. Stanowi ona wyrafinowane przestępstwo dokonywane w sposób zorganizowany i świadomy stosując konstrukcje podatku od wartości dodanej [Pauch, 2015, s. 624].

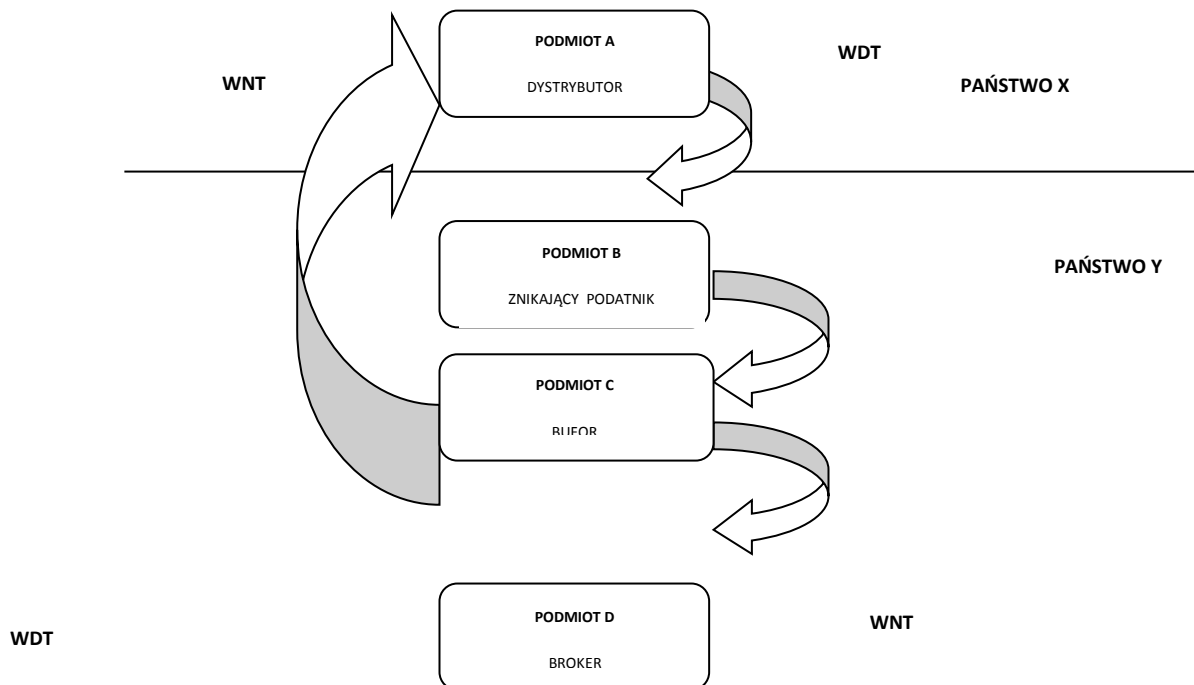
Karuzela podatkowa pojmowana jest jako fikcyjny przepływ dóbr pomiędzy co najmniej dwoma państwami UE lub krajami trzecimi, aranżowany w taki sposób, że dobra te, zgodnie z prowadzoną ewidencją dla celów podatku VAT, wracają do źródła, czyli krajów pochodzenia danych towarów. Jednak w rzeczywistości nie są one transportowane do poszczególnych dostawców. Występuje wyłącznie fikcyjne (fakturowe) przemieszczanie towarów. Spotykane są również odmiany działań karuzelowych, w których dane dobro jest rzeczywiście transportowane po łańcuchu dostaw, aby upozorować dostawę. Sens oszustwa polega na wyłudzeniu przez ostatnią jednostkę podatku VAT (przez wnioskowanie o zwrot lub zaniżenie podatku do uiszczenia), którego jednostka nie zapłaciła we wcześniejszej fazie obrotu [Ministerstwo Spraw Wewnętrznych, 2015, s. 12].

Do istnienia mechanizmu karuzel podatkowych, kluczowy jest art. 41 ust. 3 ustawy o VAT, który obejmuje WDT stawką 0% VAT. Należy zwrócić uwagę na różnicę istniejącą pomiędzy zwolnieniem z opodatkowania VAT, a stawką 0% VAT, która ma fundamentalne znaczenie. Od czynności zwolnionych z opodatkowania VAT nie można odliczyć podatku naliczonego.



Przeciwnie jest w przypadku stawki 0% VAT, przy zastosowaniu, której podatnik ma prawo do odliczenia [Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, 2014, s.4].

W mechanizmie poszczególne ogniwa powiązane są ze sobą określonymi zdarzeniami gospodarczymi.



Rys. 1. Uproszczony schemat karuzeli podatkowej¹⁶

Każdy z podmiotów spełnia określoną funkcję w transakcji karuzelowej.

Podmiot B – „znikający podatnik” to zarejestrowany czynny podatnik VAT w kraju A. Realizuje on WNT od dystrybutora – czynnego podatnika VAT w kraju B. Za główne jego zadanie przyjmuje się jak najszybsze zbycie towaru. Zazwyczaj sprzedaż danego towaru w zaniżonej cenie ma miejsce na czarnym rynku, pozbawiona podatku VAT czy faktury VAT. Występuje także sprzedaż tego towaru podmiotowi C, tzw. buforowi, w której występuje podatek VAT należny oraz wystawiona faktura VAT. Po zakończeniu zadań należących do tego podmiotu, nie wypełniając obowiązków podatkowych, znika on z rynku [Kancelaria Adwokatów i Radców Prawnych, 2017].

Zwykle występuje szereg tzw. buforów. Spełniają one swoją funkcję w transakcji karuzelowej poprzez samą obecność pomiędzy ogniwami przestępczego łańcucha dostaw. Omawiane podmioty są zarejestrowanymi czynnymi podatnikami w państwie B. Podmioty te wywiązują się rzetelnie z obowiązków podatkowych sprzedając towar kolejnym buforom [Kancelaria Prezesa Rady Ministrów].

Broker jest ostatnim ogniwem łańcucha dostaw w państwie B. Towary nabywa w ramach transakcji krajowych, a następnie: wykonuje WDT do dystrybutora w państwie A, wykazuje wszystkie zdarzenia w deklaracji VAT oraz wystawia faktury VAT dokumentując przy tym WDT. Wówczas broker będący podatnikiem VAT czynnym odlicza od wystawionych faktur podatek naliczony według stawki, która obowiązuje w danym kraju Unii Europejskiej. Jak już wspomiano, WDT jest objęta 0% stawką VAT. Zatem różnica pomiędzy podatkiem należnym a naliczonym w

¹⁶ Źródło: opracowanie własne



ramach transakcji WDT stanowi wartość podatku naliczonego. Następnie broker wykazuje tę kwotę w deklaracji VAT. W takich okolicznościach przysługuje mu zwrot podatku VAT w całości, realizowany na rachunek bankowy [Ożóg, 2017, s.28].

Przeważnie obrót towarem, którym stanowi karuzela ma swój początek i koniec w obrębie podmiotu koordynującego cały mechanizm. Najtrudniejszą osobą do namierzenia jest organizator przestępstwa podatkowego. Jego rozliczenia podatku VAT zwykle nie posiadają żadnych zastrzeżeń. Charakterystyczne dla spółki wiodącej jest obrót towarami o nieznacznych rozmiarach, a znacznej wartości.

3. Propozycje działań uszczelniających podatek VAT w Polsce

Nieszczelność podatku sprawia, iż niezbędne jest podejmowanie działań w kierunku eliminowania procederu unikania uiszczania podatków, które zgodnie z prawem jest obowiązkiem podatnika.

Jednym z propozycji uszczelnienia podatku VAT jest ograniczenie transakcji gotówkowych. Polega ona na ustaleniu konkretnego limitu, np. 2 000 złotych na transakcje gotówkowe. Transakcje przewyższające kwotę ustalonego ekstremum musiałyby być realizowane za pośrednictwem przelewu bądź karty płatniczej. W sytuacji wystąpienia transakcji gotówkowej powyższego pułapu, na przedsiębiorcy spoczywałaby odpowiedzialność za ewentualnie nieuiszczony VAT [Gazeta Prawna, 07.11.2016].

Poważnie rozważa się także wprowadzenie kolejnego mechanizmu – elektronicznego Centralnego Rejestru Faktur (CRF). Działanie to opiera się na stworzeniu elektronicznej bazy faktur. Podatnik wystawiając fakturę równocześnie rejestrowałby ją w CRF. Przy czym organy skarbowe miałyby możliwość na bieżąco monitorować wszystkie transakcje przedsiębiorcy i szybciej odnajdować nieopłacone faktury oraz identyfikować niejasne czynności podatników [Gazeta Prawna, 30.03.2017].

Najistotniejszą rolę w uszczelnianiu VAT może odgrywać mechanizm *split payment* – to jest proces podzielonej płatności. Polega on na tym, że płacony VAT nie pojawia się w takim przypadku na rachunku podmiotu sprzedającego, a na szczególnym przeznaczonym mu koncie. Monitorując skutki wdrożenia mechanizmu we Włoszech, okazuje się, że państwo odzyskało 2 mld euro. Ministerstwo Rozwoju i Finansów, informuje, że ta sposób uszczelnienia podatku VAT może sprowadzić polskiemu budżetowi 4 mld złotych [Business Insider Polska, 22.02.2017]. Podstawowa hipoteza tego mechanizmu to rozbieżność płatności za doręczone towary na cenę netto i VAT. Kwota netto uiszczana jest przez nabywcę na konto dostawcy. Natomiast kwota podatku VAT wędruje bezpośrednio na niezależny rachunek VAT. Z tego oddzielnego rachunku VAT przedsiębiorca będący podatnikiem miałby możliwość zapłaty VAT naliczonego powstającego z faktur otrzymanych od swoich dostawców. Miałby także możliwość opłacać zobowiązania podatkowe z tytułu podatku VAT do urzędu skarbowego. Dodatkowo rachunek podatnika mógłby zostać zasilany o przysługujące zwroty nadwyżki VAT naliczonego w terminie przyspieszonym (25 dni). Należy zaznaczyć, że w projekcie sugerowanego rozwiązania założona jest dobrowolność stosowania mechanizmu podzielonej płatności. Decyzję w powyższym obszarze podejmuje nabywca towarów lub usług [Ministerstwo Finansów, 12.05.2017].

Resumując rozważania dotyczące karuzeli podatkowej należy stwierdzić, że bazuje ona na podatku VAT, który ze względu na swoją strukturę jest niezwykle narażony na próby oszustw. Mechanizm ten opiera się na transakcjach wewnątrzspółnotowych UE. Zazwyczaj firmy biorące udział w przestępczym procederze działają od dwóch do czterech miesięcy, a transakcje realizowane są w ciągu 1-2 dni. Okresy te są na tyle krótkie, że Urząd Skarbowy nie jest w stanie zareagować. Zasadniczym celem prowadzonej polityki podatkowej jest uszczelnienie systemu podatku VAT, zagwarantowanie większej równomierności wpływów z tytułu podatku VAT oraz zwalczanie zjawiska unikania płacenia podatków.



Bibliografia

1. Bartosiewicz A., VAT. Komentarz. Komentarz do art. 13 ustawy od towarów i usług, Wolters Kluwer, Warszawa 2016.
2. Business Insider Polska z dnia 22.02.2017 r., <http://businessinsider.com.pl/finanse/podatek-vat-a-split-payment-na-czym-polega-uszczelnienie-vat/sfwjtj6w> (dostęp z dnia 13.05.2017 r.)
3. Dalecka A., Wybrane problemy w opodatkowaniu wewnątrzspółnotowej dostawy towarów w praktyce polskich przedsiębiorstw, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 757, Szczecin 2013, s. 30.
4. Dyrektywa Rady 2006/112/WE, Unijny wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT)
5. Gazeta Prawna z dnia 07.11.2016 r., <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/990099,limit-transakcji-gotowkowych-2017-cit.html>) (dostęp dnia 12.05.2017 r.)
6. Gazeta Prawna z dnia 30.03.2017 r., <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1031549,centralny-rejestr-faktur-czego-moga-sie-spodziewac-podatnicy.html> (dostęp z dnia 13.05.2017 r.)
7. Irena Ożóg (red.), Przepięstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
8. Kancelaria Adwokatów i Radców Prawnych, <http://szymalazaremba.pl/karuzela-podatkowa-vat/> (dostęp dnia 13.05.2017 r.)
9. Koperkiewicz-Mordel K., Chróścielewski W., Nykiel W., Polskie prawo podatkowe, Difin, Warszawa 2006.
10. Mechanizmy karuzelowe. Schemat działania oszustów, skutki dla skarbu państwa. Indolencja państwa polskiego, Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, Warszawa 2014.
11. Pauch D., Problem oszustw podatkowych na przykładzie podatku VAT, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne Problemy Usług” 2015, nr 116.
12. Program przeciwdziałania i zwalczania przestępczości gospodarczej na lata 2015–2020, Ministerstwo Spraw Wewnętrznych, Warszawa 2015, s. 624.
13. Transakcje wewnątrzspółnotowe a podatek VAT – zagadnienia ogólne. Ministerstwo Finansów, Warszawa 2014.
14. Transakcje wewnątrzspółnotowe ze szczególnym uwzględnieniem transakcji trójstronnych i łańcuchowych oraz identyfikacja oszustw karuzelowych w handlu wewnątrzspółnotowym, Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, Warszawa 2010.
15. Wyrzykowski W., Podatki w Polsce, Book Market, Gdańsk 2008.

Шахбанова С. Р.

к.э.н., старший преподаватель,
кафедра бухгалтерского учета,
ФГБОУ ВО Дагестанский государственный университет,
г. Махачкала, Россия

О ФОРМАХ ОРГАНИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В ИНДИВИДУАЛЬНОМ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВЕ

Важнейшим элементом системы налогообложения индивидуальных предпринимателей является налоговый учет. Однако действующее налоговое законодательство России еще не выработало общей концепции, определяющей место налогового учета в налоговой системе страны. По этой причине, в теории налогообложения не существует четкости в определении роли, значения, принципов ведения налогового учета. Нет единства в объектах и субъектах



ведения налогового учета, что негативно отражается на практике организации налогового учета и его эффективности. В связи с этим, прежде всего, проанализируем теоретические положения, касающиеся налогового учета и его организации в сфере индивидуального предпринимательства.

Организация налогового учета основывается на совокупности принципов, представляющих общие базовые положения, обеспечивающие эффективное ведение налогового учета экономическими субъектами, а именно:

1. Принцип обязательности ведения налогового учета. Он является основополагающим принципом налогового учета, обеспечивающим реализацию положений действующего Налогового кодекса РФ об обязательности налогообложения, без которого невозможно формирование полной налоговой базы и суммы причитающихся налоговых платежей по всем налогоплательщикам.

2. Принцип единства налогового учета. Он предполагает: осуществление налогового учета на всей территории Российской Федерации у всех экономических субъектов в единой форме.

3. Принцип достоверности и объективности данных налогового учета обеспечивается использованием документально подтвержденных и официально регламентированных и правдивых сведений об индивидуальных предпринимателях и объектах налогообложения.

4. Принцип всеобщности налогового учета предполагает полный охват в системе налогового учета всех доходов и расходов налогоплательщика.

5. Принцип рациональности. Издержки, связанные с организацией налогового учета, должны быть соразмерными с результатом.

Формы организации налогового учета в сфере индивидуального предпринимательства зависят от применяемой системы налогообложения и особенностей формирования налогооблагаемой базы. Индивидуальные предприниматели, находящиеся на общем режиме налогообложения, обязаны вести налоговый учет в соответствии с положениями главы 25 НК РФ [1]. При этом, налогооблагаемой базой является прибыль, сформированная по данным налогового учета. Индивидуальные предприниматели исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода. Налоговое законодательство не предъявляет определенных требований к перечню, форме, порядке составления учетных регистров. Однако устанавливает требования к перечню обязательных реквизитов, которые должны быть в аналитических регистрах налогового учета. Налоговое законодательство предоставляет право налогоплательщикам в части самостоятельного выбора организационной формы, техники и технологии ведения налогового учета.

Следовательно, индивидуальные предприниматели при организации и ведении налогового учета имеют возможность самостоятельного формирования технологии учетного процесса. Анализ теоретических исследований, посвященных организации налогового учета показывает, что возможны различные варианты организации налогового учета [2].

Первый вариант предполагает организацию параллельной обособленной системы налогового учета на основе ведения самостоятельных аналитических регистров налогового учета. При этом сохраняется бухгалтерская учетная система. Регистры налогового учета, также как и регистры бухгалтерского учета, составляются на основе единой базы первичных документов. Преимущества обособленной системы налогового учета очевидны, поскольку налоговая база формируется непосредственно в регистрах налогового учета без дополнительных корректировок. При этом минимизируются ошибки в расчетах налоговой базы, обусловленные различными правилами бухгалтерского и налогового учета. Вместе с тем, параллельная организация двух учетных систем связана с большими издержками, что может позволить не все индивидуальные предприниматели.

Второй вариант предполагает сохранение единой системы хозяйственного учета и формирование налоговых показателей в регистрах бухгалтерского учета, дополненных



некоторыми реквизитами для целей налогового учета. При этом, если правила бухгалтерского учета совпадают с правилами налогового учета, то нет необходимости составления дополнительных налоговых регистров. В случае, когда доходы и расходы для целей налогообложения признаются иначе, чем в бухгалтерском учете, налогоплательщик вынужден составлять специальные налоговые регистры и расчеты. Такой вариант учета представляется экономически эффективным ввиду сокращения повторяемости и дублирования учетных процедур и использования единых регистров учета.

Третий вариант организации налогового учета можно называть комбинированным, поскольку предполагает использование регистров бухгалтерского и налогового учета. При этом, если правила группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения не отличаются от правил, установленных для бухгалтерского учета, достаточно применение лишь бухгалтерских регистров. Налоговые регистры можно не составлять. В случае наличия расхождений в правилах бухгалтерского и налогового учета рекомендуется ведение дополнительно аналитических регистров налогового учета. В отличие от первого варианта, в данной модели основанием для ведения аналитических регистров налогового учета являются не первичные учетные документы, а регистры бухгалтерского учета и бухгалтерские справки. Третья модель в максимальной степени сближает обе системы учета. Однако при этом необходимо исследование методологических и организационных основ, обеспечивающих возможность рационального ведения налогового учета. В этой связи важно установить объекты учета, по которым правила бухгалтерского и налогового учета совпадают; уточнить регистры бухгалтерского учета, пригодные для использования в целях налогового учета; разработать формы налоговых учетных регистров для учета объектов, по которым правила бухгалтерского и налогового учета не совпадают.

Таким образом, индивидуальные предприниматели, применяющие общую систему налогообложения, имеют возможность выбора приемлемого варианта организации налогового учета исходя из обозначенных выше принципов и требований.

Список использованной литературы

1. Налоговый кодекс РФ. – М.: Проспект, КноРус, 2012. – 832 с.
2. Шахбанов, Р. Б. Налоговый учет: учебное пособие. – Ростов на Дону: Феникс, 2009. – 259с.



5. КОНТРОЛЬ, АУДИТ І АНАЛІЗ: ВИДИ ТА БАГАТОЦІЛЬОВИЙ ХАРАКТЕР В ПРОЦЕСІ СУСПІЛЬНИХ ТРАНСФОРМАЦІЙ

Арзамасова О.В.

молодший науковий співробітник,
Тернопільський національний економічний університет,
м. Тернопіль, Україна

АУДИТ КАДРОВОГО ПОТЕНЦІАЛУ ДЕРЖАВИ

В умовах нової економіки кадровий потенціал виступає основною складовою національного багатства, стратегічним ресурсом забезпечення конкурентоспроможності країни. Одним з основних інструментів, який сприяє вирішенню питання ефективного формування та використання кадрового потенціалу, відповідності його розвитку обраній стратегії, створення сприятливого інституційного середовища є кадровий аудит. Цей засіб дає змогу проаналізувати: фактичний стан, необхідність професійного розвитку, розподіл, систему управління і макроекономічні фактори та умови функціонування кадрового потенціалу. Це в свою чергу дозволяє визначити потребу у кадрах та запропонувати джерела її фінансового забезпечення. Сьогодні широко застосовується практика кадрового аудиту на рівні підприємства. Проведене нами дослідження дозволяє розробити методику його проведення для макрорівня.

Систематизувавши результати отриманні в процесі дослідження, пропонуємо алгоритм проведення кадрового аудиту держави (рис. 1).

Звичайно, зміст і завдання кожного з етапів кадрового аудиту залежить від конкретної ситуації та/або об'єкту дослідження.

Особливо важливим в запропонованому алгоритмі є етап систематизації інформації та оцінки. Практика показує наявність проблемних аспектів аудиту, пов'язаних з методикою оцінки кадрового потенціалу, які полягають у відсутності практичних рекомендацій, чітко визначених показників, що стосуються оцінки кадрового потенціалу держави. З метою системного дослідження, пропонуємо до аудиту кадрового потенціалу держави включати три основних блоки (елементи) оцінки системи управління кадрами:

1) аудит суб'єктів управління кадровим потенціалом (включає оцінку ефективності управлінської діяльності органів державної влади, їх функцій та покладених обов'язків);

2) аудит об'єктів управління (оцінка кадрового потенціалу усіх сфер життєдіяльності держави);

3) аудит системи управління (аналіз кадрової політики держави щодо створення сприятливих умов функціонування кадрового потенціалу) (див. рис.1.).

Необхідно акцентувати увагу також і на тому, що гострою проблемою, пов'язаною з проведенням кадрового аудиту є бар'єри в отриманні необхідної інформації. Зокрема інформація, що стосується кадрового потенціалу розкидана по безлічі різних форм і звітів. Також її об'єму недостатньо для проведення комплексного аудиту.



Рис.1. Алгоритм проведення аудиту кадрового потенціалу держави¹⁷

Зважаючи на наведене, ми пропонуємо виділити такі етапи кадрового аудиту держави:

- підготовки аудиторської перевірки;
- збору, обробки та аналізу аудиторської інформації;
- експертизи аудиторської інформації та формування аудиторського висновку;
- рекомендацій за результатами аудиту кадрового потенціалу.

Кожен із цих етапів включає в себе виконання певних процедур та обсягу робіт, що у подальшому дає змогу формувати аудиторський висновок.

Вважаємо, що на даному етапі форсування аудиторського висновку про кадровий потенціал держави надасть змогу раціонально використовувати бюджетні кошти на його формування. Зазначене буде досягнуто шляхом побудови нової архітектури складових

¹⁷ Примітка: Розроблено автором самостійно.



кадрового потенціалу держави, ефективного механізму застосування методик його прогнозування та отримання позитивного синергетичного ефекту від таких дій, що дасть можливість отримати максимальний ефект. Важливим у такому процесі є застосування системного підходу та максимального використання набутого досвіду.

Віжанська Ю. В.

ст. гр. ОМОм - 11,

Науковий керівник: Мельник Н.Г., к.е.н., доцент,
кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

СТАНОВЛЕННЯ АУДИТУ В УКРАЇНІ

На території України державний контроль існував уже з початку XIX століття, але незалежний аудит поширення не набув. В Україні існував тільки народний, державний і партійний контроль. В умовах планової централізовано-керованої економіки потреба в незалежному фінансовому контролі, яким фактично є аудит, природно не виникала, його цілком заміняла система відомчого і позавідомчого контролю, зосередженого на пошуку недоліків та відхилень у фінансово-господарській діяльності підприємств, виявленні помилок у звітності, встановленні і покаранні винних [1, с. 664].

Більшість науковців самостійний початок розвитку аудиту в Україні пов'язують із здобуттям незалежності у 1991 році. На думку Ф.Ф. Бутинця, в Україні аудит зародився в 1992 році, коли Законом України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» було передбачено, що окремі платники податку зобов'язані звітуватися лише після проведення аудиторської перевірки. Проте виникнення цілісної системи аудиту в Україні починається лише з моменту законодавчого визнання аудиту в 1993 р., а також створення Аудиторської палати України [1, с. 663].

Об'єктивна необхідність в аудиті виникла разом із переходом економіки держави до ринкових відносин, оскільки процес роздержавлення і приватизації та становлення і розвитку основних складових ринкової економіки був тісно пов'язаний із необхідністю вдосконалення фінансово-економічного механізму країни. Особливе місце в цьому механізмі належить саме незалежному фінансовому контролю відсутність якого негативно впливає як на імідж державки у світовому рейтингу, так і на інвестиційну привабливість суб'єктів господарювання. Саме у цей час разом із розпадом СРСР, ліквідацією багатьох міністерств та відомств, руйнуванням системи розробки та ведення бухгалтерського обліку, одночасно перестали існувати й офіційні пояснення до нормативних актів [2].

Як зауважують Ф.Ф. Бутинець, С.М. Петренко, Я.Д.Пересада, В.С. Рудницький офіційне визнання аудиту відбулося 1993 р. у зв'язку з прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність», у якому було визначені правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні. Даний Закон був спрямований на створення системи незалежного контролю з метою захисту інтересів власника. У тому ж році була створена Аудиторська палата України (АПУ), яка до даного часу функціонує як незалежний самостійний орган на засадах самоврядування. Одночасно із створенням АПУ було засновано Спілку аудиторів України (САУ), яка займалася питаннями розвитку аудиторської діяльності в Україні.

Більшість науковців поділяють розвиток аудиту в Україні на три етапи:

- 1987-1992 рр. – створення перших аудиторських структур;



- 1993-1998 рр. – формування нормативно-правової бази аудиту в Україні;
- 1999 р. - дотепер – діяльність аудиту на сучасній нормативно-правовій базі [3, с. 39].

Створення системи незалежного аудиту є результатом спільних зусиль зацікавлених фахівців на шляху реформування економіки України, розвитку приватного сектора, розбудови громадянського суспільства. За період незалежності в Україні створено національну систему аудиту, яка сприяє розвитку економіки країни та демократизації життя держави. За цей час з маловідомого терміну аудит перетворився на невід'ємний елемент економічних відносин.

Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність», АПУ щороку отримує від аудиторських фірм та аудиторів, включених до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, звіти про виконані ними роботи, здійснює їх аналіз та подає до Кабінету Міністрів України узагальнену інформацію про стан аудиторської діяльності в Україні.

Станом на 01.01.2016 р. в Україні офіційно здійснюють діяльність 1008 аудиторських фірм та 99 аудиторів-підприємців. У цілому по Україні кількість аудиторських фірм та аудиторів, що мають право здійснювати аудиторську діяльність, та, відповідно, зобов'язані подавати до АПУ звітність, склала 1107 суб'єктів. Аналіз стану ринку аудиторських послуг свідчить, про те, що аудиторський ринок потерпає від змін, які відбуваються в країні. Так упродовж останнього року з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів було виключено 249 суб'єктів аудиторської діяльності, а включено лише 28 суб'єктів аудиторської діяльності [4].

Так, кількість включених до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності за рік зменшилася в цілому по Україні на 16,5% (кількість аудиторських фірм – на 13,3%, а кількість аудиторів-підприємців – на 39,3%), що повторює тенденцію до зменшення у 2014 році. Найбільше суб'єктів аудиторської діяльності припинили свою діяльність у Луганській (на 50%), Херсонській (на 33,3%), Донецькій (на 32,4%) та Полтавській (на 30,8%) областях. Значно зменшилася кількість суб'єктів аудиторської діяльності у Сумській (27,3%), Черкаській (23,1%) та Харківській (19%) областях. Інформація про кількість суб'єктів аудиторської діяльності за 2011-2015 роки вказує на загальну тенденцію до їх зменшення (у порівнянні з 2011 роком – на 40,5%), що свідчить про відтік суб'єктів господарювання з професії внаслідок дії низки факторів, у тому числі і кризових явищ в суспільстві, і посиленні вимог до аудиторської професії з боку регуляторів, змін в податковому законодавстві [4].

На думку С.М. Петренко, Я.Д.Пересади основними напрямками удосконалення ринку аудиторських послуг в Україні можуть стати: розробка механізму практичного застосування Міжнародних стандартів аудиту в Україні, створення до них коментарів у повному обсязі; приведення Закону України «Про аудиторську діяльність» його у відповідність до інших законодавчих актів України, які впливають на регулювання аудиторської діяльності для унормування взаємовідносин аудитора та клієнта; внесення відповідних змін, доповнень та уточнень до структури системи освіти аудиторів через створення єдиних вимог базової вищої освіти; сприяння науковим дослідженням у галузі аудиту; поглиблення співпраці професійних аудиторських організацій України з міжнародними та європейськими професійними організаціями бухгалтерів і аудиторів шляхом здійснення спільних проектів; удосконалення та спрощення форми звітності аудиторських фірм, що подається до АПУ, розробка стандартів внутрішнього аудиту підприємств в Україні; виконання замовлень на аудит органів державної влади, де державний контроль неможливий або неефективний; розробка програмного забезпечення на основі використання новітніх інформаційних технологій, що дасть можливість мінімізувати витрати робочого часу аудиторів при здійсненні їх діяльності та інші [2].



Список використаних джерел

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. – 2-е вид., перероб. та доп. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП Рута, 2002. – 672 с.
2. Петренко С.М. Особливості становлення аудиту в Україні та потенційні напрямки його розвитку / Я.Д. Пересада, С.М. Петренко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/13_EISN_2009/Economics/45191.doc.htm
3. Рудницький В.С. / Аудит: навч. посіб. – 3-тє вид., перероб і доп. / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. – К.: Знання, 2007. – 443 с.
4. Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/940-1245-987>
5. Мельник Н.Г. Особливості аудиту на міжнародному рівні: монографія / Н.Г.Мельник. – Економічна криза: фактори, моделі та механізми подолання: монографія / за заг. ред. С.А. Ткаченка, М.С. Пашкевич. – Дніпропетровськ: НГУ, 2015. – С. 143-152

Волошина В. Ю.

ст. гр. ОДСм-11

Науковий керівник: Мельник Н.Г., к.е.н., доцент,
кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет,
м. Тернопіль, Україна

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ЗАКУПІВЕЛЬ ТОВАРІВ, РОБІТ ТА ПОСЛУГ ЗА ДЕРЖАВНІ КОШТИ

Реалізація концепції ефективного та раціонального використання бюджетних коштів передбачає широке впровадження єдиної структурованої системи, яка була б заснована на засадах конкуренції, прозорості, децентралізації та недискримінації у сфері придбання послуг, робіт і товарів для потреб державних установ.

Практично у всіх розвинених країнах світу держава є найважливішим замовником продукції на внутрішньому ринку. У США, наприклад частка державних закупівель дорівнює приблизно 15% видаткової частини національного бюджету. Ще вище частка державних закупівель в країнах, де державне управління істотно впливає на економіку (Німеччина, Франція та ін.). У державах з перехідною економікою частка державних закупівель у видатковій частині національного бюджету досягає 50%. Настільки значні обсяги державних закупівель роблять завдання забезпечення їх ефективності першорядною. Ефективність державних закупівель забезпечується прозорістю процедур, економічним витрачанням бюджетних коштів, суворою звітністю відповідальних за закупівлі осіб і справедливістю в забезпеченні доступу всіх постачальників до державних замовлень [1].

Світова практика показує, що найбільш ефективним способом виконання всіх принципів закупівлі за державні кошти є проведення публічних конкурсів. Гідної альтернативи процесу розміщення державних замовлень немає, оскільки закритість і суб'єктивізм їх здійснення породжують корупцію і нераціональне витрачання бюджетних коштів.

Основною метою державних закупівель є краща якість за нижчу ціну. Основними вимогами державних закупівель є:

- звітність;



- ефективність процесу;
- економічність;
- гласність;
- справедливість та неупередженість.

При придбанні робіт, товарів та послуг за державні кошти потрібно дотримуватися таких принципів: діловий підхід, конкуренція, недискримінація та об'єктивність, довіра, загальна оцінка вартості пропозиції. Як відомо, державні закупівлі відіграють стратегічно важливу роль у таких сферах [2]:

- модернізація інфраструктури;
- створення нових інформаційних технологій;
- розвиток охорони здоров'я;
- обладнання навчальних закладів;
- будівництво та реконструкція навчальних закладів і закладів охорони здоров'я.

За класифікацією Організації країн економічного співробітництва і розвитку в залежності від ступеня свободи закупівельних органів у виборі постачальника конкурси поділяються на автоматичні і дискреційні.

Дискреційні конкурси надають закупівельними органам більшу свободу у виборі постачальника, так як лише частину умов контракту оголошується заздалегідь.

При автоматичних конкурсах вказують основні умови контракту (терміни поставки, умови платежів, технічні специфікації і т.д.) Контракт отримує фірма, яка гарантує дотримання всіх його умов і пропонує найменшу ціну, тобто надання контракту відбувається автоматично. Випадки застосування цих конкурсів і процедура їх проведення зазвичай строго регламентуються. Практично в кожній країні існують порогові кількісні параметри обов'язковості публічних торгів, але в таких країнах як Єгипет, Ірак, Іран і Саудівська Аравія, необхідність торгів для видачі замовлення обмовляється для всіх організацій державного сектора незалежно від вартості замовлення. Прямі замовлення можливі тільки для більш дрібних обсягів замовлень. У ряді країн державні органи повинні оприлюднити інформацію по всіх наданих контрактах понад певної вартості. У більшості країн (США, Японії, Німеччина, Франції, Італії, Нідерландах, Іспанії та ін.) закупівельна політика регулюється спеціальним законодавством, а в інших – відомчими інструкціями [2].

В ЄС введено в дію шість директив, які пояснюють механізм здійснення закупівель за державні кошти [3]:

- Директива Ради 93/36/ЄЕС (про державну закупівлю товарів);
- Директива Ради 93/37/ЄЕС (про державну закупівлю робіт);
- Директива Ради 92/50/ЄЕС (про державну закупівлю послуг);
- Директива Ради 89/665/ЄЕС (про засоби суспільно-правового захисту);
- Директива Ради 93/38/ЄЕС (щодо підприємств з надання комунальних послуг);
- Директива Ради 92/13/ЄЕС (про засоби судового захисту підприємств з надання комунальних послуг).

Положення угод та директив застосовуються безпосередньо до державної закупівлі та забороняють будь-які прояви дискримінації або обмеження щодо усіх контрактів, незалежно від їх вартості. Головною метою директив є уніфікація процедур щодо закупівель, очікувана вартість яких перевищує порогові показники. Цих директив мають дотримуватися країни-члени ЄС. Крім того, законодавство ЄС говорить про те, що державні підприємства та установи, відповідальні за транспорт і телезв'язок, водопостачання та енергопостачання, також повинні керуватися такими принципами як відсутність дискримінації та прозорість процедур здійснення закупівель [2; 3].

Також в країнах Європейського союзу використовують послуги централізованих закупівельних організацій (ЦЗО). Обов'язкове чи добровільне використання послуг ЦЗО та



рамкових угод, ступінь зобов'язання використовувати послуги ЦЗО суттєво відрізняється в різних країнах Європейського союзу. Наприклад, установи центрального рівня в таких країнах як Іспанія, Австрія, та Португалія зобов'язані законом здійснювати закупівлі через ЦЗО, а для решти замовників така процедура не є обов'язковою. У Бельгії встановлено таку обов'язковість у разі перевищення певного вартісного обсягу закупівель, а в Німеччині, де ЦЗО функціонують на рівні Міністерства внутрішніх справ, усі закупівельні тендери федеральних міністерств вище певного порогового рівня повинні проводити виключно через ЦЗО. Різні моделі фінансування ЦЗО в Європейському Союзі можуть бути згруповані в такі три категорії: повне чи часткове фінансування з державного бюджету; поєднання коштів з державного бюджету та зборів з постачальників та/або замовників; фінансування шляхом стягнення сервісних зборів із замовників, які використовують послуги центральних закупівельних організацій або постачальників ЦЗО [2].

Отже, Україні корисно вивчати та аналізувати досвід різних країн світу щодо складних аспектів державних закупівель, а отриманий досвід сприятиме подальшій модернізації української системи державних закупівель.

Список використаних джерел

1. Теория и практика организации и проведения подрядных торгов в регионе / А. Н. Асаул, В. П. Грахов, В. А. Кошечев, В. Е. Чибисов. Под ред. д. э. н., проф. А. Н. Асаула. – СПб.: «Гуманистика», 2005. – 240 с.
2. Гризоголазов, Д.В. Зарубіжний досвід здійснення державних закупівель / Д.В. Гризоголазов, І.А.Давидов // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2016. - Випуск 19. Частина 1. – С. 129-133.
3. Бруун-Нільсен, С. Державні закупівлі: шість ключових уроків від ЄС / С. Бруун-Нільсен // Європейська правда. – 2015. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.eurointegration.com.ua/articles/2015/06/4/7034467/>
4. Шатковський, О. П. Електронні державні закупівлі: пошук українського шляху / О.П. Шатковський, Г. Файвеш. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eupublicprocurement.org.ua/e-procurement-finding-a-way-forukraine.html?lang=UK>
5. Лучко, М. Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах [Текст] : навч. посіб. / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. - Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 370 с.

Жукевич С. М.

к.е.н., доцент

Бурденюк Т. Г.

к.е.н., доцент

кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет,
м. Тернопіль, Україна

АНАЛІТИЧНА СКЛАДОВА В УПРАВЛІННІ ДІЛОВОЮ АКТИВНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА

Ділова активність суб'єктів господарювання є важливим індикатором розвитку й ефективності ведення фінансово-господарської діяльності. Вона дає змогу діагностувати проблеми системного характеру на різних рівнях управління та своєчасно вжити заходів щодо їх усунення, що сприяє зниженню ризиків невдач, підвищенню ліквідності, фінансової



стійкості та конкурентоспроможності підприємства. Відтак, особливої актуальності набуває аналіз й оцінка ділової активності як передумови ефективності функціонування, що дозволить попередити проблемні аспекти діяльності підприємства і своєчасно внести корективи в стратегію його розвитку.

Ділова активність (ДА) як економічна категорія і процес фінансово-господарської діяльності в ринковому просторі стала об'єктом дослідження відносно недавно – 90-ті роки минулого століття. Це було зумовлено розвитком ринкової економіки і таких її атрибутів як криза, банкрутство, ризик, передбачення й попередження яких вимагає активних дій від підприємців.

Питання ділової активності як економічної категорії досліджуються науковцями. А саме: М. Білик, О. Павловською, Я. Базилінською [1], Е. Доланом, А. Шереметом, В. В. Ковальовим, Г. В. Савицькою. Одночасно спостерігається відсутність єдиного підходу до методики розрахунку показників, які, в основному, характеризують тільки окремі аспекти ефективності окремого суб'єкта господарювання.

Ділову активність розглядають як виробничу та комерційну діяльність, що спрямована на просування підприємства на ринках продукції, праці, капіталу; - це успішність вкладених зусиль, ресурсів, ефективність менеджменту [2].

Ділова активність підприємства – це комплексна характеристика, яка втілює різні аспекти діяльності підприємства, а тому визначається системою таких критеріїв, як місце підприємства на ринку конкретних товарів, географія ділових відносин, репутація підприємства як партнера, активність інноваційно-інвестиційної діяльності, конкурентоспроможність [3].

Провідне місце в системі завдань фінансового управління має аналіз ділової активності. Це зумовлено тим, що вона дає змогу оцінити внутрішній і зовнішній стан підприємства, визначити рівень прибутковості та перспективи його розвитку, дослідити ефективність використання виробничо-фінансових ресурсів.

Ознайомившись і основними підходами до розуміння ділової активності [2; 3; 6-8], можна зробити висновок, що поняття ділової активності підприємства є багатокритеріальним, а аналіз ділової активності – це комплексна оцінка ефективності використання суб'єктом господарювання всіх ресурсів та система заходів, в тому числі й аналітичних, направлених на визначення величини й причин відхилення критеріїв ділової активності від бажаних чи нормативних, з метою здійснення управлінських впливів щодо досягнення позитивних результатів діяльності підприємства, створення сприятливого інвестиційного клімату, підтримання стабільного фінансового стану та забезпечення постійного розширення й росту обсягів виробництва та реалізації продукції і послуг.

Ділова активність характеризується відповідною групою показників діяльності підприємства. Причому, слід виділити, «зовнішні» індикатори ділової активності та «внутрішні», які характеризують ефективність діяльності [4].

Зовнішніми критеріями ДА є: широта ринків збуту продукції; наявність продукції, що експортується; наявність унікальної продукції, техніко-економічні параметри якої перевищують або відповідають світовим аналогам; стійкість зв'язків з клієнтами, партнерами; репутація підприємства, яку оцінюють із допомогою експертних висновків. Загальна оцінка репутації підприємства – це сукупність оцінок діяльності підприємства; з боку конкурентів – діловий рейтинг, із боку споживачів і громадськості – споживчий рейтинг, із боку самих працівників і власників підприємства – престижний рейтинг із боку закордонних фірм-партнерів – міжнародний рейтинг.

Зовнішні критерії ДА визначаються здебільшого якісними (неформалізованими) методами аналітичного дослідження.

Що стосується методики аналізу внутрішніх індикаторів ДА, то здебільшого використовують дві групи показників: показники рентабельності і оборотності [5].



Відносну дохідність підприємства характеризують показники рентабельності. А саме: рентабельність активів (сукупного капіталу), рентабельність чистих активів, рентабельність власного капіталу, рентабельність оборотного капіталу, рентабельність реалізації.

Рівень ефективності використання авансованих і спожитих ресурсів підприємства оцінюється показниками оборотності, ресурсовіддачі, тривалості циклів. Основними з яких є: коефіцієнт оборотності активів, коефіцієнт оборотності власного капіталу, коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості, коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості, тривалість обертів дебіторської та кредиторської заборгованостей, коефіцієнт оборотності матеріальних запасів, коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддачі), період обороту чистого робочого капіталу.

При аналізі внутрішніх індикаторів використовуються кількісні (формалізовані) методи аналітичного дослідження.

Одним із елементів визначення рівня ДА є аналіз динаміки і співвідношення темпів зростання абсолютних показників згідно «золотого правила» економіки:

$$100\% = < T_A < T_{ЧД} < T_{ЧП} \quad (1)$$

де T_A – темп зростання активів;

$T_{ЧД}$ – темп зростання чистого доходу;

$T_{ЧП}$ – темп зростання чистого прибутку;

– $100\% < T_A$ показує, що підприємство нарощує економічний потенціал і масштаби своєї діяльності;

– $T_A < T_{ЧД}$ свідчить про те, що виручка зростає швидше від економічного потенціалу. З цього можна зробити висновок про підвищення інтенсивності використання ресурсів на підприємстві;

– $T_{ЧД} < T_{ЧП}$ означає, що прибуток зростає швидше від обсягів реалізації і сукупного капіталу внаслідок підвищення рівня рентабельності продажів.

Наступним методичним прийомом, який рекомендують науковці при оцінці ДА підприємства це аналіз коефіцієнтів стійкого зростання підприємства.

Розрахунок допустимих і економічно обґрунтованих темпів зростання підприємства є важливим етапом моніторингу й аналізу ділової активності. Мова йде про збалансування зростання прибутків, чистого доходу та активів підприємства, оскільки правило «чим більше, тим краще» справедливе не завжди. Адже швидке зростання може виснажити ресурси і без високопрофесійного фінансового управління призвести до банкрутства. Фахівці зазначають, до банкрутства підприємств призводить і надто швидке, і надто повільне зростання.

Стійким (збалансованим) зростанням підприємства вважається таке, за якого підприємство не завдає шкоди своїм фінансовим ресурсам і не змінює фінансового ризику. Для стійкого зростання характерним є врівноважений рух коштів (ні нестачі, ні надлишку). Щоб збільшити обсяги реалізації, необхідно збільшити майно підприємства, а це можливе за умови збільшення власного і позикового капіталу.

У фаховій літературі стійке зростання характеризується як максимально можливе зростання без зміни фінансового ризику. При цьому допускається збільшення зобов'язань, але пропорційно зростанню власного капіталу, що забезпечує незмінність фінансового ризику [6-9].

Звідси, темпи зростання реалізації визначаються темпами зростання власного капіталу, а темпи стійкого зростання — це і є темпи зростання власного капіталу. Однак, якщо підприємство відмовляється від додаткової емісії акцій, то єдиним джерелом зміни власного капіталу є реінвестований прибуток.

Ситуація, коли фактичні темпи зростання реалізації більші, ніж темпи стійкого зростання, характерна для швидко зростаючих підприємств, яке стикається з нестачею



грошових коштів. При цьому необхідно забезпечити притік грошових коштів, що можливо за рахунок додаткової емісії акцій, тимчасового збільшення фінансового левериджу, зниження дивідендів, ліквідації малорентабельних операцій, аутсорсингу (передачі іншим підприємствам неключових операцій, що вивільнює активи), збільшення ціни, злиття з «товстим гаманцем».

Підприємства, які зростають повільно, мають темпи фактичного зростання реалізації менші за темпи стійкого зростання, що призводить до надлишку грошових коштів і необхідності пошуку ефективних засобів їх використання. Відтак, керівництво підприємства може почати скуповувати на ринку власні акції, збільшити дивіденди, знизити заборгованість, збільшити активи чи придбати інші підприємства (швидко зростаючі малі підприємства).

Отже, поняття ділової активності підприємства є багатокритеріальним, а аналіз ділової активності – це комплексна оцінка ефективності використання суб'єктом господарювання всіх ресурсів та система заходів, в тому числі й аналітичних, направлених на визначення величини й причин відхилення критеріїв ділової активності від бажаних чи нормативних, з метою здійснення управлінських впливів щодо досягнення позитивних результатів діяльності підприємства, створення сприятливого інвестиційного клімату, підтримання стабільного фінансового стану та забезпечення постійного розширення й росту обсягів виробництва та реалізації продукції і послуг.

Список використаних джерел

1. Базилінська .Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика: навч.посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 328 с.
2. Мних Є.В. Фінансовий аналіз: навч.посіб./ Є.В.Мних, Н.С.Барабаш. – К.: Київ.нац.торг.-економ.ун-т, 2014. – 412 с.
3. Жук Н.Т. Діагностика ділової активності в інформаційній системі управління підприємством / Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні/ матеріали IV міжнар.наук.-практ.конф., 10-11 травня 2016 р. – Тернопіль: ТНЕУ – С. 333-335.
4. Заїкіна О. О. Роль показників ділової активності в оцінці управління підприємством / О. О. Заїкіна // Харчова пром-ть. – 2008. – № 7. – С. 144-148.
5. Рожелюк В.М., Хархут Н.М. Аналіз інноваційно-інвестиційної привабливості підприємства./ В. Рожелюк, Н. Хархут // Економічний аналіз: зб. каф. екон. аналізу нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2008. – вип. 2., с. 275-278.
6. Шеремет О. О. Фінансовий аналіз / О. О. Шеремет. – К., 2009. – 196 с.
7. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз: підручник [Текст] // Ю.С. Цал-Цалко – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 566 с.
8. Куриленко Т.П. Теоретичні аспекти визначення ділової активності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvamu_ekon/2009_6/6.pdf.
9. Лучко, М. Р., Жукевич, С. М., Фаріон, А. І. Фінансовий аналіз: навчальний посібник. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016 – 450с.



Жук Н.Т.

магістр з обліку та аудиту,
Тернопільський національний економічний університет,
м. Тернопіль, Україна

АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА

Конкуренція є основним чинником ринкових відносин, невід'ємною складовою, довгострокового успішного функціонування підприємства та досягнення ним лідерства на ринку. Особливої актуальності та загострення конкурентної боротьби зумовлене прискоренням процесів глобалізації ринків, що дає можливість іноземним виробникам вийти на український ринок. Нині забезпечення конкурентоспроможності вітчизняних підприємств стає першочерговим завданням, вирішення якого уможливує підприємствам працювати та розвиватись в жорстких конкурентних умовах. Відтак основним напрямком в управлінській діяльності повинен стати аналіз й оцінка конкурентоспроможності підприємства.

Значний внесок у розвиток теоретичних, методологічних, загально методичних основ конкуренції та конкурентоспроможності зробили такі вітчизняні й зарубіжні вчені-економісти, як: Г. Л. Азоєв, О. І. Амош, В. А. Василенко, Н. І. Горбаль, І. Н. Герчикова, І. З. Должанський, Я. А. Жаліло, Т. О. Загорна, А. П. Наливайко, П. В. Осіпов, Т. І. Ткаченко, М. Портер, Р. А. Фатхутдинов, К. Фляйшнер, А. Ю. Юданов.

Питання конкурентоспроможності як об'єкту стратегічного аналізу досліджувалися Л. Бромвичем, Т. Бурденюком, М. Ковальчук, С. Саговою, К. Редченком, У. Кітом, І. Фаріоном.

Проте кризові процеси в країні, відсутність достатнього досвіду ведення конкурентної боротьби та їх аналізу, невирішеність значної кількості методологічних і прикладних проблем діагностики та оцінки конкурентоспроможності вітчизняних підприємств обумовлюють їх актуальність. Потребують уточнення й подальшого вивчення питання способів і методів визначення конкурентоспроможності підприємств, формування системи заходів щодо обмеження негативного впливу чинників зовнішнього середовища в контексті стратегічного управління. Розв'язання завдань визначення та забезпечення конкурентоспроможності підприємств вимагає на сучасному етапі подальшої розробки механізму стратегічної адаптації підприємств до зовнішнього середовища, розвитку методики аналізу конкурентоспроможності на основі відповідного інформаційного забезпечення.

Конкурентоспроможність це показник, який визначає позицію господарюючого суб'єкта в ринковому просторі, перспективи його подальшого розвитку, можливість досягнення стратегічних цілей та завдань. В економічній літературі [1] конкурентоспроможність підприємства ототожнюється із конкурентоспроможністю його потенціалу оскільки передбачає врахування взаємодії всіх складових потенціалу підприємств – виробництво, персонал, маркетинг, менеджмент, фінанси. Відтак, можна стверджувати про комплексність та багатопрофільність досліджуваної дефініції.

Одночасно, визначення наявності переваг у підприємства порівняно з конкурентами у масштабах певного галузевого ринку, свідчить про те, що економічна природа конкурентоспроможності має відносний характер, яку не можна розглядати як щось статичне.

Відтак, конкурентоспроможність підприємства – комплексна порівняльна характеристика, яка відображає рівень переважання сукупності критеріїв оцінки можливостей підприємства, що визначають його успіх на певному ринку за певний проміжок часу стосовно сукупності аналогічних показників підприємств-конкурентів; - це потенційна або реалізована здатність економічного суб'єкта до функціонування у релевантному зовнішньому середовищі, яка ґрунтується на конкурентних перевагах і відображає його позицію відносно конкурентів.



Конкурентоспроможність підприємства забезпечується досягненням і розвитком конкурентних переваг, що виникають в економічній, технічній, організаційній сферах діяльності підприємства. Тому, ключовим поняттям теорії конкуренції, яке визначає ринкову позицію суб'єкта конкуренції, є його порівняльні (конкурентні) переваги. Конкурентні переваги підприємства – це сукупність власних і набутих активів та їх характеристик діяльності підприємства, використання яких забезпечує йому ексклюзивну компетентність у певній сфері діяльності і переваги над конкурентами [2]. Роль конкурентних переваг як стратегічного інструмента аналізу конкуренції висвітлюється у класичних теоріях А.Сміта, Д.Рікардо, Дж.С.Мілля, Хекшера-Оліна та сучасних теоріях І.Кругмана, М.Позера, М.Вернона, М.Портера та ін., і базуються на визначальній ролі порівняльних переваг в обґрунтуванні причин, рушійних сил та напрямків руху економічного обміну.

Формування теорії конкурентних переваг тісно пов'язано з еволюцією ринкової економіки. У сфері міжнародної конкуренції створення конкурентних переваг спочатку пояснювали досягненням порівняно менших витрат у виробництві товарів (Д.Рікардо), потім — ефективним використанням надлишкових факторів виробництва (Е. Хекшер, Б. Олін), а далі — відповідними умовами, які створені у країні, де базується виробництво продукції, так звані детермінантами «національного ромбу» (М. Портер).

Конкурентоспроможність економічних організацій мікрорівня – підприємств — пов'язувалась, передусім, з ефективним використанням ресурсів (М. Портер). Досить довго це твердження було панівним у теорії стратегії, але впродовж останніх двох десятиліть виникло декілька нових, що пояснюють економічну природу конкурентних переваг підприємства такими здатностями, як-то: вміння збалансовувати ефективне використання ресурсів і підвищення споживчих цінностей (привабливості) продукції для споживача; дієвість на глобальних ринках; висока адаптивність за умов гіперконкуренції; вміння сприймати і використовувати нові знання; здатність здійснювати екологічно безпечну діяльність та використовувати підприємницький потенціал. Однак, треба відмітити, що на сьогодні методично розробленим для кількісної оцінки є саме підхід, рекомендований американським вченим М. Портером [3].

В зв'язку з динамічністю конкурентної переваги, науковець А. Градов використовує поняття „життєвого циклу конкурентної переваги”, окремі етапи якого – становлення, прискорене зростання, зрілість, спад – пов'язує з рівнем використання ресурсного потенціалу підприємства та ефективністю його конкурентної стратегії [4,с.107]. Тому, можна погодитись із думкою [5], що конкурентоспроможність підприємства є узагальнюючою оцінкою його конкурентних переваг з питань ресурсного потенціалу, якості задоволення споживчого попиту та досягнутої завдяки цьому ефективності функціонування господарюючої системи, що має місце на момент чи впродовж періоду оцінювання.

На нашу думку, аналіз конкурентних переваг підприємства слід здійснювати у такій послідовності: визначення кола підприємств-конкурентів, збір інформації про їх діяльність, формування системи оціночних показників, опрацювання інформації та отримання узагальнюючої оцінки стану конкурентоспроможності.

Діагностичний апарат оцінки конкурентоспроможності підприємства охоплює ряд концептуально значущих методичних підходів, таких, як бенчмаркінг (метод порівняння з базовим зразком), метод рангів, експертний метод балів, графічний метод „еталону”, метод зваженої рейтингової оцінки, індикаторний метод [6; 7].

Для аналізу конкурентних переваг підприємства доцільно використати концепцію бенчмаркінгу, тобто методу порівняння з базовим зразком, за яким порівнюються характеристики певного об'єкта і еталонного, кращого.

Таке порівняння може відбуватись як за кількісно визначеними параметрами: якість продукції, рівень продуктивності праці, обсяг продажу, ринкова частка, так і якісними характеристиками: якість управління, ділова репутація, імідж тощо. Бенчмаркінг конкурентоспроможності проводиться практично безперервно, що вимагає адекватної



інформаційної бази та її постійного оновлення. Основною методичною складністю проведення бенчмаркінгу конкурентоспроможності є вибір аналогів підприємств - об'єктів з еталонними параметрами діяльності. Якщо підприємства відрізняються за номенклатурою виробів, технологічними процесами, організацією виробництва та управління, стадією життєвого циклу тощо, подібне зіставлення буде некоректним. У разі наявності суттєвих розбіжностей можна скористатись еталонним об'єктом, що є гіпотетичною компанією, наділеною найкращими якостями підприємств галузі. Це своєрідна синтетична модель, створена для порівняння. Фахівці у галузі стратегічного управління звертають увагу на те, що прагнення підприємств копіювати одне одного часто призводить до перекручення суперництва і перетворення його на змагання ідентичних способів та прийомів, у якому жоден з учасників не в змозі виграти. Застосування синтетичної моделі для порівняння певною мірою дозволяє створити підприємству унікальний набір конкурентних переваг, що забезпечує йому успіх у конкурентній боротьбі.

Одним із нескладних методичних підходів, є метод, що передбачає використання зважених рейтингових оцінок на основі експертного аналізу. Треба звернути увагу на те, що він логічно пов'язаний із результатами оцінки внутрішньогалузевого суперництва і SWOT-аналізом, оскільки передбачає такі дії: виділення 5-10 провідних (ключових) чинників успіху в галузі у вигляді показників: низький рівень витрат, інноваційна активність, маркетингові нововведення тощо; експертне оцінювання значущості кожного з показників; визначення рейтингової позиції кожного з конкурентів за кожним показником у балах за певною шкалою оцінок; обчислення зважених рейтингових оцінок з урахуванням значущості показників; аналіз отриманих результатів, оцінка конкурентоспроможності кожного з конкурентів.

Заслуговує уваги індикаторний метод оцінки конкурентоспроможності підприємства за економічними й соціальними стандартами, згідно якого різні співвідношення доходів та ресурсів (капіталу, праці, часу) порівнюючи з аналогічними стандартами, які визначаються критеріально-експертним способом, дають можливість проаналізувати конкурентоспроможність підприємства. Така оцінка формується на підставі використання низки показників і стандартів (нормативів, еталонів), за досягнення яких підприємство стає конкурентоспроможним. Існує безліч методів розробки даних стандартів. Серед них переважають експертні (бальні) методи оцінювання. Виокремлюють економічні і соціальні стандарти.

Отже, що конкурентоспроможність підприємства є результатом його конкурентних переваг, до яких належать певні характеристики товарів, умови виробництва і реалізації, додаткове обслуговування, тобто все те, що відрізняє його діяльність і створює перевагу над конкурентами. До основних чинників конкурентоспроможності підприємства на сучасному етапі віднесено такі: якість продукції і послуг, рівень техніки й технології, доступ до привабливих джерел фінансового забезпечення, рівень активності інноваційно-інвестиційної діяльності, наявність стратегії підтримки високого рівня конкурентоспроможності, орієнтація у своїй діяльності на ринок і систематичну роботу зі споживачами, наявність конкурентної стратегії щодо безпосередніх конкурентів, рівень кваліфікації персоналу і рівень менеджменту, ринкова інфраструктура, правове поле функціонування підприємства. Узагальнення методологічних підходів до визначення конкурентоспроможності підприємства дозволило констатувати, що вони розроблялися впродовж тривалого періоду і відповідають певному рівню розвитку виробництва, техніки й технології, організації виробництва тощо. Проте вони є теоретизованими, а їхня практична апробація щодо вітчизняних підприємств є обмеженою.

Список використаних джерел

1. Ансофф І. Стратегічне управління / І. Ансофф; за ред. Л.І. Євенко; пер. з англ. – М. : Економіка, 2009. – 519 с.
2. Бурденюк Т.Г. Стратегічний аналіз критеріїв конкурентоспроможності підприємств / Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр. – Вип. 1. – Житомир : ЖДТУ, 2014. – С.39-50



3. Портер М. Конкурентна стратегія: Методика аналізу галузей та конкурентів / М. Портер ; пер. з англ. І. Минева. – М. : Альпіна Пабліш, 2011. – 454 с.
4. Экономическая стратегия фирмы / Под ред. А.П. Градова. – СПб.: Специальная литература, 1999. – 589с.
5. Жукевич С.М. Конкурентний аналіз в контексті стратегічного управління підприємством / Економічні науки. Серія «Економіка та менеджмент»: збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. – Випуск 9 (34). Частина 2. Луцьк, 2012.- С. 175 -183
6. Рожелюк В.М., Хархут Н.М. Аналіз інноваційно-інвестиційної привабливості підприємства./ В. Рожелюк, Н. Хархут // Економічний аналіз: зб. каф. екон. аналізу нац. екон. ун-ту. - Тернопіль, 2008.-вип. 2., с. 275-278.
7. Фляйшнер, Крейг С. Стратегический и конкурентный анализ [Текст] : методы и средства конкурентного анализа в бизнесе / К. С. Фляйшнер, Б. Е. Бенсуссан ; пер. с англ. Д. П. Коньковой ; под общ. ред. д.э.н., проф. И. М. Степнова и к.э.н. Ю. А. Ковальчук. - М. : БИНОМ. Лаб. знаний, 2009. - 541 с.

Задорожний М.В.

ст. гр. ОМом-11,

Науковий керівник: Мельник Н.Г., к.е.н., доцент
кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг
Тернопільський національний економічний університет
Тернопіль, Україна

ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА АУДИТУ

Професійна етика у будь-якій професії є кодексом правил, які визначають поведінку спеціаліста під час виконання ним службових завдань, а також норм, які відповідають чинним законам та іншим нормативним документам, професійним знанням, відносинам у колективі, ґрунтовному усвідомленню відповідальності за виконання своїх професійних обов'язків.

Завдання фахової етики полягає в тому, щоб охопити складний процес відображення професійних відносин у площині моральної свідомості спеціаліста, який працює у певній галузі. Відсутність етичної поведінки у взаємовідносинах між зацікавленими сторонами, недотримання або ігнорування норм та правил може призводити до виникнення непорозумінь у відносинах між особами, які надають послуги та їх клієнтами, а також до корупції.

Професійна етика аудиту є системою норм моральної поведінки аудитора під час проведення аудиторської перевірки та надання інших аудиторських послуг. У ряді країн розроблені та діють закони, правила, кодекси, положення професійної етики аудиту. Зокрема, основні положення та вимоги до професії аудитора в Україні визначені нормами закону «Про аудиторську діяльність».

Характерною рисою будь-якої професії є прийняття відповідальності перед громадськістю. Стосовно аудиторів, то для них громадськість охоплює клієнтів, кредиторів, уряди, роботодавців, працівників, інвесторів, ділові та фінансові кола, а також інших осіб, що покладаються на об'єктивність і чесність професійних бухгалтерів з метою підтримки впорядкованого ведення комерційної діяльності і її контролю. При цьому громадські інтереси визначаються як колективний добробут співтовариства людей та організацій, яким аудиторі надають послуги [1].

На думку В.П. Бондара, однією з проблем, яка вимагає нагального вирішення, є довіра суспільства до аудиторів та замовників аудиторських послуг до виконавців. Користувачі аудиторських послуг знаходяться у певній залежності від оцінки їх діяльності аудиторами, тому



що це значно впливає на їх майбутнє. Часто низька якість аудиторських перевірок, або видача аудиторських висновків без проведення аудиту суперечать реалізації принципів етичної поведінки аудиторів. На даний час трапляються випадки, коли аудитори свідомо приймають участь у перекрученні даних бухгалтерського обліку та фальсифікації фінансової звітності. Не дотримуючись принципів професійної етики в гонитві за високими прибутками, аудитори сприяють зростанню злочинності у своїй діяльності, знищують довіру суспільства, зовнішніх користувачів інформації до аудиторських висновків [2, с. 13].

Принципи професійної етики аудиторів в світі розроблені Міжнародною федерацією бухгалтерів (International Federation of Accountants (IFAC, яка як основу етичних вимог запропонувала Кодекс етики професійних бухгалтерів (Code of Ethics for Professional Accountants), які стосуються як професійних бухгалтерів, так й аудиторів [3].

Кодекс етики професійних бухгалтерів за структурою складається з трьох частин і передмови. Частина А – загальне застосування кодексу (Part A: General Application of the Code). В цій частині визначаються основні принципи професійної етики бухгалтерів і надається концептуальна основа, дотримання якої є обов'язковим для усіх представників професії. Частина Б (Part B: Professional Accountants in Public Practice) – стосується професійних бухгалтерів-практиків, тобто бухгалтерів та аудиторів, які працюють у компаніях, що надають спеціалізовані бухгалтерські та аудиторські послуги. Частина В (Part C: Professional Accountants in Business) надає інформацію для професійних бухгалтерів-практиків у бізнесі (бухгалтери, які працюють на підприємствах, в установах, організаціях) [4].

Тобто, друга та третя частини Кодексу етики професійних бухгалтерів пояснюють, як потрібно застосувати концептуальну основу в практичних конкретних ситуаціях. Цілі та фундаментальні принципи Кодексу етики професійних бухгалтерів (за винятком конкретно визначених обмежень) є однаково чинними для всіх професійних бухгалтерів і аудиторів, незалежно від того, чи займаються вони публічною практикою, чи працюють у певних галузях промисловості, торгівлі, державному секторі або в освіті тощо.

Для однозначності тлумачень, Кодекс етики професійних бухгалтерів містить також перелік визначень, які застосовуються у Кодексі.

Розроблений Міжнародною федерацією бухгалтерів Кодекс етики є основою для розробки національних рекомендацій щодо етики професійних бухгалтерів в усіх країнах світу. Кодекс установлює загальні норми поведінки професійних бухгалтерів та аудиторів і стверджує основні принципи, яких їх мають дотримуватися професійні бухгалтери та аудитори, щоб досягти спільних цілей.

Необхідно враховувати, що професійні бухгалтери та аудитори в усьому світі працюють у середовищі з різними культурними традиціями і нормативними вимогами. Однак слід завжди дотримуватись основної мети Кодексу етики професійних бухгалтерів. В Кодексі також зауважено, що, якщо національні вимоги певної країни суперечать положенню Кодексу, то в такому випадку національна вимога переважає, тобто має більшу силу [4].

Для тих країн, які прагнуть ухвалити Кодекс етики професійних бухгалтерів в якості національного, МФБ підготувала текст, який можна застосувати для визначення статусу і застосованості Кодексу в цій країні. Цей текст міститься у «Передмові до етичних вимог» Положення МФБ.

Професійні аудиторські організації та аудиторські компанії розробляють внутрішні норми професійної етики, намагаючись передбачити всі можливі нюанси поведінки своїх працівників.

В Кодексі етики професійних бухгалтерів узагальнені етичні норми професійної поведінки, визначені моральні цінності, цілі професії бухгалтера й аудитора, які взаємопов'язані і полягають у виконанні роботи відповідно до найвищих стандартів професіоналізму, у досягненні найкращих результатів діяльності й загалом у задоволенні громадських інтересів та вимагають задоволення основних потреб суспільства у довірі, професіоналізмі, якості послуг,



надійності. Для досягнення цілей професії аудитор повинні дотримуватися в повсякденній роботі фундаментальних принципів або, як їх називають інакше, норм етики, а саме: доброчесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка, технічні стандарти [1; 4].

Згідно з принципами Кодексу етики професійних бухгалтерів аудитор повинен відповідати належному рівню професії, контролювати свою поведінку у суспільних місцях, дотримуватись правил етикету, адже оцінюючи діяльність однієї людини, суспільство виносить оцінку всієї професії [2].

Список використаних джерел

1. Салова Н., Професійна етика аудитора: фундаментальні принципи Аудитор / Наталія Салова // України Аудитор України. – № 6 (235). – 2015. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.pspaudit.com.ua/files/psp_14-19_salova.pdf
2. Бондар В.П. Принципи професійної етики аудитора України та проблеми їх реалізації / В.П. Бондар // ВІСНИК ЖДТУ. – № 2 (44). – 2008. – С. 13-21.
3. Мельник Н.Г. Особливості аудиту на міжнародному рівні: монографія / Н.Г. Мельник. – Економічна криза: фактори, моделі та механізми подолання: монографія / за заг. ред. С.А. Ткаченка, М.С. Пашкевич. – Дніпропетровськ: НГУ, 2015. – С. 143-152.
4. Code of Ethics for Professional Accountants [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.ethicsboard.org/iesba-code>.

Зінкевич А. В.

аспірантка кафедри обліку в державному
секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет,
м. Тернопіль, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ У СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ АУДИТОРСЬКИМИ КОМПАНІЯМИ

Одним із видів інформації, що впливає на економічні процеси, є інформація про податки та збори. Вона формується на основі даних бухгалтерського обліку за правилами податкового законодавства.

В умовах розвитку економіки суб'єкти господарювання зацікавлені у розробці ефективної стратегії сфери оподаткування та оптимальній організації ведення обліку. На відміну від фінансової бухгалтерської звітності, достовірність якої здебільшого має бути підтверджена аудиторським висновком, якість податкової звітності важко гарантувати. При підготовці податкових документів суб'єкт господарювання не зобов'язаний звертатись до аудиторів для проведення аналізу правильності нарахування та сплати податків.

Спостерігаючи за тенденціями у розвитку економічних відносин, помітне зацікавлення суб'єктів господарювання в отриманні об'єктивної інформації стосовно податкової звітності, її достовірності, ймовірних податкових ризиків та способів їх усунення.

Практичній та теоретичній стороні податкового аудиту присвячено багато наукових праць у сфері бухгалтерського обліку та фінансового контролю, серед яких можна виділити роботи вітчизняних вчених М.П. Войнаренка, Г.В. Пухальська, О.І. Малишкіна, О.А. Петрик, О.В. Артюха, А.Ю. Редько, В.В. Рядська, Т.С. Воїнова, серед зарубіжних авторів – І.О. Бажина, О.С. Іванової, М.П. Кашириної.



М. Войнаренко і Г. Пухальська дають наступне визначення податковому аудиту – це специфічна форма державного контролю, який вимагає значного організаційного, законодавчого, методичного та наукового обґрунтування. Податковий аудит має власну методологію і базується на організаційних принципах [1 с.32]. На думку Т.С. Воїнової, податковий аудит є сукупністю прийомів, способів та процедур, які використовуються фахівцями державних контролюючих органів у сфері оподаткування для встановлення відповідності показників податкових декларацій та розрахунків реальним фактам фінансово-господарської діяльності й надання суспільству впевненості щодо дотримання платниками податків норм чинного законодавства [2, с.122].

Ми ж вважаємо, що податковий аудит – це комплексна та незалежна перевірка обліку підприємства з правильності нарахування й сплати податків, оцінювання податкових ризиків у діяльності підприємства.

Проаналізувавши наведені твердження, можна зробити висновок, що тема податкового аудиту є достатньо актуальною. Напрацювання щодо теоретичної та практичної сторони вивчення та застосування податкового аудиту різняться, а тому потребують подальшого вивчення та вдосконалення.

Якщо розглядати податковий аудит з точки зору аудиторської фірми, яка надає дані послуги для суб'єктів господарювання, то його можна вважати зовнішнім, перед яким постає основне завдання - надання обґрунтованої, достовірної інформації стосовно повного комплексу фінансових звітів. Головною характерною рисою зовнішнього аудиту є існування тристоронніх відносин, в яких аудитор має незалежність від інших двох сторін.

Аудиторська діяльність здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими компаніями, які уповноважені суб'єктами господарювання на проведення аудиту чи надання інших аудиторських послуг. Умовою зайняття посади аудитора в аудиторській фірмі є наявність сертифікату аудитора. Правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні визначає Закон України «Про аудиторську діяльність», який спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю. Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність», аудиторська діяльність - підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг [3].

Аудит оподаткування є одним із основних і важливих завдань, які постають перед аудиторськими фірмами в сучасних умовах.

Методика аудиту оподаткування чітко прописана на етапі планування та зафіксована в затвердженому плані аудиту, а також входить у перелік супутніх аудиторських послуг, які надають аудиторські компанії та індивідуальні аудитори в ході проведення аудиту порядку ведення обліку та сплати податків та зборів. Потрібно зауважити, що для вибору аудиторських процедур важливе значення має те, який податок аналізується, його вплив на формування бухгалтерської звітності, база оподаткування та інші фактори.

Наприклад, при аудиті розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість аудитор перевіряє правильність формування елементів податку по видах розрахунків між суб'єктами господарювання, видах договорів та діяльності і господарських операціях. Усе це має суттєвий вплив на методику аудиту оподаткування по різних податках та відображається у висновку проведеного аналізу.

Ціллю розробки та вдосконалення методики аудиту для аудиторської компанії є інструкція з використання основних положень нормативних актів в царині аудиту.

До основних завдань методики аудиту оподаткування належать відповідні підходи до проведення перевірки на різних етапах аудиту податків.

Основи взаємовідносин аудиторської компанії з фірмою-клієнтом в процесі проведення аудиту, порядок проведення конкретних процедур перевірки, порядок оформлення робочих документів та результатів аудиту оподаткування складається з таких етапів:

І. Планування.



У рамках етапу планування, відповідно до вимог аудиторської діяльності, проводиться попереднє планування, завдання якого полягає у знайомстві з діяльністю клієнта, виборі методів і прийомів проведення аудиту оподаткування, підтвердження їх в договорі на надання послуг аудитора. Безпосередньо планування полягає в оцінці дій підприємства, що перевіряється щодо застосування податкової системи та системи внутрішнього контролю, організації бухгалтерського обліку з подальшим розрахунком величини аудиторського ризику та рівня суттєвості.

II. Перевірка нарахування та сплати окремих видів податків та зборів.

Даний етап полягає в аналізі даних, які прямо впливають на суми нарахованих податків. На етапі проведення аудиторської перевірки відбувається проведення детального аналізу розрахунків з бюджетом по податках та зборах.

III. Формування висновків стосовно проведеного аудиту оподаткування.

Останній етап проведення аудиторської перевірки полягає у формуванні висновків про проведеної роботу. Висновок аудиторської фірми повинен відповідати стандартам аудиторської діяльності. В ньому зазначаються результати проведеної роботи, фіксуються усі виявлені порушення (якщо вони будуть виявлені в ході перевірки) та прописуються рекомендації щодо подальшого податкового обліку на підприємстві.

Враховуючи наведене, необхідно відмітити, що процес повинен бути організований таким чином, щоб план та програма перевірки була достатньо компактною та універсальною. А контроль за якістю проведення робіт можна було б зручно та легко виконати, як зі сторони керівництва компанії, яка проводить перевірку, так і зі сторони власників компанії, на якій ці роботи відбуваються.

У вітчизняній практиці має місце ряд невирішених організаційних та методичних питань стосовно аудиторської перевірки оподаткування, а саме: як визначити суть аудиту податків, його ціль, завдання та принципи проведення. Крім цього, існують різноманітні підходи щодо проведення перевірки податкової звітності. Перевірка аудиторськими компаніями розрахунків з податків та зборів розглядається тільки з точки аудиту бухгалтерської (фінансової) звітності.

Існують також проблеми в методиці аудиту оподаткування. Це пов'язано з тим, що:

- не розроблено методик у його проведення в розрізі конкретних видів економічної діяльності;
- відсутні розробки з попереднього аналізу звітності, необхідні для ефективної організації аудиту оподаткування;
- не проводяться наукові дослідження з визначення сутності та оцінки аудиторського ризику при проведенні податкового аудиту.

Аудит оподаткування, в свою чергу, містить не тільки типові аудиторські процедури, але і специфічні процедури із збору та оцінки інформації для проведення якісного аудиту податків. Тому необхідна методика, яка б враховувала специфіку діяльності компанії у кожному конкретному випадку.

Підсумовуючи усе вищенаведене, слід відмітити, що на сучасному етапі розвитку аудиторських послуг із оподаткування у суб'єктів господарювання є необхідність в конкретизації методики проведення податкового аудиту:

- розроблення внутрішніх стандартів, якими повинні користуватися аудитори при проведенні робіт;
- врегулювання ряду суттєвих питань, котрі визначають технологію податкового аудиту;
- встановлення чітких рамок податкової складової аудиту, розробка методичних основ з організації і проведення аудиту оподаткування, які стосуватимуться не лише контролюючих органів, а й аудиторських фірм;



– визначення місця податкового аудиту в системі загального контролю, виділення його як розділу науки та визначення предмету та методу (податкова складова аудиту погано регламентується діючими нормативними документами).

Аналіз нормативно-правової бази та літературних джерел підтверджує, що податковий аудит, з точки зору податкового законодавства, це процесуальні дії контролюючих органів, що вживаються ними з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів у вигляді проведення перевірок, що не відповідає вимогам аудиту та суперечить суті аудиту. Тому податковий аудит, як вид аудиторської діяльності, вимагає законодавчого врегулювання.

Список використаних джерел

1. Войнаренко, М. П. Податковий облік і аудит: підручник / М. П. Войнаренко, Г. В. Пухальська. – К. : ВЦ «Академія», 2009. – 376 с.
2. Воїнова, Т.С. Становлення теоретичних засад податкового аудиту в Україні / Т. С. Воїнова // БізнесІнформ. – 2009. – № 12. – С. 120 – 122.
3. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. за № 3125-ХІІ (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>. (від 02/05/017 року).
4. Лучко М. Невизначеність та ймовірнісність господарських операцій: до питання бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / М. Лучко // Соціально-економічні проблеми і держава. — 2013. — Вип. 2 (9). — С. 98-109. — Режим доступу: <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2013/13lmpbo.pdf>.

Іонін Є.Є.

д.е.н., професор,

завідувач кафедри «Облік, аналіз і аудит»

Донецький національний університет імені Василя Стуса,

м. Вінниця, Україна

ДІАГНОСТИКА ВІДПОВІДНОСТІ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ КОНЦЕПЦІЇ ЗБЕРЕЖЕННЯ ФІНАНСОВОГО КАПІТАЛУ

Сталий розвиток підприємств можливо здійснювати тільки на основі обов'язкового дотримання базових концепцій міжнародних стандартів фінансової звітності. Безперервність діяльності суб'єкта господарювання в ринковій економіці передбачає наявність і збереження власного капіталу, який гарантує виконання зобов'язань перед кредиторами. Концепція збереження власного капіталу, поперед усього, орієнтована на забезпечення безперервності господарської діяльності на основі дотримання необхідного рівня статутного капіталу, який визначає розмір мінімальної майнової відповідальності акціонерного товариства.

Капіталізація прибутку є необхідною умовою тривалості функціонування підприємства, його фінансової безпеки. Це в свою чергу, передбачає використання концепції збереження фінансового капіталу. Збереження фінансового капіталу є необхідною умовою визнання отриманого прибутку в звітному періоді. При цьому, механізм визнання прибутку нерозривно пов'язаний зі збільшенням вартості чистих активів, після вилучення будь-яких виплат власникам або внесків власниками протягом цього періоду (рис.1).



Рис. 1. Критерії визнання прибутку за певний період відповідно концепції збереження фінансового капіталу

В обліково-аналітичній практиці термін «концептуальні основи» часто визначається, як «базисна структури, що лежить в основі формування ідей» [1, с. 136]. Іншими словами, це є теоретичним підґрунтям для діагностики фінансової стійкості, а саме для встановлення системи аналітичних індикаторів, рекомендованих їх значень та інтерпретації отриманих результатів. Виходячи з цього, вкрай актуальним є дослідження теоретичних і методологічних аспектів оцінки фінансової стійкості суб'єктів господарювання на основі концептуальних засад міжнародних стандартів фінансової звітності й в першу чергу – концепції збереження фінансового капіталу.

Практично всі закордонні та вітчизняні аналітики сходяться на думці, що фінансова стійкість нерозривно пов'язана зі співвідношенням джерел формування майна. Дослідження базових показників показує, що зобов'язання знаходяться в зворотній залежності від власного капіталу, а платоспроможність та фінансова стійкість в прямій залежності від власного капіталу.

У господарській діяльності під фінансовою стійкістю фінансового стану зазвичай розуміється незалежність від зовнішніх джерел, що в практиці підприємництва в умовах ринку пов'язано не тільки з виконанням зобов'язань, але і можливостями поглинання неспроможних суб'єктів. Оцінюючи фінансову стійкість, в першу чергу, виходять з величини гранично допустимої частки позикових коштів. Безпосереднє це впливає на виконання концепції безперервної діяльності через показник платоспроможності.

Необхідність своєчасного і повного виконання суб'єктом господарювання своїх зобов'язань, в умовах ринкової економіки є своєрідним Дамокловим мечем, що уособлює постійну загрозу життєдіяльності підприємства. «Кажуть, що компанії припиняють свою діяльність частіше через брак коштів, ніж через недостатню рентабельність» [2, с. 192]. Таким чином, безперервність діяльності суб'єкта господарювання передбачає адекватне виконання ним певних зобов'язань.

Концепція максимізації ринкової вартості бізнесу, підприємства чи акціонерної вартості, ґрунтується на ідеології управління підприємством, що забезпечує безперервність діяльності та отримання прибутку. Поточний прибуток створює необхідну основу для отримання в майбутньому всього того, що здатне підвищити поточну і майбутню ринкову вартість підприємства.

Корпоративна вартість (corporate value) формується як сума вартості власного капіталу та вартості зобов'язань. Вартість зобов'язань, як результату здійснених операцій або минулих подій, в значній мірі визначена і в кожному конкретному випадку розглядається як досить постійна величина. Враховуючи, що погашення зобов'язань призводить до зменшення ресурсів, від яких очікується отримання економічних вигід, то власник майна може розраховувати на величину адекватну власного капіталу.



Отже, стратегія підвищення вартості майна орієнтована на збереження і збільшення власного капіталу. Досягти цього можна шляхом прибуткової діяльності, що, в свою чергу, призводить до стабілізації та зростання робочого капіталу. Ця найважливіша особливість враховується в рамках діючих підходів в оцінці майна: дохідному, витратному, порівняльному (ринковому).

Методика аналізу фінансової стійкості обов'язково передбачає:

1) коефіцієнтний аналіз на основі показників, конструкція яких базуються на співвідношенні джерел формування майна;

2) визначення типу фінансової стійкості, шляхом порівняння двох показників: з одного боку наявність власних оборотних коштів, з другого боку, запаси (матеріальні оборотні активи).

Другий напрям більше орієнтовано на виробничі підприємства, у яких необхідною умовою є наявність запасів, без яких неможливо продовження операційної діяльності. Логічно виникає питання «За рахунок чого повинні фінансуватися запаси?». Цілком очевидно, що для стабільної роботи необхідно їх покриття за рахунок власного капіталу. В методичному плані це буде відповідати першому і другому типу фінансової стійкості: абсолютної і нормальної. В свою чергу це повністю відповідає базовій концепції міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) – концепції безперервної діяльності [3].

Враховуючи, що запаси це частка оборотних активів, виникає наступне питання відносно їх фінансування. Регулятиви фінансового аналізу виходять з того, більше 10% оборотних активів повинно бути покрито за рахунок власного капіталу. Ця рекомендація знаходить своє відображення у показнику забезпеченості оборотних активів власними коштами, як співвідношення наявності власних оборотних коштів та оборотних активів.

Більш доступним є використання фінансових коефіцієнтів при аналізі фінансової стійкості, що пов'язано з простотою їх розрахунку. В даному випадку справа йде про використання наступних показників (табл. 1). Перші п'ять коефіцієнтів знаходяться у функціональній залежності, тобто виходячи зі значення першого слідує значення останніх чотирьох. В аналітичному плані в діючій практиці перевага надається коефіцієнту фінансової незалежності (автономії) і він по своїй суті є аналітичним індикатором реалізації концепції збереження фінансового капіталу.

Таблиця 1

Рекомендоване значення коефіцієнтів фінансової стійкості

№	Показник	Рекомендоване значення
1.	Коефіцієнт фінансової незалежності	$\geq 0,5$
2.	Коефіцієнт фінансової залежності	≤ 2
3.	Коефіцієнт боргу	$\leq 0,5$
4.	Коефіцієнт співвідношення зобов'язань і власного капіталу	≤ 1
5.	Коефіцієнт співвідношення власного капіталу і зобов'язань	≥ 1
6.	Коефіцієнт маневреності	0,2 - 0,25
7.	Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами	$> 0,1$

Поряд з цим, слід звернути увагу, що його фактичне значення $\geq 0,5$, ще автоматично не дає підстави робити висновок про добрий фінансовий стан, що має місце у діючих методиках фінансового аналізу, затверджених органами виконавчої влади. Остаточний висновок на даному етапі діагностики залежить від складу і структури власного капіталу, а саме: чим більше частка



статей, джерелом формування яких є чистий прибуток (резервний капітал, нерозподілений прибуток), тем обґрунтовані висновки.

Діагностику відповідності типу фінансової стійкості доцільно проводити шляхом порівняння рекомендованих значень (позитивне, або від'ємне значення) з фактичними результатами на певні дати у динаміці. Для цього слід виокремити наступні показники: власний оборотний капітал; наявність власних оборотних коштів; надлишок (+), брак (-) власних оборотних коштів; надлишок (+), брак (-) загальної величини основних джерел коштів для формування запасів і витрат.

Інтерпретація цих показників при діагностиці наступна:

1) Власний оборотний капітал, обов'язкове позитивне значення.

2) а) Надлишок власних оборотних коштів (+) – це відповідає абсолютному типу фінансової стійкості;

б) Брак (-) власних оборотних коштів – це може відповідати нормальному типу фінансової стійкості.

3) а) Надлишок загальної величини основних джерел коштів для формування запасів (+) може відповідати наступним типам фінансової стійкості: абсолютна, нормальна, нестійкий фінансовий стан;

б) брак загальної величини основних джерел коштів для формування запасів (-) відповідає тільки критичному фінансовому стану.

Список використаних джерел

1. Ковалев, В. В. Финансовый анализ: методы и процедуры / В. В. Ковалёв. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 559 с.
2. Бухгалтерский анализ: (Рекомендовано Институтом банковского дела) / Пер. с англ. С.М. Тимачева; од ред. М.А. Гольцберга, Л.М. Хасан-Бек. – К. : Торгово-издательское бюро ВНУ, 1993. – 427 с.
3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Перекл. з англ. за ред. С.Ф.Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.

Лазаришин А.В.

аспірант кафедри економічної кібернетики,

Національний університет водного господарства та природокористування,

м. Рівне, Україна

ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДИКИ SWOT-АНАЛІЗУ АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Важливим методичним інструментом який дозволяє чітко ідентифікувати можливі ризики і загрози для автотранспортних підприємств є SWOT-аналіз. Визначення сильних і слабких сторін автотранспортного підприємства, можливостей і загроз з боку зовнішнього середовища слугують вагомою інформаційною базою для формування або перегляду (уточнення) стратегій розвитку автотранспортних підприємств.

У таблиці 1 наведено SWOT-аналіз діяльності типового автотранспортного підприємства.

Традиційна методика SWOT-аналізу, що використовується для потреб інформаційного забезпечення стратегічного управління, передбачає виконання таких етапів дослідження:

1. Визначення сильних і слабких сторін підприємства у розрізі інформаційних потреб маркетингової, виробничої, фінансової та організаційної стратегій.



2. Ідентифікація можливостей і загроз зовнішнього середовища підприємства.
3. Формування матриці SWOT-аналізу.

4. Визначення або адаптація пріоритетної корпоративної (ділової) стратегії, а також адаптація маркетингової, виробничої, фінансової та організаційної стратегій.

Відповідно до результатів SWOT-аналізу визначаються проблемні питання, загрози і слабкі сторони підприємства.

О.С.Воронко до потенційних внутрішніх слабких сторін відносить відсутність чіткого стратегічного напрямку розвитку, застаріле обладнання, низьку прибутковість, брак управлінського таланту і вміння, відсутність певних здібностей і навичок у ключових сферах діяльності, внутрішньовиробничі проблеми, відставання у сфері досліджень і розробок, занадто вузький асортимент продукції, недостатній імідж на ринку, погану збутову мережу, незадовільну організацію маркетингової діяльності, нестачу коштів на фінансування необхідних змін у стратегії, вищу, ніж у головних конкурентів, собівартість продукції та інші [2, с.58].

У свою чергу, В.І. Шевченко та Ю.А. Паламарчук всі проблеми автотранспортного підприємства поділяють на наступні групи:

1 група. Загроза банкрутства – зростання боргів, великі витрати, зниження обсягу послуг, що надавалися підприємством.

2 група. Незадовільна фінансова система – відсутність фінансової політики, слабкий контроль за фінансами, надзвичайно великі витрати.

3 група. Відсутність ефективної системи управління – відсутність сильної управлінської ланки, відсутність чіткої програми виходу з кризи, відсутність комплексного планування та прогнозування, повільність структурної перебудови, недостатня економічна самостійність підрозділів, порушення в забезпеченні надання послуг.

4 група. Проблеми маркетингу – орієнтація на попит, недостатньо гнучка асортиментна політика, необхідність підвищення споживчої якості послуг, що надає підприємство, необхідність реорганізації служби маркетингу, необхідність створення нової продукції (послуг) та технології під неї.

5 група. Виробничо-технічні проблеми – велика частка старого обладнання, недостатнє впровадження нових технологій під існуючі послуги, відсутність нових технологій під нові послуги.

6 група. Проблеми управління персоналом – незацікавленість в результатах, погіршення соціально-психологічного клімату, необхідність в балансі інтересів, недостатній розвиток персоналу, навчання, стажування [1, с.264-265].

Таблиця 1

SWOT-аналіз діяльності типового автотранспортного підприємства¹⁸

Сильні сторони	Можливості
<ul style="list-style-type: none"> - «Вбудованість» в логістичні процеси суб'єктів господарювання; - надання споживачам повного комплексу транспортних послуг; - висока динаміка (оперативність) надання транспортних послуг; - наявність конкурентних переваг; - потужна ремонтно-технічна інфраструктура; - кваліфікований кадровий склад. 	<ul style="list-style-type: none"> - Диверсифікація видів діяльності; - розвиток інфраструктури ринку транспортних послуг; - швидка переорієнтація відповідно до потреб споживачів; - великий асортимент послуг; - зростання частки послуг автотранспорту на ринку транспортних перевезень; - високий рівень оперативного реагування на потреби ринку; - вихід на міжнародний ринок автоперевезень.

¹⁸ доповнено автором з використанням [1, с.263-266].



Слабкі сторони	Загрози
<ul style="list-style-type: none">- Високий рівень спрацювання рухомого складу;- застаріле устаткування;- недостатнє пристосування до кон'юнктури ринку транспортних послуг;- вузький перелік транспортних послуг;- недостатній рівень соціальної захищеності персоналу;- відсутність програми розвитку персоналу (навчання, підвищення кваліфікації, стажування);- недостатній рівень екологічної діяльності.	<ul style="list-style-type: none">- Негативні соціально-політичні зміни;- негативна макроекономічна ситуація;- несприятливі зміни в законодавстві;- втрата споживачів;- високий рівень конкуренції;- «витік» кваліфікованих кадрів.

Однак вона потребує удосконалення, так як з'явилися нові об'єкти стратегічного управління, щодо яких необхідна аналітична інформація. Також потрібно визначити перелік фінансових і нефінансових показників у розрізі:

- релевантного аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту;
- репрезентативного аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту.

Використання удосконаленої методики SWOT-аналізу дозволить, на нашу думку, автотранспортним підприємствам посилити дієвість стратегічного управління з урахуванням сильних і слабких сигналів інформаційної підсистеми аналітичного забезпечення.

Список використаних джерел

1. Шевченко І.В. Забезпечення стратегічного управління на втотранспортних підприємствах / Шевченко І.В., Паламарчук Ю.А. // Вісник Хмельницького національного ун-ту. – 2011, № 3. – Т.3. – С.263-266.
2. Воронко О.С. Особливості SWOT-аналізу в управлінні підприємством / О.С. Воронко // Розвиток соціально-економічних систем в геоeкономічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 11-12 травня 2017 р. (ТНТУ ім. І. Пулюя, м. Тернопіль). – Тернопіль: ФОП Паляниця В.А. – 2017. – С.57-58.

Лазаришина І.Д.

д.е.н., професор,

завідувач кафедри обліку та аудиту,

Національний університет водного господарства та природокористування,

м. Рівне, Україна

МЕТОД ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ТА ЙОГО ОСОБЛИВОСТІ

Економічний аналіз як наукова діяльність є формою суспільної свідомості і діяльності людини, спрямованою на пізнання і перетворення об'єктивної економічної реальності. Реалізація такого пізнання можлива через метод економічного аналізу. Дослідженню методу економічного аналізу приділяється значна увага вчених – аналітиків - С.Б. Барнгольц, О.М. Волкової, М.І. Горбатка, В.М. Івахненка, І.І. Каракоза, В.В. Ковальова, М.Я. Коробова, В.С. Львовичкіна, М.П. Любушина, Є.В. Мниха, О.В. Олійник, В.В. Осмоловського, І.М. Парасій-Вергуненко, В.К. Савчука, В.І. Самборського, М.Г. Чумаченка, С.І. Шкарабана та інших.

Формулюючи зміст методу економічного аналізу, більшість вчених відмічають як найважливішу його рису діалектичний метод пізнання. Варто погодитися з цим підходом. Чітко



сформулювали механізм прояву цієї особливості методу проф. І.І. Каракоз та проф. В.І. Самборський як вивчення економічних явищ у динаміці та внутрішніх протиріч у розвитку економічних явищ з метою їх своєчасної і правильної ліквідації [2, с.37-40].

У вченнях про протиріччя матеріалістична діалектика розкриває джерела розвитку, є фундаментом принципів діалектичного розвитку: розвиток шляхом переходу кількісних змін у якісні; розрив поступовості; скачки; заперечення початкового моменту розвитку і заперечення самого цього заперечення; повторення на вищому рівні деяких сторін та рис початкового стану.

Проявом дії принципів матеріалістичної діалектики у теорії та практиці економічного аналізу є:

- дослідження кількісних та якісних показників, що стосуються об'єктів аналізу, їх взаємозв'язків та взаємозалежностей;
- оцінка характеру динаміки показників (стійкий, нестійкий, позитивний, негативний), узагальнення результатів досліджень, групування показників, аналіз сценаріїв, SWOT – аналіз та інші.

Ядром, найважливішим елементом діалектичного методу дослідження є боротьба протилежностей. Метод економічного аналізу дозволяє дослідити взаємодію, взаємовплив двох протилежних сторін балансу – активу та пасиву, двох протилежних сторін формування фінансових результатів – доходів і витрат. Діалектичний метод слугує інструментом пізнання об'єктів економічного аналізу в динаміці.

У логічному взаємозв'язку з діалектичним підходом особливістю методу економічного аналізу є виявлення причинно-наслідкових зв'язків елементів досліджуваної системи. Закономірним після встановлення причин і наслідків змін у складі, стані та поведінці об'єктів аналізу є вимірювання розміру впливу факторів на досліджувані показники за допомогою стохастичного та функціонального інструментарію. У західній економічній науці, за спостереженнями проф. С.В. Мочерного[1], відкидають моністичний принцип, підхід і дотримуються плюралістичного, тобто багатофакторного підходу. Виокремлення цієї особливості є логічним науковим підходом щодо застосування загальних методів дедукції та аналізу.

Економічний аналіз обслуговує інтереси багатьох зацікавлених сторін. Основна їх частина – це суб'єкти управління. Тому важливою характерною рисою методу економічного аналізу, яка надає йому завершеності, є узагальнення результатів аналізу, формулювання висновків та рекомендацій, що слугують базою для прийняття управлінських рішень. Якщо розглядати економічний аналіз як інформаційну систему, що обслуговує інтереси, поряд з суб'єктами управління, й інших зацікавлених сторін, то доцільно для характеристики цієї особливості методу економічного аналізу застосовувати трактування, запропоноване проф. Є.В. Мнихом та І.Д. Ференц як оцінку аналітичних результатів та обґрунтування висновків за цільовою функцією дослідження [3, с.28-29].

Огляд визначень методу економічного аналізу приводить до думки, що їх можна згрупувати за двома підходами: адитивним та процесним. За адитивним підходом метод економічного аналізу – це система прийомів і способів дослідження об'єктів аналізу. За процесним – методом економічного аналізу є спосіб вивчення, дослідження та пізнання об'єктів аналізу.

Процесний підхід базується на розумінні методу економічного аналізу як певної послідовності застосування його елементів в часі. Згідно з логікою досліджень адитивний підхід є більш широким і включає в себе процесний. Водночас, позитивні тенденції попиту і пропозиції стосовно економічного аналізу в умовах переходу до ринкових відносин в Україні прямо залежать від зростання його функціональних якостей, реальних можливостей задоволення інформаційних потреб не тільки суб'єктів управління, а й інших зацікавлених сторін. Тому варто виокремлювати також функціональний підхід до трактування методу економічного аналізу.



Забезпечення функціональних якостей економічного аналізу за допомогою його методу – це сукупність дій для досягнення встановлених цілей дослідження.

З урахуванням наведених міркувань методом економічного аналізу є система діалектичних способів та прийомів пізнання об'єктів аналізу через їх інформаційні моделі для потреб зацікавлених сторін відповідно до цільової функції дослідження. Метод економічного аналізу – це упорядкована система інструментів пізнання економічної реальності, що базується на критеріях корисності та раціональності.

До особливостей методу економічного аналізу, відповідно до його трактування, слід відносити:

- системність і комплексність;
- діалектичний підхід;
- використання загальних та спеціальних прийомів дослідження;
- встановлення причинно-наслідкових взаємозв'язків і взаємозалежностей показників, що стосуються об'єктів аналізу;
- розкладання загальних показників на часткові і навпаки;
- розрахунок розміру впливу факторів внутрішнього та зовнішнього середовища на динаміку об'єктів аналізу;
- визначення ступеня взаємозв'язку змін у зовнішньому середовищі під впливом динаміки кількісних та якісних показників внутрішнього середовища;
- узагальнення результатів аналізу для потреб зацікавлених сторін відповідно до функції дослідження.

Отже, метод економічного аналізу, його спеціальні прийоми фактично є автоматичними стабілізаторами підсистеми економічного аналізу в системі управління .

Перелік та характер функціональних залежностей елементів методу економічного аналізу залежить від цільової орієнтованості економічного аналізу, його мети та завдань. Завдяки застосуванню елементів методу економічного аналізу забезпечується високий рівень його функціональних якостей.

Список використаних джерел

1. Економічна енциклопедія / С.В.Мочерний (відп. ред. та ін.) – К.: Видавничий центр “Академія”, 2001. – 848 с.
2. Каракоз И.И. Теория экономического анализа: учеб. пособие / И.И.Каракоз, В.И. Самборский. – К.: Выща шк., 1989. – 254 с.
3. Мних Є.В. Економічний аналіз: навч. посіб. / Мних Є.В., Ференц І.Д. . – Львів: Армія України, 2000. – 144 с.

Павлов К. В.

д.э.н., професор,

ЧОУ ВПО Камский институт гуманитарных и инженерных технологий,

г. Ижевск, Россия

СИСТЕМА ПОКАЗАТЕЛЕЙ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИХ СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ВЗАИМОСВЯЗИ МЕЖДУ ПРИГРАНИЧНЫМИ РЕГИОНАМИ

Экономическая система приграничных регионов является важной составной частью экономики Российской Федерации, также как и экономики ряда других государств на постсоветском пространстве (например, Харьковская, Сумская, Луганская и некоторые другие области Украины). Происхождение и генезис хозяйственной системы в различных



приграничних регіонах, як правило, суттєво відрізняються одне від одного, що в значительній мірі пояснюється особливостями природно-кліматических умов розвитку територіальної економіки, специфікою ресурсного потенціала кожного регіона, його географічним розташуванням і рядом інших факторів.

Створення умов для оптимального взаємодія між різними приграничними територіальними утвореннями потребує системного підходу і повного урахування різноманітності напрямків і форм міжрегіональних господарських зв'язів. В частині, дуже важливо розглянути питання про розробку комплексу статистических показувачів, на основі яких можна проаналізувати динаміку змін в системі міжтериторіальних взаємодія, а також вивчити проблему підвищення ефективності між приграничними господарськими комплексами при переході до ринкових відносин і в процесі їх розвитку. Ці і подібні питання досліджуються в спеціальних розділах регіоналістики, названих нами приграничною економікою і приграничною екологією [1].

Автор пропонує також сконцентрувати увагу на важких і в той же час мало вивчених наукових напрямках, таких, як, пригранична соціологія і пригранична статистика. Таким чином, в даній статті розглядається широкий спектр актуальних проблем функціонування і розвитку територіальних приграничних соціально-економічних і екологічних систем в умовах формування розвинутих ринкових відносин.

Серед найменш вивчених проблем теорії регіональної, в тому числі міжрегіональної економіки, як в теоретическому, так і в практическому аспекті є проблеми аналізу міжрегіональних соціально-економічних і екологічних взаємодія і взаємозв'язів між приграничними регіонами різних держав. Враховуючи актуальність створення умов для оптимального взаємодія між приграничними територіальними утвореннями різних країн, в монографії розглядаються різноманітні питання розвитку приграничної економіки, т.е., інакше кажучи, питання ефективного розвитку приграничних регіонів.

Росія як найбільша за площею країна світу має також і дуже протяжену межу. Наша країна межує з великою кількістю держав, як дружеских в даний час з РФ (Білорусь, Казахстан, Китай), так і з державами, у яких з Росією існують серйозні проблеми і розбіжності як політического, так і економіческого характеру (Україна, Прибалтійські держави).

Все це визначає актуальність і значення дослідження виробническої системи в приграничних регіонах. Враховуючи значительне кількість знаходячихся на території РФ регіонів, які мають приграничний статус, а також різноманітність політических, екологіческих, соціальних і економіческих умов і факторів розвитку приграничних територій цілесообразно інтенсифікувати процес вивчення особливостей функціонування економіки приграничних регіонів і виявлення загальних тенденцій і закономірностей їх розвитку.

В статті обґрунтовується необхідність виділення приграничної економіки (т.е. економіки приграничних регіонів) як важкого і перспективного напрямку регіоналістики. Актуальність і необхідність інтенсивного розвитку приграничної економіки визначається також і тим обставиною, що во багатьох інших країнах також існує достатньо багато приграничних територій – наприклад, в Китаї, Україні і багатьох інших державах (особенно у великих за площею держав - як правило, діє наступна закономірність: чим більша за розміром територія країни, тим більше у неї кількість приграничних регіонів, хоча це, звичайно ж, не єдиний фактор, визначаючий цю величину).

Достатньо нагадати, що тільки Белгородська область Росії межує з трьома областями України – Харківської, Сумської і Луганської. В статті обґрунтовується



необходимость выделения также и других научных направлений регионалистики, таких, как приграничная экология, приграничная статистика и приграничная социология.

Таким образом, межрегиональные приграничные социально-экономические (в том числе и эколого-экономические) отношения представляют собой один из наименее изученных аспектов теории региональной экономики. В частности, в настоящее время не приходится говорить о существовании достаточно полной системы показателей, на основе которой можно получить всестороннюю комплексную информацию о состоянии и динамике межрегиональных приграничных хозяйственных взаимодействий и связей. Во многом именно с этим обстоятельством связано отсутствие полной и достаточно достоверной статистической информации об эколого-экономических отношениях между разными приграничными регионами. В связи с этим весьма актуально рассмотрение проблемы о системе показателей, характеризующих различные направления и формы межтерриториальных приграничных хозяйственных взаимосвязей [2].

В начальном разделе системы показателей о приграничном экономическом сотрудничестве соседних государств необходимо сначала указать общее число приграничных регионов в данной стране, определить их удельный вес в общем числе регионов в стране, указать общее число соседних, граничащих со страной государств, количество приграничных регионов с каждой из соседних стран, а также среднее число приграничных регионов на одно соседнее государство и в среднем на 1000 км границы анализируемой страны. Важно также определить количество внешних приграничных регионов окружающих стран.

Кроме этого, следует отметить общую площадь, занимаемую приграничными регионами в целом, а также ее удельный вес в общей площади, занимаемой анализируемым государством. Важно также оценить суммарный ВРП приграничных регионов и его долю в ВВП страны, а также удельный вес этой группы регионов в экспорте и импорте страны. Следует учесть также эмиграцию и иммиграцию населения (в том числе, в трудоспособном возрасте) из приграничных регионов и их долю в общем числе эмигрантов и иммигрантов. По аналогии следует отследить, на наш взгляд, экспорт и импорт капитала из приграничных регионов исследуемого государства, а также определить их долю в общем экспорте и импорте капитала этого государства.

В этой системе в особую группу следует выделить показатели, характеризующие межрегиональную торговлю между приграничными территориями. Целесообразно использовать показатели экспорта и импорта, измеряемые как в стоимостной, так и в натуральной форме между приграничными территориями двух сопредельных государств, а также показатели удельных весов, долей объемов их экспорта и импорта из одного приграничного региона в другой в общем суммарном объеме экспорта и импорта каждого из анализируемых приграничных регионов.

Правда, в этой связи может возникнуть путаница из-за того, что многие регионы, особенно относящиеся к пограничным, непосредственно торгуют с другими государствами и поэтому в этих случаях более правильным было бы, если под региональным импортом и экспортом понимать соответственно ввоз в регион и вывоз товаров и услуг из данного региона за границу, а для обозначения результатов собственно межрегиональной торговли использовать показатели межрегионального ввоза и межрегионального вывоза. Такое разграничение понятий позволит осуществлять более точный учет торговых отношений определенного региона как с иными регионами страны, так и с другими государствами. Если же мы хотим получить общее представление о торговых отношениях определенного региона (т.е. вне зависимости от того, с каким субъектом хозяйствования осуществляются торговые операции – со страной или с другим регионом), то целесообразно, на наш взгляд, использовать показатели совокупного ввоза в данный регион и совокупного вывоза из региона.

Предложенный подход позволяет учитывать в статистике особенности торговых отношений региона в зависимости от специфики его торгового партнера (т.е. иного региона той же самой страны или другого государства). Таким образом, в соответствии с нашим подходом



применительно к конкретному региону под региональным экспортом понимаются товары или услуги, произведенные в данном регионе и проданные покупателям в других странах. Под региональным импортом понимаются приобретенные в других государствах и ввезенные в данный регион товары и услуги.

Под межрегиональным вывозом понимаются товары и услуги, произведенные в данном регионе и проданные покупателям в других регионах того же самого государства. Под межрегиональным ввозом понимаются приобретенные в других регионах страны и ввезенные в данный регион товары и услуги.

Под совокупным вывозом из региона понимаются товары и услуги, произведенные в данном регионе и проданные покупателям как в других странах, так и в других регионах того же самого государства. Поэтому совокупный вывоз из региона равен сумме между региональным экспортом и межрегиональным вывозом. Под совокупным ввозом в регион понимаются приобретенные как в других регионах страны, так и в других государствах и ввезенные в данный регион товары и услуги. Поэтому совокупный ввоз в регион равен сумме между региональным импортом и межрегиональным ввозом.

В связи с необходимостью учета экологической составляющей в каждом из этих показателей следует выделить ту часть, которая приходится на экологически чистую продукцию (т.е. в статистическом учете следует использовать и такие показатели, как региональный экспорт и импорт экологически чистой продукции, межрегиональный ввоз и вывоз экологически чистой продукции, показатели объемов экологически грязных ингредиентов, движущихся из одного региона в другой, в том числе и объемы выбросов веществ, загрязняющих окружающую среду и т.д. – этими вопросами должна заниматься межрегиональная экология, в том числе приграничная экология).

Учитывая все вышесказанное, для каждого приграничного региона обоих соседних государств важно также определить удельный вес (в процентах) объемов его экспорта и импорта в приграничный регион другой страны в общих показателях не только его суммарного регионального экспорта и импорта соответственно, но и удельный вес, долю в объемах его межрегионального вывоза и межрегионального ввоза, а также долю в его совокупном вывозе и в совокупном ввозе соответственно. Это расширение используемых показателей позволит получить более полную и точную картину хозяйственных взаимодействий между двумя приграничными регионами различных государств.

В том же случае, если какой-то приграничный регион одной страны граничит сразу с несколькими регионами другого государства (как, например, Белгородская область России граничит сразу с тремя областями Украины – Харьковской, Сумской и Луганской), то тогда кроме всей вышеперечисленной группы показателей целесообразно использовать также еще и суммарный показатель экспорта и импорта из приграничного региона во все эти несколько приграничных территорий другой страны, с которыми он граничит.

Список использованных источников

1. Павлов К.В. Региональные эколого-экономические системы. М.: Магистр, 2009. – 351 с.
2. Павлов К.В. Экономика старопромышленных регионов. Особенности функционирования и развития. Германия: LAP LAMBERT, 2014. – 470 с.



Петрик О. А.

д. е. н., професор,

Битківська А. В.

аспірантка кафедри аудиту

ДВНЗ Київський національний економічний університет

імені Вадима Гетьмана»,

м. Київ, Україна

АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА-БОРЖНИКА У ПРОЦЕДУРАХ ВІДНОВЛЕННЯ ПЛАТОСПРОМОЖНОСТІ: ДО ТА ПІСЛЯ РЕАЛІЗАЦІЇ САНАЦІЙНИХ ЗАХОДІВ

Відповідно до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [1, 2] аудиторські послуги можуть надаватися в контексті Міжнародних стандартів аудиту як аудит історичної фінансової інформації, в контексті Міжнародних стандартів завдань з огляду як огляд історичної фінансової інформації, в контексті Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості як завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, та в контексті Міжнародних стандартів супутніх послуг як завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації та завдання з компіляції інформації.

Кожен з перелічених видів робіт може здійснюватися на підприємствах як у звичайних умовах діяльності, так і в умовах фінансової неспроможності під час застосування до боржника процедур відновлення платоспроможності та проведення відповідних санаційних заходів. Особливої уваги заслуговує саме аудит фінансової звітності підприємства-боржника. Пов'язано це з тим, що на відміну від огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг, де впевненість взагалі не висловлюється, здійснення аудиту фінансової історичної інформації дозволяє отримати аудитору обґрунтовану впевненість, тобто високий рівень впевненості, щодо достовірності фінансової звітності підприємства у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування та відсутність суттєвого викривлення показників внаслідок шахрайства або помилки.

У свою чергу, користувачі обліково-звітної інформації фінансово неспроможного суб'єкта господарювання, серед яких власники, управлінський персонал боржника, кредитори, господарський суд, арбітражні керуючі та інші стейкхолдери, мають володіти лише повною та достовірною інформацією, яка відобразатиме дійсний фінансовий стан боржника, та приймати на основі такої інформації вмотивовані рішення щодо застосування санаційних заходів і запобігання банкрутству підприємств-боржників.

Законом України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14.05.1992 р. №2343-ХІІ (надалі – Закон №2343-ХІІ) [3] визначено чотири процедури відновлення платоспроможності: розпорядження майном, санація (судова та досудова), мирова угода. Власне заходи фінансового оздоровлення застосовуються до боржника у процедурах судової та досудової санації. У процедурі розпорядження майном, яка є своєрідним підготовчим етапом для переходу до наступної процедури, санаційні заходи не здійснюються, але розроблюється план санації. Процедура укладення мирової угоди передбачає досягнення домовленості між боржником та кредитором щодо відстрочки та (або) розстрочки, а також прощення (списання) кредиторами боргів боржника, та може укладатися під час будь-якої іншої процедури, в тому числі і в процедурі санації, як один із заходів відновлення платоспроможності.

Доцільність, ефективність та результативність заходів, спрямованих на відновлення платоспроможності боржника, залежить передусім від достовірності та повноти даних, які



були підґрунтям для прийняття рішення про їх застосування, тобто даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Тому аудит фінансової звітності має вагому практичну значимість в першу чергу до застосування відповідних санаційних заходів.

Поряд з тим, Міжнародні стандарти аудиту не визначають особливості проведення аудиту фінансової звітності підприємств-боржників у процедурах відновлення платоспроможності та банкрутства. Не врегульовують дане питання й Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 3125-XII [4], Закон №2343-XII [3] та інші нормативно-правові акти у сфері аудиту й відносин неплатоспроможності та банкрутства.

У вітчизняній та зарубіжній науковій літературі, присвяченій аудиту підприємств, що перебувають у кризовому стані, найбільш поширеним є дослідження санаційного аудиту, як окремого напрямку діяльності аудиторських фірм, який має свої особливості як щодо методів, так і щодо об'єктів та цілей проведення [5, с. 73, 74]. Мета санаційного аудиту полягає в оцінці санаційної спроможності підприємства на підставі аналізу фінансово-господарської діяльності та санаційного плану [6, с. 403].

Вище зазначене свідчить, що мета санаційного аудиту та його об'єкт, яким є план санації, кардинально відрізняється від мети та об'єкту аудиту фінансової звітності. Тому, підтримуючи пропозицію Москаль Н. В. [7, с. 59], зазначимо, що санаційний аудит не відноситься до аудиту історичної інформації, як і не є супутньою послугою, оскільки передбачає підтвердження достовірності та ефективності плану санації, тобто надання впевненості, а за результатами супутніх послуг впевненість не висловлюється. Дослідник визначає, що план санації доцільно позиціонувати як прогностичну інформацію, а, відтак, санаційний аудит як перевірку прогностичної фінансової інформації, що здійснюється в межах завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації та регулюється Міжнародним стандартом завдань з надання впевненості 3400 «Перевірка прогностичної фінансової інформації» [2, с. 255].

Таким чином, санаційний аудит має дати відповідь на запитання чи ефективний, економічний та досяжний план санації, а відповідно й заходи фінансового оздоровлення, які він включає. Проте, щоб визначити які саме заходи відновлення платоспроможності доцільно включати в план санації, як вже зазначалось, зацікавлені користувачі мають володіти повною та достовірною інформацією про фінансовий стан підприємства-боржника та причини, які призвели до втрати фінансової спроможності. Задовольнити такі потреби стейкхолдерів можливо шляхом проведення досанаційного аудиту фінансової звітності, тобто аудиту, що здійснюється до розробки плану санації та введення санаційних заходів.

Специфіка запропонованого виду аудиту фінансової звітності полягає в тому, що, окрім власне підтвердження достовірності фінансової звітності, доцільно в процесі перевірки проводити аналіз фінансово-господарського стану та ідентифікацію причини неплатоспроможності підприємства. Разом з тим, є сенс у здійсненні аудиторських процедур, спрямованих на виявлення ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства, а також у проведенні попередньої оцінки санаційної спроможності, оскільки остаточна оцінка може бути здійснена лише в процесі санаційного аудиту після ознайомлення з розробленою санаційною концепцією.

Необхідність проведення аудиту фінансової звітності виникає й після проведення санаційних заходів у процедурах відновлення платоспроможності, наприклад, якщо проведення аудиту є обов'язковим для даного підприємства-боржника. Такий аудит фінансової звітності також матиме відмінності від традиційного та може позиціонуватись як постсанаційний, оскільки перевірки підлягатимуть дані бухгалтерського обліку та показники фінансової звітності підприємства-боржника, що відображають не лише результати його господарської діяльності, але й результати проведених заходів фінансового оздоровлення.

Тому, окрім здійснення традиційних аудиторських процедур, аудитор повинен перевірити повноту та правильність облікового відображення, а також законність та



обґрунтованість санаційних заходів, що здійснювались відповідно до плану судової чи досудової санації, серед яких відповідно до ст. 29-35 Закону №2343-ХІІ [3]: реструктуризація підприємства; перепрофілювання виробництва; закриття нерентабельних виробництв; відстрочення та (або) розстрочення платежів або прощення (списання) частини боргів, про що укладається мирова угода; ліквідація дебіторської заборгованості; реструктуризація активів боржника; збільшення статутного капіталу боржника; продаж частини майна боржника або ЦМК; виконання зобов'язань боржника власником майна (органом, уповноваженим управляти майном) боржника; відчуження майна та погашення зобов'язань боржника шляхом заміщення активів; звільнення працівників боржника, які не можуть бути задіяні в процесі виконання плану санації; одержання кредиту для виплати вихідної допомоги працівникам боржника, які звільнюються; інші санаційні заходи.

Також у процесі постсанаційного аудиту, за необхідності, можливе здійснення оцінки дій арбітражного керуючого щодо їх повноти, достатності та законності, а також оцінки ефективності проведених санаційних заходів.

Відповідно й специфічними джерелами інформації для проведення постсанаційного аудиту фінансової звітності будуть план санації, аудиторський висновок за результатами санаційного аудиту, звіти арбітражного керуючого та мирова угода, у разі її укладення.

Зауважимо, що як і під час традиційного аудиту фінансової звітності, в процесі здійснення до- та постсанаційного аудиту, аудитор зобов'язаний перевірити здатність підприємства продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Основні рекомендації щодо дій аудитора при визначенні доцільності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності підприємства при підготовці фінансових звітів викладено у Міжнародному стандарті аудиту 570 «Безперервність» [1, с. 578].

Таким чином, в процесі наукової розвідки встановлено, що аудит фінансової звітності як гарант прийняття ефективних рішень, повинен мати місце у процедурах відновлення платоспроможності як до реалізації санаційних заходів (досанаційний аудит), так і після (постсанаційний аудит). При цьому основна практична значимість досанаційного аудиту полягає у наданні обґрунтованої впевненості щодо достовірності даних обліку та звітності, на основі яких розробляються заходи фінансового оздоровлення підприємства-боржника та формується план санації; постсанаційного аудиту – у підтвердженні достовірності даних, що характеризують не лише результати господарської діяльності, але й наслідки реалізації санаційних заходів. Крім того, в процесі досанаційного аудиту може здійснюватися ідентифікація причин неплатоспроможності підприємства, визначення ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства та попередня оцінка санаційної спроможності; в процесі постсанаційного аудиту – оцінка дій арбітражного керуючого та оцінка ефективності проведених санаційних заходів.

Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2015 р. / Пер. з англ. — К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2016, частина 1. — 1249 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/msa?layout=edit&id=783>
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2015 р. / Пер. з англ. — К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2016, частина 2. — 531 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/msa?layout=edit&id=783>
3. Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14.05.1992 р. №2343-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2343-12>.



4. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. №3125-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
5. Терещенко О. О. Фінансова санація та банкрутство підприємств: Навч. посібник / О. О. Терещенко. – К.: КНЕУ, 2004 – 412 с.
6. Боронос В. Г. Управління фінансовою санацією підприємств: підручник / В. Г. Боронос, І. Й. Плікус. – Суми: Сумський державний університет, 2014. – 457 с.
7. Москаль Н. В. Проведення санаційного аудиту за міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг / Н. В. Москаль // Інвестиції: практика та досвід. – 2015. – № 16. – С. 58-61.

Редколіс В. В.

ст.гр. ОДСм – 11

Науковий керівник: Жукевич С.М., к.е.н., доцент,
кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет,
м. Тернопіль, Україна

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ

Побудова сучасної, стійкої, відкритої та конкурентоздатної у світовому масштабі економіки, забезпечення добробуту громадян і економічного зростання в країні вимагають якнайшвидшого подолання фінансово-економічної кризи. Важливу роль у вирішенні вищезазначених завдань відіграє належне виконання освітніми закладами України своїх функцій: підвищення якісного рівня організації навчально-наукової діяльності, забезпечення професійної конкурентоздатності випускників як на вітчизняному ринку праці, так і за кордоном.

Дослідженнями аспектів діяльності бюджетних установ України (в тому числі освітніх закладів), особливостей обліку й аналізу результатів їхньої діяльності займалися багато науковців, зокрема: Т. Боголіб, П. Германчук, Л. Гуцайлюк, М. Згуровський, Л. Кіндрацька, С. Левицька, М. Матвіїв, С. Свірко. Питаннями аналізу та оцінки фінансової стійкості загалом, в державному секторі зокрема займаються розглянуто у роботах російських вчених: О. Арзякової, А. Беякова, Н. Кельчевської, Е. Князева, Т. Личагіної, О. Пахомової, Е. Попова, Д. Пузанкова. організаційно-фінансових Серед тих досліджень, де безпосередньо розглядаються методичні підходи аналізу та оцінки фінансової стійкості загалом, а в державному секторі зокрема можна виокремити роботи Я. Базилінської, М.Білик, В.Ковальова, А.Поддєрьогіна.

В сучасних умовах розвитку національної економіки України перед сферою вищої освіти уряд ставить досить високі вимоги: постійне підвищення якісного рівня професійної підготовки майбутніх фахівців; забезпечення в країні відтворення та розвиток її інтелектуального потенціалу, а в кінцевому результаті – гарантування належного місця у світовій спільноті, що можливе лише за умов визнання вищої освіти як пріоритетної галузі, з своєчасним та повним обсягом фінансового забезпечення. Саме тому вони повинні готувати кадри з таким розрахунком, щоб молоді фахівці після закінчення навчального закладу мали можливість успішно працевлаштуватися, застосувавши свої теоретичні знання та здобуті навички на практиці. Проте, якісне виконання вищезазначених вимог неможливе за низького рівня їхньої фінансової стійкості, яка є основною умовою забезпечення здатності освітніх



закладів України зберігати заданий режим функціонування за найважливішими фінансово-економічними показниками, ефективно адаптуючись до змін, викликаних дією ендогенних та екзогенних факторів. Крім того, міжнародні інтеграційні процеси створюють нові умови функціонування, забезпечують нове незвичне зовнішнє середовище, до якого постійно необхідно підлаштовуватися. У сучасних ринкових умовах якість і швидкість такої адаптації суттєво впливає на фінансову стійкість навчального закладу.

Зважаючи, що у своїй діяльності заклади освіти поєднують особливості бюджетних установ та підприємницької діяльності, розглянемо економічний зміст фінансової стійкості (ФС) та фактори впливу на неї для суб'єктів господарювання (СГ) в розрізі непідприємницької та підприємницької діяльності, які є відмінними (табл. 1).

Таблиця 1

Особливості ФС для СГ в розрізі непідприємницької та підприємницької діяльності

Особливості	Суб'єкти непідприємницької діяльності	Суб'єкти підприємницької діяльності
Економічний зміст (сутність) ФС	Ефективність використання асигнувань з ДБ та/або МБ і власних надходжень на основі забезпечення раціональності та цільового використання за умови оперативного та повного фінансового забезпечення видатків (витрат) з метою реалізації статутних завдань: підвищення конкурентоспроможності на національному та міжнародному ринках, мінімізації ризиків, які можуть виникати під дією ендогенних та екзогенних факторів.	Ефективність господарської діяльності, яка характеризується спроможністю забезпечити функціонування за рахунок власних коштів (прибутку), не допускати невиправданої кредиторської та дебіторської заборгованостей, оптимізувати структуру капіталу, мінімізувати витрати та максимізувати прибутки з метою розширення виробничо-торгівельної діяльності за умов нейтралізації негативного впливу ендогенних і екзогенних факторів
Вплив забезпечення ФС на реалізацію статутних завдань	Своєчасне надання якісних послуг, що користуються попитом; міцні позиції на ринку освітніх послуг; достатній рівень матеріально-технічної бази; інноваційна політика діяльності; налагоджені взаємозв'язки з різними контрагентами; фінансове забезпечення навчального, наукового та виховного процесу на основі своєчасних та в повному обсязі асигнувань із ДБ та/або МБ, пошук стабільних джерел самофінансування на основі фандрайзingu тощо.	Виробництво продукції та надання послуг, які мають попит; високий рівень матеріально-технічної бази, застосування новітніх та інноваційних технологій; завоювання нових та прибуткових сегментів ринку збуту; економічні зв'язків з контрагентами; ефективна рекламна діяльність; висококваліфікований персонал; мінімізація фінансових ризиків; можливість отримання надприбутків та інше.

Аналізуючи дефініції поняття «фінансова стійкість» для різних СГ в умовах ринкової економіки, доцільно зазначити, що однозначності та чіткості у формулюванні цього економічного поняття теж немає [2-4]. В основному більшість вчених в частині досліджень діяльності бюджетних установ [1; 6] акцентують увагу на таких ознаках ФС: перевищенні доходів над видатками; мінімізації фінансового ризику, пов'язаного зі структурою джерел формування капіталу; високій частці власного капіталу у його загальній сумі; виконанні всіх зобов'язань у зазначений термін; стабільності надходжень коштів ЗФ та СФ; незалежності від зовнішніх залучених джерел фінансових ресурсів; гарантії постійної платоспроможності та кредитоспроможності; можливості в окремих випадках вільного маневрування коштами СФ; забезпеченні безперервного процесу діяльності та акумулюванні коштів на розширення, оновлення та розвиток шляхом їх ефективного використання; недопущенні невиправданої дебіторської та кредиторської заборгованості; ефективному залученні джерел власних надходжень; адаптації до змін у зовнішньому оточенні та внутрішньому середовищі; стабільному покритті передбачених кошторисом видатків; використанні коефіцієнтів для



оцінки ФС на основі аналізу джерел коштів, розміру власних коштів відносно залучених та інше.

Вищезазначені аспекти розкривають особливості фінансової стійкості освітнього закладу та формування її обліково-аналітичного забезпечення.

Що ж до сутності цього поняття в контексті специфіки діяльності закладів освіти, то, фінансова стійкість – це такий стан фінансових ресурсів, що забезпечує виконання навчальними закладами завдань якісної організації навчально-наукової діяльності та формування професійної конкурентоздатності випускників на основі повного та своєчасного фінансового забезпечення цільовими коштами попередньо затверджених видатків (витрат) [2]. При цьому отримання запланованих цільових фінансових ресурсів (бюджетних коштів за загальним фондом, бюджетних коштів за спеціальним фондом) є основою результативної господарської діяльності (в тому числі виконання цільових бюджетних програм).

Проте, крім особливостей оптимізації джерел фінансового забезпечення діяльності навчальних закладів, значний вплив на їхню фінансову стійкість чинять такі фактори, як: якість наданих послуг, соціально-економічна політика держави, стан національної та міжнародної економік, інвестиційний клімат, демографічна ситуація, кадрова, облікова та інноваційна політики, піар-технології та бренд-менеджмент [3].

Щодо рівня фінансової стійкості, то в короткостроковому періоді він характеризується терміном погашення заборгованості за поточними зобов'язаннями, оперативністю реагування на зміну екзогенних та ендогенних факторів функціонування і здатністю фінансово забезпечувати нові програми. У довгостроковому аспекті рівень ФС визначає конкурентоспроможність закладу, тому зростання коштів спеціального фонду в результаті конкурентних переваг (місце розташування, його бренд на ринку освітніх послуг, зумовлений якістю навчання, рівнем працевлаштування студентів, матеріально-технічною базою, новими технологіями навчання, можливістю стажування за кордоном, змістовним дозвіллям студентів, духовним та патріотичним виховання високоінтелектуальної еліти для забезпечення економічного зростання країни в умовах сталого розвитку тощо) збільшує власні засоби, підвищує платоспроможність, фінансову маневреність [4].

Щодо видів фінансової стійкості, то їх, можна поділити на: зовнішню, яка характеризується сталістю фінансового середовища, що досягається управлінням ззовні (відповідним макроекономічним регулюванням ринкової економіки, політичним кліматом тощо); внутрішню, яка відображає такий стан трудового, матеріального та фінансового потенціалу закладу, що забезпечує якісне виконання статутних завдань. В основу досягнення внутрішньої стійкості покладено своєчасне й гнучке управління екзогенними і ендогенними факторами їхньої діяльності [5].

Також необхідно зазначити, що крім зазначених видів ФС, розрізняють такі поняття, як: «поточна» та «перспективна» ФС. Поточна (статична) ФС – це ситуативна характеристика на момент проведення аналізу їхньої діяльності за визначений період часу. В той же час перспективна (динамічна) ФС є ймовірністю того, що фінансовий потенціал впродовж конкретного періоду часу буде відповідати необхідним критеріям, тобто навчального закладу будуть фінансово стійкими.

Необхідно звернути увагу і на «успадковану» ФС – результат наявності певного запасу стійкості, що захищає їх від випадковостей і різких змін дестабілізуючих факторів [6] (бренд, якість освітніх послуг, висококваліфіковані кадри, які за умов демографічної кризи дають можливість забезпечити ліцензійний набір студентів і отримати належне фінансове забезпечення з державного та/або місцевого бюджетів).

Таким чином, фінансова стійкість освітніх закладів є поняттям комплексним і визначається як стан фінансових ресурсів, що забезпечує виконання навчальним закладом завдань якісної організації навчально-наукової діяльності та формування професійної конкурентоздатності випускників на основі повного та своєчасного фінансового



забезпечення цільовими коштами попередньо затверджених видатків (витрат). При цьому отримання запланованих цільових фінансових ресурсів (бюджетних коштів за загальним фондом, бюджетних коштів за спеціальним фондом) є основою результативної господарської діяльності (в тому числі виконання цільових бюджетних програм).

Список використаних джерел

1. Боголіб, Т. М. Ринкова модель ВНЗ : [монографія] / Т. М. Боголіб. – К. : Міленіум, 2007. – 264 с.
2. Бурденюк, Т.Г., Свірський, В.С. Теоретичні засади фінансового механізму / Економічний аналіз: збірник наукових праць. – Тернопіль. – «Економічна думка». – 2012. – С.201-206
3. Бурденюк, Т.Г. Експертна діагностика зовнішнього середовища установ державного сектору економіки / Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали III міжнар. наук.-прак. конф. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – с. 142-144
4. Жукевич С.М. Фінансовий аналіз в управлінській інформаційній системі: суть, значення, основні напрями здійснення / Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки / Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 4. – Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2014. – С. 127-134.
5. Лучко, М. Р., Жукевич, С. М., Фаріон, А. І. Фінансовий аналіз: навчальний посібник. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016 – 450 с
6. Сафонова, В. Є. Економічна стійкість вищого навчального закладу як чинник підвищення його конкурентоспроможності / В. Є. Сафонова // Вісник економічної науки України. – 2010. – № 2. – С. 133–137.

Ромашко О. М.

к.е.н, доцент кафедри обліку та оподаткування

Закревська О. Ю.,

аспірантка кафедри обліку та оподаткування

Київський національний торговельно-економічний університет,

м. Київ, Україна

АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ ПРИ ПРОВЕДЕННІ КОНТРОЛЮ ПОТОЧНОЇ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

Важливою складовою фінансово-економічної діяльності суб'єкта господарювання є розрахунки з його контрагентами, серед яких значна частина належить розрахункам з дебіторами. Основу процесу забезпечення безперервної діяльності підприємств складають грошові потоки, що підтверджують сплату коштів як дебіторами, так відповідно і перерахування коштів кредиторам підприємства. І в разі недотримання термінів платежів відбувається зниження ділової активності, скорочення ресурсів підприємства та має негативний вплив на покупну спроможність підприємства.

Сучасний етап формування ринкових відносин відзначається диверсифікованістю практично всіх галузей економіки, високою невизначеністю та зростаючою динамікою постійних змін у зовнішньому оточенні суб'єктів господарювання. Під впливом посилення конкурентних відносин, стрімкого розвитку і застосування більш сучасних технологій, комп'ютерних інформаційних систем та інших зовнішніх і внутрішніх факторів суб'єкти господарювання перетворюються у більш складні господарюючі економічні системи. За таких умов для забезпечення стабільного становища підприємства необхідно постійно



удосконалювати механізм і процес управління. В системі управління однією з основних фундаментальних функцій є контроль, так як він забезпечує достовірність і повноту поточної і звітної економічної інформації, яка є основою для прийняття управлінських рішень.

З врахуванням нагальності проблеми, одним із головних завдань контролю є постійний моніторинг розмірів дебіторської та кредиторської заборгованості, строків погашення, аналіз їх структури та забезпечення оптимального співвідношення між сумами цих двох об'єктів обліку. У зміцненні фінансового стану і платоспроможності підприємств значна роль належить контролю за станом розрахунків, динамікою дебіторської і кредиторської заборгованості.

Контроль розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю, для постановки його мети, необхідно розглядати з огляду на його поділ на зовнішній контроль і внутрішній контроль.

До зовнішнього контролю можна віднести: зовнішній аудит розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю, який є складовою частиною зовнішнього аудиту. До мети зовнішнього аудиту розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю можна віднести отримання від аудитора незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про розрахунки за поточною дебіторською заборгованістю.

Внутрішній контроль, як правило, призначений обслуговувати інтереси керівництва підприємства. Своєчасність та повнота розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю є важливим показником, який має важливе значення на фінансовий стан підприємства. До мети внутрішнього контролю розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю можна віднести ефективне використання фінансових ресурсів, що сприятиме підвищенню ліквідності та платоспроможності підприємства. Як і в зовнішньому контролі, для внутрішнього контролю є важливим дотримання законодавства, що стосується проведення розрахунків. Внутрішній контроль є підґрунтям для зовнішнього контролю, оскільки однією із обов'язкових процедур зовнішнього аудиту є оцінка внутрішнього контролю на підприємстві, до якого входить також внутрішній контроль розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю [1].

Контроль дебіторської заборгованості, у тому числі і поточної, слід розглядати як окремий об'єкт аудиторської перевірки. Повинні бути визначені: мета перевірки, завдання перевірки, етапи перевірки, якісні характеристики аудиторських процедур, методика проведення.

Проте, незважаючи на велику кількість наукових праць стосовно контролю, питанням контролю дебіторської та кредиторської заборгованості не приділяється достатньої уваги, а розглядаються зазвичай лише загальні питання проведення контролю на підприємстві.

При проведенні як зовнішнього так і внутрішнього контролю поточної дебіторської заборгованості важливим є застосування аналітичних процедур. Використання аналітичних процедур регламентує Міжнародний стандарт аудиту № 520 «Аналітичні процедури». Відповідно до МСА 520 сутність аналітичних процедур полягає в аналізі важливих відносних показників і порівнянь, включно з подальшим дослідженням відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій інформації стосовно справи або мають відхилення від очікуваних величин [2].

У контрольному процесі як у цілому, так і контролі поточної дебіторської заборгованості застосування аналітичних процедур дозволяє знайти вузькі місця та підвищити його ефективність. і визначити ділянки, які потребують контролю.

Проведення аналітичних процедур дає аудитору значний обсяг необхідної йому інформації і при цьому потребує набагато менше витрат, ніж проведення детального тестування.



Перевіривши стан поточної дебіторської заборгованості на якісні аспекти тверджень фінансових звітів, до яких відносяться: існування, права та зобов'язання, наявність, повнота, оцінка вартості, вимірювання, подання та розкриття інформації, необхідно провести аналітичні процедури [3].

Н.І.Дорош визначила, що методика аналітичних процедур включає:

- визначення інформаційної бази;
- визначення методів аналізу;
- проведення аналітичних процедур;
- оцінка результатів [4].

Слід зазначити, що мета проведення аналітичних процедур поточної дебіторської заборгованості повинна базуватися на потребах користувачів фінансових звітів. Аналітичні показники поточної дебіторської заборгованості розглядаються в контексті аналізу інших об'єктів, а між тим поточна дебіторська заборгованість заслуговує особливої уваги користувачів.

Новицька Н.В. доводить, що методологія проведення аналітичних процедур та їх результати повинні розкривати взаємозв'язок між інформацією про стан дебіторської заборгованості за звітний період, загальним напрямком зміни суми дебіторської заборгованості, ефективністю управлінських рішень, що надає змогу користувачам оцінити результати діяльності суб'єкта господарювання та спрогнозувати свої рішення на майбутній період [5].

Мета аналітичних процедур поточної дебіторської заборгованості полягає в оцінці рівня, структури, динаміки, стану поточної дебіторської заборгованості, оцінка ефективності інвестування в поточну дебіторську заборгованість фінансових ресурсів.

На всіх етапах контролю при проведенні аналітичних процедур використовують різну інформаційну базу, яка дозволяє отримати докази різного ступеня надійності, але основними джерелами інформації для виконання аналітичних процедур щодо поточної дебіторської заборгованості є фінансова звітність, примітки до фінансових звітів, дані синтетичного та аналітичного обліку.

Зміст аналітичних процедур розкривається через: аналіз загальної структури дебіторської заборгованості та її динаміки; структури та динаміки простроченої дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги; аналізу якості дебіторської заборгованості; аналізу відносних показників; аналізу кредитної політики [5].

Результати проведення аналітичних процедур контролер фіксує у своїх робочих документах, у яких необхідно навести інформації про поточну дебіторську заборгованість конкретного суб'єкта господарювання, розкривається інформація за окремими ознаками класифікації поточної дебіторської заборгованості, окремими її групами, а також здійснюються розрахунки щодо поточної дебіторської заборгованості та впливу її розмірів на показники діяльності та фінансовий стан підприємства. Матеріал результатів аналітичних процедур найкраще презентується за допомогою різних видів аналітичних таблиць, схем, діаграм, у яких відображається інформація про динаміку, структуру поточної дебіторської заборгованості та її стан на дату проведення контролю. При проведенні контролю поточної дебіторської заборгованості розраховується багато показників, але найбільш точно ці показники були охарактеризовані Новицькою Н.В. і до основних показників аналітичних процедур відносять: оборотність дебіторської заборгованості; період погашення дебіторської заборгованості; середній період інкасації дебіторської заборгованості; коефіцієнт простроченої дебіторської заборгованості; частка дебіторської заборгованості в загальному обсязі поточних; ефект, отриманий від інвестування засобів в дебіторську заборгованість по розрахунках з покупцями та замовниками; коефіцієнт ефективності інвестування засобів в дебіторську заборгованість; якість дебіторської заборгованості [5].



В подальшому показники, які характеризують стан дебіторської заборгованості за результатами проведених аналітичних процедур, використовуються менеджерами різних рівнів управління для визначення основних завдань політики управління дебіторською заборгованістю, яка є складовою управління підприємством в цілому.

Список використаних джерел

1. Гуцаленко, Л. В. Внутрішньогосподарський контроль: навч. посіб. / Л. В. Гуцаленко, М. М. Коцупатрий, У. О. Марчук – К.: ЦУЛ, 2014. – 496 с.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: «Видавництво «Фенікс», 2010. – 842 с.
3. Аудит: підручник / М.О.Никонович, К.О.Редько; за ред. Є.В.Мниха. – К.: Київ.нац.торг.-екон.ун-т, 2014. – 748 с.
4. Дорош, Н. І. Аудит методологія і організація / Н.І.Дорош: монографія. – Київ, «Знання», 2001. – 402 с.
5. Новицька, Н. В. Аудит як процедура контролю за станом платіжної системи суб'єкта господарської діяльності / Н. В. Новицька // Економічний часопис – XXI. – 2012. – №3-4.

Саченко С. І.

к.е.н., доцент,

кафедра аудиту, ревізії та аналізу,

Тернопільський національний економічний університет,

м. Тернопіль, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ

Внутрішньогосподарський контроль – це система способів і прийомів, які використовуються на підприємстві відповідними службами (якщо такі організовані) чи посадовими особами з метою забезпечення належного збереження та ефективного використання ресурсів [5].

Особливе значення має внутрішньогосподарський контроль на тих підприємствах, котрі в процесі виробництва використовують значну кількість матеріальних цінностей та грошових коштів. Іншими словами, внутрішній контроль є необхідний особливо для тих суб'єктів господарювання, у яких значними є суми виробничих витрат.

Контроль у системі управління промисловим виробництвом повинен зайняти належне йому місце та служити забезпеченню виконання наступних завдань:

- збереженню майна та грошових коштів;
- підвищенню ефективності використання наявних ресурсів;
- пошуку внутрішніх резервів зростання ефективності діяльності;
- запобіганню розкрадань та псування цінностей тощо.

Цілком справедливою є думка Кочеріна Є.А., що поняття “контроль в управлінні” може розглядатися в трьох основних аспектах:

- як систематична та конструктивна діяльність керівників, органів управління (тобто контроль як діяльність);
- як кінцева стадія процесу управління;
- як невід'ємна складова процесу прийняття та реалізації управлінських рішень [3, с.13].



Є. В. Калюга зазначає [2,с.141], що характерною особливістю внутрішньогосподарського контролю є те, що він здійснюється в процесі господарської діяльності і має важливе значення в забезпеченні збереження майна. Майже всі нестачі і розкрадання цінностей виявляються інвентаризаціями і перевітками, що проводяться працівниками підприємств.

Окрім того, оскільки внутрішньогосподарський контроль, як правило, проводять у момент здійснення і оформлення господарських операцій, він дає можливість оперативно виявляти недоліки та вживати відповідні заходи для їх усунення.

У цьому випадку він виступає як функція бухгалтерського обліку, яка забезпечує контроль за використанням ресурсів у процесі господарської діяльності. Коли підприємство невелике, саме він може забезпечити належну ефективність функціонування суб'єкта господарювання.

Так, зокрема Л.В.Нападовська [4,с.19-21], розглядаючи теоретичні основи внутрішньогосподарського контролю, подає класифікацію не видів внутрішнього контролю, а складових системи фінансово-господарського контролю (державний, позавідомчий, відомчий, незалежний, громадський). Виділивши вищевказані організаційні складові, науковець у наступному параграфі обґрунтовує необхідність створення внутрішнього аудиту, як важливого елементу ринкової інфраструктури. В цілому не заперечуючи важливості останньої дефініції у забезпеченні ефективності функціонування суб'єктів господарювання в умовах ринку, все ж вважаємо її саме складовою системи внутрішнього контролю, а не елементом ринкової інфраструктури.

Щодо власне видів внутрішнього контролю Л.В. Нападовська [4,с.32] подає наступну схему системи внутрішньогосподарського контролю, згідно з якою нами було зроблено висновок, що таким чином вона виділяє види контролю:

- контроль керівництва;
- бухгалтерський контроль;
- адміністративний контроль;
- внутрішній аудит;
- громадський контроль

На підприємствах внутрішньогосподарський контроль здійснюють штатні контролери-ревізори, аудитори, керівники і співробітники відділів управління підприємств, а також відповідні посадові особи інших підрозділів відповідно до покладених на них службових обов'язків. Проте, на наш погляд, ніхто краще від бухгалтера не зможе проконтролювати збереження тих цінностей, котрі він обліковує щодня.

Отож більш зваженою, на наш погляд, є з цього приводу позиція авторів Ф.Ф.Бутинця, Н.Г. Виговської, Н.М.Малюги та Н.І. Петренко [1, с.134]. Вони вважають, що суб'єктами внутрішньогосподарського контролю повинні бути:

- управлінський персонал;
- спеціальні служби, створені на підприємстві з метою контролю (спостережні ради, ревізійні комісії, інвентаризаційні комісії, комісії з розслідування надзвичайних подій, внутрішні аудиторські служби);
- обліковий персонал на чолі з головним бухгалтером.

Є.В.Калюга [2,с.155], досліджуючи питання внутрішньогосподарського контролю також поділяє його на наступний, попередній та поточний. Достатньо обґрунтованою також є позиція зазначеного автора щодо більш укрупненого розгляду внутрішнього контролю, а саме розмежування його форм на два види: внутрішній (відомчий) та контроль власника.

В доповнення до цього доцільно зазначити, що яким би не був вибір зацікавлених користувачів інформації щодо виду та форми внутрішнього контролю, головна мета такого вибору – врахувати дійсну ефективність та дієвість обраного напрямку.



Проте в цілому внутрішньогосподарський контроль як система безперервного спостереження за ефективністю використання майна та грошових коштів підприємства, законністю й доцільністю здійснення господарських операцій і процесів повинен бути дієвою складовою частиною ринкового механізму, здатною забезпечити відповідною інформацією різні рівні управління.

Список використаних джерел

1. Бутинець, Ф.Ф. Контроль і ревізія: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – 3-є вид., доп. і перероб. / Ф.Ф.Бутинець, Н.Г.Виговська, Н.М.Малюга, Н.І.Петренко – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 544 с.
2. Калюга, Є.В. Фінансово - господарський контроль у системі управління: Монографія. – К.: Ельга, Ніка – Центр, 2002. – 360 с.
3. Кочерин, Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством./ Е. А. Кочерин – М.: Экономика, 1982. – 216 с.
4. Нападівська, Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224с.
5. Саченко, С. І. Облік і внутрішньогосподарський контроль виробничих витрат на хлібопекарних підприємствах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / С.І. Саченко. – Тернопіль, 2006. – 20 с.

Семенець А.П.

аспірантка кафедри обліку і аудиту,
Житомирський державний технологічний університет,
м. Житомир, Україна

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ОПЕРАЦІЙ З ЕЛЕКТРОННИМИ ГРОШИМА

Відсутність розроблених методик оцінки та відображення на рахунках обліку електронних грошей призводить до викривлення показників фінансової звітності. У зв'язку з цим набуває актуальності питання розробки організаційно-методичних положень проведення внутрішнього контролю операцій з електронними грошима як дієвого інструменту формування достовірної інформації про електронні гроші на дату балансу. Головною метою проведеного нижче дослідження є звернення уваги на суттєву роль внутрішнього контролю в процесі управління використанням електронних грошей. З точки зору специфіки досліджуваного об'єкту питання внутрішнього контролю здійснюватимуться в розрізі суб'єктів, об'єктів предмету контролю, а також етапів його здійснення.

Необхідність здійснення внутрішнього контролю за операціями з електронними грошима на підприємстві посилюється ще й у зв'язку з тим, що електронні гроші, як і звичайні гроші, є абсолютно ліквідним активом, наявність яких свідчить про ступінь ліквідності підприємства, його фінансовий стан, а отже нехтувати ними не можна. Тому, під час проведення внутрішнього контролю за операціями з електронними грошима нам необхідно забезпечити достовірність, повноту та правдивість інформації про наявність і рух електронних грошей; раціональність і ефективність використання електронних грошей для забезпечення успішності діяльності підприємства; досягнення основної мети підприємства – отримання прибутку; збереженість майна підприємства, а саме електронних грошей.



Відповідно внутрішній контроль за операціями з електронними грошима повинен здійснюватися за наступними етапами, які відповідно прописані в Положенні про організацію внутрішнього контролю представленими на табл. 1.

Наведена сукупність етапів контролю, які повторюються і певним чином організовані в просторі і часі забезпечує підготовку даних для контролю, перевірку даних з використанням різних прийомів та способів контролю; узагальнення результатів контролю та контроль за дотриманням виконання виправлень допущених в ході контролю.

Виходячи із зазначеного вище, для ефективного функціонування системи внутрішнього контролю електронних грошей та забезпечення його дієвості на всіх етапах необхідною є його належна організація.

Таблиця 1

Етапи внутрішнього контролю операцій з електронними грошима

№ з/п	Назва етапу	Характеристика етапу
1.	Організаційний етап	– встановлення суб'єкта внутрішнього контролю; – постановка мети і завдань здійснення внутрішнього контролю; – визначення джерел інформації, збір даних; – розробка плану і програми здійснення внутрішнього контролю
2.	Методичний етап	– вивчення електронних грошей в ході перевірки за стадіями їх життєвого циклу на підприємстві (придбання, рух та погашення електронних грошей); – перевірка правильності оформлення первинних документів та реєстрів обліку; – перевірка правильності облікового відображення операцій з електронними грошима; – здійснення попереднього, поточного та наступного контролю розрахунків електронними грошима
3	Узагальнюючий етап	– документальне оформлення результатів внутрішнього контролю; – виявлення причин виникнення відхилень та розробка заходів щодо виправлення відхилень та попередження їх нового виникнення
4.	Етап реалізації результатів внутрішнього контролю	– надання інформації про результати внутрішнього контролю управлінському персоналу; – контроль за виконанням оперативних управлінських рішень відповідно до розроблених суб'єктом внутрішнього контролю рекомендацій

Метою внутрішнього контролю операцій з електронними грошима є підтвердження достовірності, повноти та точності відображення інформації про електронні гроші в бухгалтерському обліку. Для цього внутрішній контроль має виконувати наступні завдання:

- визначення фактичної наявності на певний момент часу;
- перевірка відповідності їх фактичного стану установленому законом або іншими нормативними актами;
- виявлення відхилень у відображених сумах від законодавчо встановлених норм;
- визначення причинно-наслідкових факторів здійснення господарських операцій з електронними грошима задля попередження формування недостовірної фінансової звітності;



- своєчасне виявлення і аналіз ризиків під час здійснення операцій з електронними грошима;
- забезпечення достовірності фінансової і управлінської інформації про електронні гроші у звітності підприємства;
- забезпечення збереження електронних грошей на підприємстві і ефективне їх використання;
- дотримання вимог чинних нормативних актів і внутрішніх процедур.

Об'єктом внутрішнього контролю виступатимуть в даному випадку самі електронні гроші та операції з ними.

Встановлення суб'єкта внутрішнього контролю операцій з електронними грошима здійснюється в залежності суб'єктного підходу за яким виділяють інституціональний та функціональний контроль, тобто суб'єктом внутрішнього контролю за наявністю на рухом електронних грошей може бути як керівник бухгалтерської чи фінансової служби чи окремо створена служба внутрішнього контролю.

Для забезпечення раціональності та ефективності функціонування системи внутрішнього контролю необхідно:

- визначити сферу і види рішень, які можуть приймати окремі органи підприємства чи окремі працівники. В частині операцій з електронними грошима, слід визначити хто відповідальний за відображення операцій з електронними грошима в обліку, хто складає первинні документи, хто має право електронного підпису, хто складає звіти за розрахунками електронними грошима тощо;
- визначити сферу відповідальності за прийнятті рішення та сферу контролю за їх дотриманням, а також визначити суб'єктів, які будуть здійснювати контроль;
- забезпечити існування правильної системи документообороту операцій з електронними грошима;
- створити умови для проведення ретельної інвентаризації електронних грошей;
- слідкувати за тим, щоб контролер не виконував одночасно і контрольних і виконавчих функцій;
- встановити рівень освіти, який повинна мати особа, що здійснює контроль.

Аби служба внутрішнього контролю функціонувала належним чином існує необхідність врегулювання загальних принципів здійснення внутрішнього контролю у внутрішніх розпорядчих документах, а саме в Положенні про організацію внутрішнього контролю. Дане положення повинне характеризуватися повнотою розкриття інформації, чіткістю формулювань та відсутністю альтернатив у розумінні його положень.

Детальне опрацювання вищезазначеного Положення забезпечить однозначне розуміння поставлених перед внутрішнім контролем цілей, створить передумови для здійснення перевірки виконання суб'єктами своїх контрольних функцій, а також дозволить раціонально розподілити обов'язки між ними. Від деталізації і ретельності розробки зазначеного документу залежить ефективність здійснення внутрішнього контролю на підприємствах, які використовують електронні гроші.

Для керівника підприємства складається детальна програма проведення внутрішнього контролю, де зазначаються дати здійснення перевірок, терміни виконання та ін. Під час складання Програма проведення внутрішнього контролю за операціями з електронними грошима повинна бути взаємоув'язка із загальним планом облікових, контрольних і аналітичних робіт, графіками документообороту та положеннями посадових інструкцій.

Відповідно до етапів здійснення внутрішнього контролю (попередній, поточний та наступний) нижче представлено інформацію про необхідні прийоми документального та фактичного контролю для кожного з етапів.

Поточний контроль полягає у формальній перевірці під час складання первинних документів, відображення на рахунках бухгалтерського обліку та звітності операцій з



електронними грошима, арифметичному підрахунку та взаємоув'язки сум у них, а також співставлення з лімітами встановленими на використання електронних грошей чинним законодавством. Підчас поточного контролю також може здійснюватися взаємна перевірка, яка полягає на співставленні інформації отриманої з даних бухгалтерського обліку з даними отриманими в процесі запиту в системі електронних грошей.

Наступний контроль зазвичай здійснюється створеною на підприємстві службою внутрішнього контролю та полягає на перевірці вже здійснених операцій з електронними грошима. Перевагою даного виду контролю є те, що служба внутрішнього контролю у разі виявлення помилок чи порушень у відображенні на рахунках бухгалтерського обліку операцій з електронними грошима може надати пропозиції щодо виправлення даних помилок та рекомендації, як їх уникнути в майбутньому. Відображення операцій з електронними грошима здійснюється на підставі первинних документів. Однак, при цьому можуть виникати розбіжності між даними бухгалтерського обліку та фактичною наявністю електронних грошей. Для встановлення розбіжностей у цих даних проводиться здійснюється за допомогою такого прийому фактичного контролю як інвентаризація, результати якої підтверджують, або ні, достовірність облікової інформації.

Представлений вище поділ контролю на попередній, поточний та наступний контроль є дієвим та розкриває методичне забезпечення перевірки операцій з електронними грошима для кожного суб'єкта в контексті руху електронних грошей від банка-емітента до агента з розповсюдження, від агента з розповсюдження до користувача, від користувача до торговця, від торговця до агента з розрахунків та від агента з розрахунків до банка-емітента.

Після проведення перевірки служба внутрішнього контролю має узагальнити інформацію про виявлені помилки. Інформація можна узагальнити у Звіті служби внутрішнього контролю за результатами перевірки, яку необхідно довести до відома керівництва підприємства для подальшого прийняття на його основі управлінських рішень.

Отже, внутрішній контроль є суттєвим елементом процесу управління на підприємстві. Можна навіть сказати, що без нього неможливо ефективно управляти підприємством. З метою досягнення цієї ефективності контрольні дії застосовувані, об'єктивні, ретельні і достовірні, орієнтовані на мету, пов'язані зі сферою відповідальності на підприємстві, а також реалізуються регулярно. Однак, необхідно слідкувати за тим, аби не було надміру контролю, адже це призведе до знищення функціональної рівноваги, обмежить ініціативність працівників, і чим самим спричинить зменшення ефективності діяльності.

На сьогодні проведення внутрішнього контролю на підприємстві дозволяє не тільки дисциплінувати обліковий персонал, а й допомогти йому у ризі виникнення невідповідностей і питань в процесі відображення операцій з електронними грошима в обліку. Одним з основних методів перевірки фактичного стану розрахунків електронними грошима та правильності їх відображення в бухгалтерському обліку є інвентаризація. Тому нами запропоновано організаційно-методичні положення проведення інвентаризації електронних грошей на підприємстві, яка дозволить своєчасно виявити та виправити допущені помилки у обліковому відображенні електронних грошей. Також, в ході дослідження виявлені типові порушення, що виникають під час відображення операцій з електронними грошима в бухгалтерському обліку, які сформулюють напрями на які інвентаризаційна комісія має звернути увагу в першу чергу.



Толчинская М. Н.

к.э.н., доцент

кафедра анализа хозяйственной деятельности и аудита,
ГАОУ ВО Дагестанский государственный университет народного хозяйства,
г. Махачкала, Россия

ПОНЯТИЕ И ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ СОЦИАЛЬНОГО АУДИТА

С появлением в экономической науке теорий о человеческих ресурсах, общественном образе компании и других, скорее, социальных, нежели экономических факторах как основных, влияющих на производительность и успешность предприятия, распространение получили такие категории, как социальная ответственность, социальное партнерство, социальный аудит.

В современных условиях успех предприятия зависит не столько от ценового фактора, сколько от качества продукта, его инновационного характера, сервисного обслуживания, социального имиджа предприятия, т. е. тех факторов, которые преимущественно связаны с проблемами социального управления человеческими ресурсами предприятия.

Развитие идей влияния социально ответственного поведения предприятия на его раскручивание и процветание положительно сказалось на формировании института социального аудита.

В России и на Западе социальный аудит основывается на концепции социальной ответственности, но существует разница в понимании этого понятия представителями отечественного и зарубежного бизнеса. Для нашей страны более характерны социальный аудит в области трудовых отношений, взаимодействия работодателя и персонала, экологический аудит. В России социальный аудит воспринимается как проверка на выполнение обязательств перед сотрудниками. Даже сами учреждения, занимающиеся проблемами социального аудита и продвижением данной концепции в обществе, связаны, в основном, с трудом и трудовыми отношениями (Академия труда и социальных отношений, Федерация независимых профсоюзов России, Центр сертификации работ по охране труда и др.).

Социальный аудит понимается как процедура диагностирования социально ответственного поведения предприятия и его усилий по снижению нагрузки от ведения бизнеса на окружающую среду – природную (социально-экологический аудит) и общественную (социальный, кадровый аудит).

Основное смысловое значение аудита состоит в том, чтобы определить степень достоверности данных, представленных в отчетах, и повысить уровень доверия к компании со стороны любых лиц, решения которых способны существенно повлиять на процесс и результаты деятельности организации. При этом на основе оценки достоверности обнаруженных отклонений, выявленных резервов предложить самой организации внести изменения в организационный процесс.

Аудит в отличие, например, от трудовой или природоохранной инспекции ставит своей целью не только оценить достоверность информации и обнаружить отклонения, но и определить основные источники таких отклонений для того, чтобы выявить резервы повышения эффективности функционирования организации.

Аудит направлен на оценку эффективности функционирования всей системы управления. Обнаруженное конкретное нарушение должно рассматриваться не как отдельно взятый самостоятельный факт, а как тропинка, ведущая к несоответствию либо в структуре самой системы, либо в процедурах ее реализации.



Социальный аудит может носить общий или частичный характер. Как правило, общая оценка социальной приемлемости деятельности компании востребована в тех случаях, когда:

- 1) предприятие нуждается в дополнительных инвестициях;
- 2) компания планирует выход на новый рынок или сегмент, например, освоение новой ниши с точки зрения:
 - географии (например, выход российских предприятий на западноевропейские рынки);
 - уровня жизни (продажа высококачественных товаров из натурального сырья для высокообеспеченных слоев общества),
 - стиля жизни (продажа продовольственных товаров вегетарианцам),
 - цивилизационной, региональной, этнической, религиозной или иной социокультурной принадлежности (например, с учетом специфики отношения и уважения к частной жизни женщины при выходе на рынки мусульманских стран) и т.п.;
- 3) наконец, социальный аудит становится востребованным и даже необходимым, если предприятие обнаруживает экологические проблемы, сложности взаимодействия с местным сообществом, если возникают задержки в получении разрешений от местных властей или если ухудшается социальный климат в компании.

Социальный аудит на предприятиях, как правило, используется в оперативном, тактическом менеджменте, когда произошел острый социальный конфликт внутри предприятия или возникла проблема во взаимоотношениях между предприятием и внешней средой (например, выброс радиации на атомной станции), или руководство осознает угрозу возникновения конфликта во взаимодействии с разнообразными участниками организационных процессов. В этом случае дальновидные руководители осознают опасность проблемы еще на той стадии, когда лишь создаются условия для обострения отношений. Тогда у компании появляется потребность выяснить причины ухудшения социального климата и наметить пути решения социальной напряженности внутри или вне предприятия.

В настоящее время резко повышается роль стратегического менеджмента. Эффективность социального аудита в системе управления становится исключительно актуальной проблемой, от решения которой зависит устойчивое развитие организаций всех форм собственности.

Социальный аудит помогает руководителям вырабатывать и принимать управленческие решения, которые должны обеспечить выполнение тактических задач и достижение стратегических целей социально-экономического развития организаций, их стремление становиться конкурентоспособными. Под этим понимается способность формировать и поддерживать инновационную среду, позволяющую создавать добавленную стоимость, а персоналу улучшать благосостояние. Фактор эффективного функционирования системы управления персоналом организации становится определяющим в конкурентной борьбе, когда ее успешное развитие напрямую зависит от качества человеческого потенциала. Социальный аудит должен оценивать эту эффективность, определять, в какой степени система управления персоналом способствует реализации миссии и задач организации в целом.

Вместе с тем долгосрочное планирование функционирования предприятия опирается не на ситуативные меры реагирования или действия по предотвращению уже назревающего конфликта, но на профилактику возможных проблемных узлов в целом. С этой точки зрения более целесообразным представляется подход к пониманию социального аудита как постоянной, регулярной деятельности на предприятии с целью поддержания социального мира внутри организации и во взаимоотношениях с внешней средой.

Список использованной литературы

1. Ким, Н. В., Борецкий, Ю. А. Российский социальный аудит: значение и особенности // Аудитор. 2014. – № 1 (227). – С. 14-17.



2. Кязимов, К. Г. Социальный аудит в контексте модернизации экономики // Труд и социальные отношения. – 2011.– № 2, – С. 42-46.
3. Гимаев, И. З., Галиев, Г.Т. Социальный аудит – важный фактор в исследованиях социально-трудовых отношений в современной экономике// Современные тенденции развития науки и технологий. – 2016. – № 10-7. – С. 13-19.

Федорович Р.В.

к.е.н., професор,

завідувач кафедри промислового маркетингу,

Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

м. Тернопіль, Україна

АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ЗБУТОВОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА

У сфері організації збутової діяльності важливим елементом є оптимізація організаційної структури управління збутом, тобто приведення її у відповідність до встановлених цілей у сфері збуту і розроблених стратегій управління збутом. Реалізація стратегій управління збутом вимагає проведення стратегічних змін у відповідних сферах діяльності підприємства.

Правильна організація управління збутовою політикою і своєчасне впровадження збутових стратегій можуть забезпечити підприємству міцну позицію на ринку й активізувати ринкову діяльність підприємства в умовах жорсткої конкуренції [1].

Гнучкий підхід до розподілу стратегічних ресурсів є одним з ключових факторів успішного управління збутовою політикою. При цьому головним завданням є розподіл ресурсів за напрямками, що є найбільш пріоритетними і дозволяють досягти встановлених цілей у сфері збуту.

Невід'ємним елементом організації збутової діяльності є створення корпоративної культури, оскільки вона формує корпоративний дух підприємства, забезпечує персонал системою правил і цінностей, а отже, забезпечує досягнення максимальних результатів.

За допомогою обліку здійснюється відображення фактичного стану збутової діяльності за основними її параметрами. Контроль забезпечує спостереження за збутовою діяльністю і роботою збутових підрозділів з метою виявлення відхилень, під якими слід розуміти здійснення операцій з недотриманням діючих законів, положень, стандартів, наказів посадових осіб, що ведуть до порушення планової, договірної, фінансової і трудової дисципліни. За допомогою аналізу здійснюють контроль і оцінку стану збутових процесів та ефективності управління збутовою політикою, а також розробляють коригувальні дії.

Регулювання полягає у видачі керуючих дій та вживанні заходів, тобто в підтриманні керованих об'єктів в необхідному стані на основі застосування результатів аналізу.

Аналіз дає можливість кількісно і якісно оцінити зміни, що відбуваються у збутовій діяльності відносно заданої програми. За результатами проведеного аналізу вибираються варіанти управлінських рішень, спрямовані на усунення причин негативних відхилень і створення сприятливих умов для розвитку прогресивних змін, розкриваються невикористані чи додатково виявлені можливості для підвищення результативності збуту, або його оптимізації. В управлінській діяльності аналіз займає проміжне місце між збором і обробкою інформації з одного боку та прийняттям управлінських рішень з іншого. Таким чином, що прийняттю кожного управлінського рішення передують робота щодо оцінки його доцільності та



ефективності. Адже непродумані, неефективні рішення можуть завдати непоправної шкоди і навіть призвести до фатальних наслідків.

Отже, кожне управлінське рішення визначається глибиною, якістю і своєчасністю проведеного аналізу, тобто чим він ретельніший, тим ґрунтовніше управлінське рішення. У цьому і полягає суть аналізу, і як функції управління, і як виду управлінської діяльності.

Економічний аналіз тісно пов'язаний зі іншими функціями управління і забезпечує їх виконання, а тому, як вважають, є всезагальною функцією управління [2].

У той же час аналітичне забезпечення управління збутовою діяльністю підприємства охоплює такі принципові кроки:

- вивчення зовнішніх та внутрішніх умов і чинників збутової діяльності;
- групування чинників, їх ранжування та оцінка значимості, відбір найсуттєвіших;
- оцінка та кількісний вимір впливу чинників на результативність збутової діяльності;
- виявлення та оцінка ризиків збутової діяльності і розробка заходів щодо їх мінімізації;
- прогнозування рівня збутового потенціалу підприємства;
- з'ясування потенційних можливостей підвищення ефективності системи збуту та розробка комплексу заходів щодо їх використання;
- оцінка витрат на реалізацію розроблених заходів та їх ефективності;
- моніторинг і коригування ходу реалізації збутової політики підприємства.

З перерахованого вище випливає, що кожен крок на шляху до обґрунтування збутової політики підприємства та контролю за її реалізацією містить аналітичну складову, т.б. є за своїм характером і змістом аналітичною діяльністю [3].

Значення аналізу в умовах нестабільності та непрогнозованості змін ринкового середовища суттєво зростає, адже він є дієвим засобом обґрунтування та вибору доцільних управлінських рішень, спрямованих на забезпечення ефективної збутової політики підприємства (рис. 1).

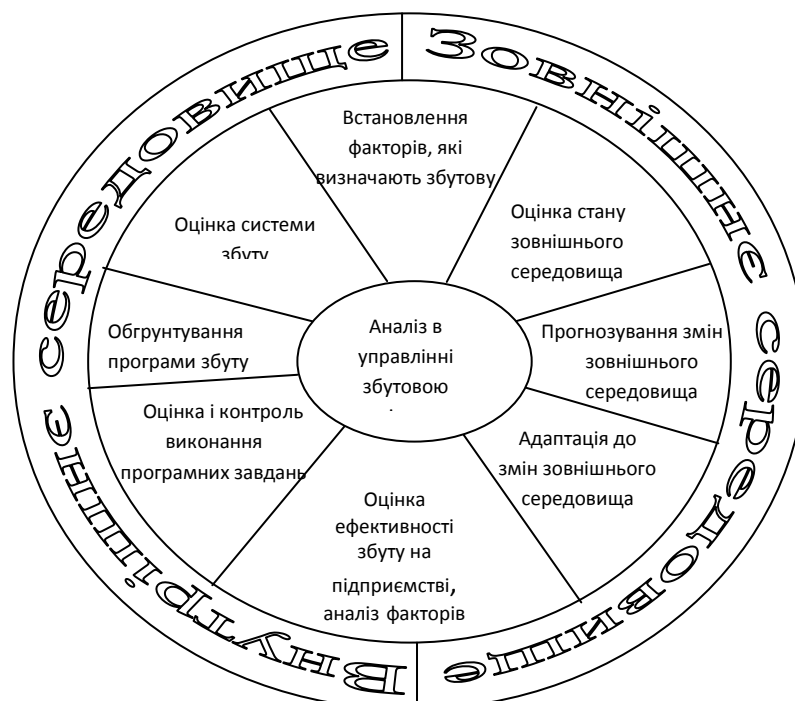


Рис 1. Аналіз в управлінні збутовою політикою підприємства

Під час аналізу зовнішніх факторів, що визначають збутову діяльність підприємства, необхідно вивчити чинні законодавчі акти, що її регулюють, тенденції розвитку загальноекономічної ситуації в країні та регіоні (політична ситуація, інвестиційний клімат, рівень інфляції, умови оподаткування і кредитування діяльності, рівень зайнятості



населення, реальна купівельна спроможність споживачів тощо) а також стан ринку продукції, профільної для даного підприємства, наявність і доступність науково-технічних розробок у цій сфері та їх вплив на збут.

У сфері аналізу збутової політики важливими елементами є дослідження макросередовища і середовища безпосереднього оточення підприємства, що дозволяє виявити ризики у сфері збуту.

Дослідження зовнішнього середовища можна узагальнити за допомогою розробки матриці зовнішніх ключових факторів ризику й можливостей збутової діяльності підприємства (PEST-аналіз).

Динамічне зовнішнє середовище функціонування підприємства, загострення боротьби за ринки збуту посилюють цільову орієнтацію кожного підприємства на споживача. Вивчення потреб покупців дає можливість окреслити перспективи збуту та обґрунтувати напрями підвищення ефективності збутової діяльності.

Кожному підприємству перед тим, як планувати обсяг виробництва, формувати свої виробничі потужності, необхідно вивчити попит на продукцію, ринки її збуту, їх місткість, реальних і потенційних конкурентів, споживачів, можливість організувати виробництво за конкурентною ціною, доступність до необхідних матеріальних ресурсів, наявність кадрів необхідної кваліфікації і т.п. Іншими словами, діяльність будь-якого підприємства повинна починатися з маркетингового аналізу, в ході якого виробник повинен визначитися, на який сегмент ринку, на які групи споживачів він буде орієнтований з пропозицією своїх товарів і послуг.

Важливим напрямком аналізу системи збуту підприємства є дослідження товарного портфеля підприємства з метою виявлення найбільш привабливих товарних груп і ідентифікація окремих видів продукції за стадіями життєвого циклу з використанням матриці Бостонської консалтингової групи (БКГ).

Аналіз системи збуту підприємства передбачає також і оцінку стану запасів готової продукції на складах з позиції своєчасного і повного виконання договірних зобов'язань підприємства а також їх оптимальності.

Важливим аспектом аналізу збутової діяльності підприємства є оцінка прибутковості системи збуту, що спрямована на виявлення найбільш прибуткових видів продукції, та є базою для розробки стратегії позиціонування товарного асортименту підприємства.

Таким чином, розроблення збутової політики підприємства повинно базуватись на результатах аналізу наявної збутової системи [3]. При чому цей аналіз доцільно здійснювати не лише за вказаними вище кількісними показниками, але й такими якісними характеристиками такими як рівень обслуговування, задоволеність і прихильність покупців, результативність комунікаційної політики, правильність вибору сегментів ринку тощо.

Список використаних джерел

1. Загородна О.М. Діагностування проблемних зон виробничо-збутової діяльності за ключовими індикаторами її оцінки // О.М. Загородна, І.В. Спільник. Проблеми та перспективи розвитку теорії і практики обліку, контролю, економічного аналізу і статистики: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. – Тернопіль, 5 грудня 2014 року. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014 - С. 48-50.
2. Економічний аналіз. Навчальний посібник. Серединська В.М., Загородна О.М., Федорович Р.В. – Тернопіль // Астон. -2010. – 538 с.
3. Спільник І.В. Аналіз ефективності збутової діяльності // І.В. Спільник, О.М. Загородна. Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; ред. кол.: В.А. Дерій (голов. ред.) та ін.– Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2016. – Вип. 24. – № 2. – С.130-140.



Цахнев В. Ю.

ст. гр. ОМОм-11,

Науковий керівник: Жукевич С. М., к.е.н, доцент,
кафедра обліку у державному секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет,
м. Тернопіль, Україна

ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ НА МІЖНАРОДНОМУ РІВНІ

Аудиторська діяльність на міжнародному рівні регулюється Комітетом з міжнародної аудиторської практики (КМАП). Він оприлюднює Міжнародні стандарти аудиту (МСА) та положення про аудит та супутні аудиту послуги з метою встановлення на міжнародному рівні єдиної аудиторської практики. Стандарти аудиту – це єдині вимоги щодо порядку здійснення, оформлення, оцінки достовірності інформації, кваліфікації, а також регламентації надання окремих супутніх послуг та підготовки результатів аудиту.

Міжнародні стандарти аудиту мають таку структуру:

1. Суцільні положення;
2. Основні поняття і визначення, що використовуються в стандарті;
3. Суть стандарту;
4. Практичне доповнення.

У кожній країні аудит в тій чи іншій мірі налаштовується місцевими нормативними актами. Вони можуть мати потужність закону або положень, які розробляються органами регулювання або професійними організаціями окремої країни. За своєю формою та змістом Національні нормативи аудиту і супутніх йому послуг, що прийняті в багатьох країнах є різними. Якщо Національні стандарти відрізняються або суперечать Міжнародним стандартам аудиту за деякими його аспектами, то організації – члени Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) мають керуватися зобов'язаннями федерації, які передбачені Кодексом МФБ. Кодексом МФБ передбачено, що організації-члени МФБ повинні дотримуватись принципів діяльності МФБ та включати до своїх національних стандартів аудиту ті принципи, на яких базуються Міжнародні нормативи аудиту, що розроблені МФБ.

Країнам, які є членами МФБ, дозволено приймати Міжнародні нормативи аудиту за національні нормативи на основі поданої заяви, розробленої КМАП.

Аудиторська діяльність в Україні налаштовується Законом України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р., Стандартами аудиту та Кодексом етики професійних бухгалтерів, положеннями Аудиторської палати України та іншими нормативно-правовими актами. В Україні до 31.12.1998 р. діяли непостійні національні нормативи аудиту. Починаючи з 1.01.1999 р. було введено в дію 32 Національні нормативи аудиту, які мали таку класифікацію (табл. 1).

Таблиця 1

Національні нормативи аудиту

1-2	«Вступний матеріал»
3-8	«Відповідальність»
9-11	«Планування»
12-13	«Внутрішній контроль»
14-22	«Аудиторські докази»
23-25	«Використання роботи інших фахівців»
26-27	«Аудиторські висновки та звіти»
28-29	«Окремі вимоги до аудиторських висновків та звітів»
30-32	«Нормативи, які регулюють спеціальні умови проведення аудиту»



За рішенням Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. № 122 в якості Національних стандартів були прийняті Міжнародні Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів.

Для регулювання питань, які не визначені законодавчо, Аудиторська палата України розробляє окремі положення (наприклад, Положення про сертифікацію аудиторів № 16 від 19.11.2002 р., Положення про постійне обов'язкове удосконалення професійних знань аудиторів України від 23.04.2002 р. № 109 тощо) та інструкції.

Важливу функцію відіграють і внутрішньофірмові стандарти аудиту – способи, принципи, методи та прийоми, які опрацьовуються, затверджуються й використовуються визначеною аудиторською фірмою для надання аудиторських послуг та упорядкованості документального оформлення результатів перевірки з метою вдосконалення організації праці аудиторів, контролю за виконанням проведених процедур, підняття якості надання аудиторських послуг та репутації аудиторської фірми.

Список використаних джерел

1. Головач В. В. Відповідальність аудиторів / В. Головач // Аудитор України. – 2012. – № 5. – С. 48–59.
2. Гуцаленко Л. В. Аудит в Україні: розвиток, проблеми та шляхи їх вирішення / Л. В. Гуцаленко, Н. В. Пришляк // Інноваційна економіка : Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2011. – № 1. – С. 97–101.
3. Петрик О. А. Теоретичні засади розвитку національної системи аудиту України / О. А. Петрик, Г. М. Давидов // Аудитор України. – 2012. – № 10. – С. 16–21.
4. Редько О. Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 1. – С. 46–54.

Черешнюк О. М.

к.е.н., старший викладач

кафедра аудиту, ревізії та аналізу

Тернопільський національний економічний університет,

м. Тернопіль, Україна

АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Основою ефективного управління діяльністю підприємства є наявність достатніх та достовірних інформаційних ресурсів, сформованих на основі обґрунтованого системного підходу, а надати необхідну інформацію призначена система обліку, яка охоплює фінансову, управлінську і стратегічну підсистеми. Відтак виникає об'єктивна необхідність проведення аудиту ефективності інноваційної діяльності, як одного з процесів контролю роботи підприємства. При цьому доцільно додатково враховувати особливості сприяння проведення аудиту ефективності інновацій з боку держави, враховуючи галузеві особливості підприємства і його управлінського апарату. Отже, постає питання, як сформувані у належному обсязі облікові та аналітичні ресурси для проведення аудиту ефективності інноваційної діяльності з метою підвищення рівня управління діяльністю підприємства загалом. Оскільки від реалізації інновацій залежить подальше функціонування підприємства, утримання конкурентних позицій на ринку, пошук нових клієнтів та, як результат, збільшення економічних вигод, то дослідження їх ефективного впровадження є одним з ключових моментів контролю за реалізацію проектів. У



світовій практиці аудит ефективності – це об’єктивне і систематичне вивчення програми, діяльності, систем функціонування або управління і процедур організації для надання оцінки визначених цілей, досягнення економії, ефективності та результативності у використанні ресурсів [1, с. 6].

Тому практика діяльності сучасних підприємств визначає аудит ефективності як складову функції процесу управління, однак він не відокремлюється чітко від його інших функцій. На всіх рівнях аудит ефективності та інші функції процесу управління повинні постійно взаємодіяти у безперервному замкнутому циклі. Якщо цикл буде розірвано (наприклад, через відсутність контролю або низькою його ефективністю), то це призведе до зниження ефективності системи управління [2, с. 198]. Іншими словами, його результатом є оцінка економічності, результативності і дієвості використання матеріальних та нематеріальних ресурсів при реалізації інноваційних проектів.

Аудит ефективності припускає отримання самостійної інформації для детальнішого вивчення проблем, шляхом проведення обстежень, інтерв’ю, опитувань, порівнянь з існуючими реалізованими інноваційними проектами. Міжнародна практика показує, що складовою частиною аудиту ефективності має бути аудит достовірності та якості досліджуваної інформації на усіх етапах реалізації проекту [3, с. 341]. Процес організації та проведення аудиту передбачає такі етапи його проведення:

1. Планування (вибір напрямку аудиту, котрий проводиться, визначення його меж, розробка плану і програми проведення аудиту). На цьому етапі відбувається отримання всебічного розуміння інноваційної діяльності, яка перевіряється, цілей і дій, що її досягають. А саме відбувається загальний огляд галузі діяльності господарюючого суб’єкта з метою визначення імовірних ризиків при проведенні аудиту. Також відбувається огляд основних систем, процедур і засобів контролю при впровадженні інновацій; дослідження відповідності інноваційної діяльності стратегічному плану підприємства; огляд відібраних ключових подій на етапі планування, впровадження та реалізації нововведень; підготовка звіту про результати вивчення об’єкта аудиту. На основі цих даних визначаються межі проведення аудиту, його основних цілей, завдань, критеріїв і розробка програми його проведення.

2. Здійснення збору інформаційних ресурсів для проведення аудиту ефективності інноваційної діяльності (збір інформації і фактів, виявлення доказів, формування отриманих результатів). На цьому етапі передбачається деталізоване дослідження та аналіз даних аудиту ефективності діяльності спрямованої на впровадження здобутків науково-технічного прогресу, збір та дослідження фактичних даних аудиту. Також враховують матеріали аудиторських перевірок реалізації попередніх інноваційних проектів з метою виявлення систематичних порушень. Також необхідно застосовувати метод прогнозування, адже аудит ефективності інноваційної діяльності може проводитися ще до завершення реалізації нововведень. На основі отриманої інформації формуються висновки та результати перевірки, рекомендації, відбувається обговорення отриманих даних з керівниками господарюючого суб’єкта та відповідальної особи за проведення інноваційної діяльності.

3. Складання і надання звіту за результатами аудиту ефективності (підготовка проекту звіту, узгодження, внесення на обговорення, надання звіту). Цей етап передбачає підготовку висновків за підсумками проведення аудиту ефективності інноваційної діяльності, підготування і затвердження звіту, його надання у відповідні органи реєстрації.

4. Контроль за виконання рекомендацій аудиту ефективності. Відбувається огляд відповідей на рекомендації проведеного аудиту ефективності інноваційної діяльності, збір та аналіз фактичних даних про виконання рекомендацій аудиту.

Вивчення та аналіз адаптації процедур аудиту ефективності до застосування на підприємствах, що впроваджують інновації з метою вдосконалення реалізації проекту розглядається в напрямку виокремлення універсального підходу і може бути використаний



практикуючими внутрішніми аудиторами з метою підвищення ефективності діяльності на етапі планування, розробки, впровадження та реалізації нововведень.

Список використаних джерел

1. Внутрішній аудит ефективності: методичні засади та практичні аспекти. Навчальний посібник. – К.: «Кафедра», – 2013. – 72 с.
2. Петренко, П. Аудит ефективності: проблеми теорії і правового регулювання / П. Петренко // Економічний аналіз. – 2012. – Т. 11(1). – С. 196–199.
3. Сподарик, В. М. Аудит ефективності – нова форма державного фінансового контролю в Україні / В. М. Сподарик, Н. Ю. Хотнянська // Науковий вісник Ужгородського університету : Серія: Економіка. – Ужгород : ПП «Повч Р.М.», 2010. – Спецвип. 29. Ч.1 : Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці. – С. 338–343.
4. Сафонов, Т. І. Аудит ефективності як складова внутрішнього аудиту в підприємстві [Електронний ресурс] / Т. І. Сафонов // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. Сільськогосподарські науки. – 2014. – Вип. 22(2). – С. 209-213.
5. Каплун, О. Контроль якості проведення аудиту ефективності / О. Каплун, С. Яцишин // Наукові записки. – 2006. – Вип. 15. – С. 282-284. Режим доступу: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/16473>.
6. Хаблюк, Оксана. Аудит ефективності використання бюджетних коштів : проблеми та перспективи [Текст] / Оксана Хаблюк, Світлана Яцишин // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 25-26 листоп. 2010 р.] / редкол. : Я. Д. Крупка, М. С. Пушкар, П. Я. Хомин [та ін.] ; відп. за вип. М. С. Пушкар. – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – Ч. II. – С. 101-106. Режим доступу: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/12795>.

Шафранська Л. Т.

к.е.н., старший викладач,

кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг,

Тернопільський національний економічний університет,

м. Тернопіль, Україна

ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМ КОНТРОЛЮ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ: ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

Вирішення проблем ефективності управління державними ресурсами та здійснення дієвого державного фінансового контролю за діяльністю виконавчої влади, яка використовує суспільні ресурси, надзвичайно актуальні сьогодні. Важливим інструментом забезпечення найбільш повного надходження коштів до державного бюджету та їх раціонального використання, управління державним майном та боротьби зі злочинами у сфері фінансових відносин виступає державний фінансовий контроль, який в провідних країнах світу є пріоритетною сферою розвитку фінансово-бюджетних відносин. Від ефективності його функціонування значною мірою залежить стан фінансової системи держави в цілому.

Процес інтеграції України в міжнародну спільноту поєднується з використанням світової практики, узгодженням національних та міжнародних нормативно-правових актів, використанням міжнародних правових документів.



У практиці зарубіжних країн розрізняються такі поняття як контроль менеджменту та внутрішній аудит. Контроль менеджменту є більш вузьким поняттям, часто він використовується керівниками державних органів для аналізу ефективності функціонування цих органів. Контроль менеджменту націлений на аналіз продуктивності роботи державних службовців, дотримання ними законодавства та норм у своїй поточній діяльності, як зазначається в [4]: «Важливо розглядати контроль менеджменту не як окрему систему, а як механізми контролю, котрі необхідно інтегрувати в системи, що допомагають усьому циклу планування, складання бюджету, управління, обліку та аудиту». Внутрішній аудит (або контроль) поняття більш широке, напрямками діяльності тут виступають перевірка фінансової діяльності та додержання всіх процедур звітності у діяльності державних органів.

Досвід країн з розвинутою економікою, які мають давні традиції державного фінансового контролю (Франція, Німеччина, Великобританія, Австрія, США, Японія), свідчить про те, що структурна організація органів фінансового контролю обумовлена, перш за все, розмежуванням об'єктів контролю та необхідністю створення архітектури горизонтальних та вертикальних владних відносин на основі чіткого розмежування контрольних повноважень. Загально визнаними функціями органів державного фінансового контролю у зарубіжних країнах є: контроль дохідних джерел бюджету; контроль бюджетних видатків; контроль ефективності та законності використання податкових пільг; аналіз нормативно-правових актів, що розробляються та затверджуються, щодо їх відповідності бюджетному законодавству.

Невід'ємне місце у реалізації фінансово-бюджетної політики держави, а також забезпеченні її фінансової стабільності належить державному фінансовому контролю, який являє собою систему здійснення контрольних заходів, організації внутрішнього аудиту, інспектування з метою забезпечення оптимального управління бюджетними ресурсами та державним майном на основі принципів законності, ефективності, економічності, результативності та прозорості [3].

У розвинених країнах світу держава займає провідну позицію в процесах ринкової трансформації, тому державному фінансовому контролю належить одне з перших місць серед систем фінансового контролю. Державний фінансовий контроль характеризується своїми особливостями та методами його проведення в залежності від кожної країни. Найкращим прикладом щодо організації державного фінансового контролю в президентській республіці є Сполучені Штати Америки. Незважаючи на те, що законослухняність у США знаходиться на одному з перших рівнів у світі, державний контроль у галузі фінансів тут здійснюють не лише казначейські служби, а також Головне контрольно-фінансове управління (ГКФУ) Конгресу, Адміністративне бюджетне управління (АБУ) при Президентові США, Управління з добору і розстановки кадрів, Президентська рада у справах боротьби з фінансовими зловживаннями в державних установах («Рада честі та ефективності»), інспектори Федеральної резервної системи, служба внутрішніх доходів (податкова служба) та ін. Основним завданням ГКФУ є проведення перевірок дотримання процедури укладання і виконання державних контрактів, встановлення оцінки і складання оглядів про виконання федеральних програм, проведення спеціальних обстежень та перевірок обґрунтованості цін на продукцію тощо. Суб'єктами контролю є урядові агентства, установи і підприємства сфери оборони, енергетики, сільського господарства, охорони здоров'я, житлового будівництва та ін. з питань державних фінансів, податків, бухгалтерського обліку. Перевіряють законність, доцільність та ефективність здійснених витрат.

По іншому підходять до організації державного фінансового контролю у Франції. Рахункова палата Франції посеред розвинених країн належить до однієї з організаційно найскладніших структур державного фінансового контролю. Керівництво палати затверджує Рада міністрів. До керівного складу палати входять прем'єр-президент (призначається



довічно), генеральний прокурор (виступає в державних інтересах та є посередником між палатою, урядом і судовими органами) та генеральний прем'єр-адвокат. Палата діє на колегіальних засадах. У професійному штаті відомства сім палатних президентів (за галузевими напрямками) та 200 магістратів (юридичні радники, фінансові інспектори, аудитори) [2].

У Швеції, яка є парламентською монархією, головним відомством у справах державного контролю та обліку виступає Державне ревізійне управління. Його метою є досягнення високоякісного управління фінансовою діяльністю. Діяльність Управління характеризується двома напрямками: проведенням щорічних ревізій фінансово-господарської діяльності національних установ і підприємств та ревізій ефективності державних закупівель. На відміну від багатьох інших європейських країн міністерства Швеції не наділені повноваженнями безпосереднього управління урядовими відомствами. Тому Конституція Швеції дозволяє парламенту та уряду мати власні структури контролю державного сектору [2].

Зразком найоптимальнішого підходу до питання використання функцій вищого органу контролю є досвід Бахрейну. Професійними складниками організаційної структури органу Державного фінансового аудиту цієї країни є секції: 1) фінансового аудиту (аналіз загального фінансового стану підприємств та установ; перевірка дотримання положень нормативно-регулювальних документів); 2) аудиту адміністративної діяльності (визначення економічності й ефективності, оцінка якості й кількості наданих послуг; аналіз досягнення об'єктом контролю поставленої мети); 3) аудиту комп'ютерних та бухгалтерських систем.

Особливістю здійснення державного контролю Литви є те, що певні департаменти фінансового аудиту та аудиту ефективності здійснюють перевірку використання коштів Європейського Союзу. Аудит здійснюється у плановому порядку. Обов'язковим є проведення аудиту виключно за постановою парламенту, а не за зверненням одного чи декількох депутатів. Частка видів аудиту в Державному контролі розподіляється приблизно так: 60 % – фінансовий аудит; 30 % – аудит ефективності; 10 % – змішаний аудит (об'єкти – кошти Європейського Союзу, доходи бюджету, зовнішній борг тощо) [1].

В зарубіжних країнах сформувалась ефективна цілісна система державного фінансового контролю. Вона складається із зовнішнього контролю – державного аудиту, який здійснюється незалежним органом державного фінансового контролю (вищим органом державного аудиту) та внутрішнього контролю, який діє від імені виконавчої влади через систему різних органів контролю, міністерств та відомств. Така система ДФК звільняє вищий орган державного аудиту від проведення детальних перевірок рахунків і фінансової звітності суб'єктів, що отримують бюджетні кошти. Спираючись на результати роботи органів внутрішнього контролю, незалежні органи фінансового контролю мають право здійснювати не лише фінансовий аудит, але й перевірки ефективності використання державних ресурсів.

На сьогодні майже у всіх розвинених країнах ці умови досягнуті. Це, в свою чергу, дозволяє активно використовувати аудит ефективності та отримувати незалежну та об'єктивну оцінку ефективності управління державними ресурсами урядом. Впровадження аудиту ефективності в діяльність вищих органів державного фінансового контролю різних країн вимагало відповідних змін в їх організаційних структурах. Так, в Великобританії, Данії, Норвегії, Швеції, країнах Прибалтики та ін. були створені спеціальні підрозділи аудиту ефективності.

Що ж стосується України, то поняття аудиту ефективності є досить новим. Вперше вітчизняні вчені заговорили про аудит ефективності в 2003 році. На сьогодні аудит ефективності в Україні здійснюється двома контролюючими органами держави: Рахунковою палатою та Держаудитслужбою – органом, який підпорядковується Міністерству фінансів. Це, в свою чергу, не відповідає вимогам Лімської декларації керівних принципів аудиту.



Необхідно звернути увагу й на те, що науково-методичні засади організації та проведення аудиту ефективності визначають тільки окремі напрями діяльності і при цьому суттєво відрізняються між собою. А відмінність у підходах до визначення одних і тих же понять (визначення, методів, функцій, об'єктів та ін.) не сприяє підвищенню ефективності управління державними ресурсами.

Система державного фінансового контролю в Україні має ряд проблем та недоліків, які роблять її неефективною, затратною та непрозорою. На сьогодні не створено достатнього правового, інформаційного, організаційного, комунікативного, методологічного та кадрового забезпечення для здійснення державного фінансового контролю. Це все негативно впливає на рівень довіри населення до влади, на розвиток фінансово-бюджетних відносин в Україні, гальмуючи ряд трансформацій у цій сфері.

У цілому ж необхідно визнати, що, не дивлячись на пробіли та недоліки, вітчизняна система державного фінансового контролю розвивається у напрямі, що відповідає міжнародній практиці. Адаптація кращого світового досвіду щодо функціонування системи державного фінансового контролю дозволить суттєво підвищити результативність контрольної діяльності, створити більш потужний інструмент забезпечення держави та суспільства якісною, об'єктивною інформацією, необхідної для підвищення ефективності державного управління й прийняття важливих управлінських рішень на всіх рівнях влади.

Список використаних джерел

1. Бариніна-Закірова, М.В. Зовнішній фінансовий контроль у Литві / М.В. Бариніна-Закірова // Фінансовий контроль. – 2005.
2. Дікань, Л.В. Контроль і ревізія: навч. посіб. / Л.В. Дікань – К.: Знання, 2007.
3. Есманов, О. М. Реформування системи державного фінансового контролю в Україні [Текст] / О. М. Есманов // Бізнес Інформ. – 2012. – № 12. – С. 32–34.
4. Контроль менеджменту в сучасному державному управлінні: деякі порівняльні практики / Пер. з англ. С.Ю. Полянського. - Д.: ДФ УАДУ при Президентові України, Вид-во «Центр економічної освіти», 1999. – 258 с.
5. Хаблюк, О. Аудит ефективності використання бюджетних коштів : проблеми та перспективи [Текст] / Оксана Хаблюк, Світлана Яцишин // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 25-26 листоп. 2010 р.] / редкол. : Я. Д. Крупка, М. С. Пушкар, П. Я. Хомин [та ін.] ; відп. за вип. М. С. Пушкар. – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – Ч. II. – С. 101-106. Режим доступу: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/12795>.
6. Яцишин С. Р. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм: форми та методи / О. Хаблюк, С. Яцишин // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; ред. кол.: С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2011. – Вип. 9. – Частина 1. – С. 351-353. Режим доступу: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/16919>.



Шахбанова М. Т.

магістр, направление «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
Научный руководитель: Камилова Р.Ш., к.э.н, доцент,
кафедра бухгалтерского учета,
ФГБОУ ВО Дагестанский государственный университет
г. Махачкала, Россия

ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ НА РОССИЙСКИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Система внутреннего контроля, функционирующая в предприятии, является залогом эффективной работы предприятия на рынке. Система внутреннего контроля присутствует на каждом предприятии, но, тем не менее, деятельность ее всегда эффективна. На малых предприятиях, существует проблема обеспеченности достаточным квалифицированным персоналом в области организации внутреннего контроля. Крупные организации, обладающие достаточной базой, могут быть плохо управляемы.

С 1 января 2013 г. в России вступил в действие Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» от 06 декабря 2011 г. (далее Закон № 402-ФЗ). Именно с принятием Закона № 402 - ФЗ впервые в системе бухгалтерского учета российских предприятий появилось понятие внутреннего контроля. До принятия данного закона, организация внутреннего контроля носила рекомендательный характер.

Степень сложности организации внутреннего контроля прямо зависит от организационной структуры предприятия, аппарата управления, степени централизации бухгалтерского учета и т.д.

На сегодняшний день на предприятиях России применяются следующие способы организации службы внутреннего контроля:

- 1) создание службы собственными силами;
- 2) частичный аутсорсинг или его еще называют косорсинг;
- 3) аутсорсинг;

Предприятия по своему усмотрению могут выбирать один из способов организации службы внутреннего контроля в зависимости от поставленных целей и затрат, которые предприятие сможет позволить себе при создании данной службы.

Рассмотрим перечисленные способы более подробно. Одним из наиболее используемых способов создания службы внутреннего контроля является создание службы собственными силами предприятия. При создании службы внутреннего контроля управленческий аппарат предприятия самостоятельно нанимают специалистов с определенной квалификацией, и обучают своих сотрудников. Уместность данного способа организации службы внутреннего контроля на предприятиях объясняется тем, что это позволит руководству организовывать эффективный контроль над структурными подразделениями, выявлять резервы производства и наиболее перспективные направления развития предприятия.

Преимуществом этого способа является то, что служба внутреннего контроля действует в нем на постоянной основе, в связи с этим повышается эффективность управления предприятием. Также со стороны инвесторов, всегда будет больше доверия предприятию, в котором действует на постоянной основе служба внутреннего контроля.

Недостатками этого способа организации службы внутреннего контроля являются, высокая трудоемкость работ, связанных с выбором оптимальной формы организации.

Второй подход – это частичный аутсорсинг или его еще называют косорсинг (от англ. cosourcing). В общем случае он представляет собой разделение функций по выполнению



какого-либо бизнес-процесса между персоналом организации и внешними привлеченными исполнителями [3,с.45]. В этом случае такую помощь оказывает аутсорсинговая компания. Аутсорсинговая компания оказывает помощь постоянным сотрудникам службы внутреннего контроля предприятия на основе договора.

Преимуществами данного подхода по организации службы внутреннего контроля являются, возможность привлечения экспертов в разнообразных областях, гибкость в вопросах их привлечения, доступ к современным информационным технологиям и методикам проведения проверок.

Недостатками данного подхода являются, отсутствие полной информации специфики деятельности организации, проблемы с отнесением затрат на расходы для целей налогообложения.

Третий подход – заключение договора с контрагентом, специализирующийся на оказании услуг внутреннего контроля (аутсорсинговая компания). При использовании этого подхода на предприятии будет действовать аудиторский комитет и директор по внутреннему контролю. В их обязанности будет входить сотрудничество с командой привлеченных специалистов и анализ финальных отчетов от них. Аутсорсинговая компания берет на себя проверку: бухгалтерского учета, правильность постановки и ведения бухгалтерского учета, проводит оценку налоговых рисков и рисков потери активов предприятием.

Преимуществами данного подхода по организации службы внутреннего контроля являются:

- 1) отсутствие затрат на создание и содержание собственного внутреннего контроля;
- 2) высокий уровень профессиональной подготовки специалистов; сокращение расходов на обеспечение службы внутреннего контроля;

Недостатками данного подхода являются, отсутствие полной информации о специфике деятельности предприятия, отсутствие систематичности работ по внутреннему контролю.

Проанализировав все подходы по организации службы внутреннего контроля, можно сделать следующие выводы. Исходя из количества затрат как трудовых, так и финансовых, которые понесет предприятие при создании службы внутреннего контроля, первый и второй подход оправдан для предприятий, имеющих разветвленную сеть филиалов, холдингов то есть, для крупных предприятий и корпораций. Для средних и малых предприятий, наиболее оптимальное сотрудничество со специализирующимися организациями, они должны выбрать третий подход.

Российские компании, которым удастся приблизить роль службы внутреннего контроля к настоящим нуждам бизнеса, определяемым текущими экономическими условиями, могут значительно повысить свою реальную стоимость и получить конкурентные преимущества не только на национальном, но и международном уровнях.

Список используемой литературы

- 1.Трофимова, Л.Б. Аудит: теория и практика. Учебник для бакалавров: [учеб.пособие для студ.] / [сост. Трофимова Л.Б., отв. ред., Н.А. Казакова]. – ООО Издательство «Юрайт». – Москва: 2015. – 385 с.
- 2.Петров, А. А. Внутренний контроль хозяйственной деятельности: основные положения [Текст] / А. А. Петров // Экономика, управление, финансы: Материалы III междунар. науч. конф. – Пермь: Меркурий, 2014. – С. 93-101.
- 3.Беспалов, М. Модель внутреннего контроля ведения бухучета и составления бухгалтерской отчетности // Налоговый вестник, № 2. – 2014.– С. 45 -50.



Шкіренко В. В.

аспірантка кафедри аудиту,
ДНВЗ Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана
м. Київ, Україна

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЕТАПИ ВПРОВАДЖЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЕКТІВ

Аналіз ефективності інвестиційних проектів є обов'язковим інструментом моніторингу та оцінки його фактичної ефективності на всіх етапах життєвого циклу. Результати такого аналізу використовуються не тільки для прийняття рішення про доцільність його прийняття та використання, але й для забезпечення контролю за відповідністю фактичної ефективності проекту протягом його реалізації в постінвестиційний період відповідно тієї, що наведена у бізнес-плані.

Фундаментальним дослідженням базових принципів, методів, інструментарію проектного аналізу та теорії інвестиційної діяльності присвячено наукові праці таких українських та зарубіжних вчених як В. Акопян, Л. Батенко, Г. Бірмана, А. Бистрякова, В. Беренс, І. Бланка, В. Верби, П. Віленського, О. Вострякова, О. Гребешкової, Д. Ендивицького, О. Загородніх, О. Кириченка, В. Ковальова, Т. Майорової, А. Маршалла, А. Мертенса, А. Пересади, О. Петухової, В. Савчука, Є. Четиркіна, Н. Чиріка та ін..

Основною проблемою аналізу ефективності інвестиційних проектів є те, що у наукових працях даного аспекту досліджень – оцінки ефективності інвестиційних проектів спостерігається певна диспропорція, як правило, на користь методичного забезпечення попереднього (превентивного) аналізу доцільності інвестування в конкретний проект на передінвестиційній стадії його життєвого циклу. Зазвичай, такий аналіз носить перспективний ймовірнісний характер і слугує базою оцінки інвестиційних переваг при виборі того чи іншого інвестиційного проекту. Методика такого аналізу достатньо повно висвітлена в наукових працях з теорії інвестиційного та проектного аналізу [1, 2, 3, 4]. Проте реалізація інвестиційних проектів не обмежується моментом введення об'єкта в експлуатацію й включає в себе безпосередньо етапи експлуатації та ліквідації.

Як відомо, до моменту придбання інвестиційного проекту (на передінвестиційній та інвестиційній стадіях життєвого циклу проекту) діяльність компанії-інвестора класифікується як інвестиційна [5, с. 145]. Частково процес фінансування інвестиційного проекту (якщо він здійснюється не за рахунок власних коштів, а за рахунок кредитів банку) можна розглядати як фінансову діяльність. На даних стадіях ЖЦП грошові потоки мають від'ємне значення, тобто відбувається їх витрачання. З моменту прийняття в експлуатацію проекту всі доходи, витрати, фінансові результати, грошові потоки обліковуються в межах операційної діяльності без ідентифікації конкретного джерела їх отримання.

Враховуючи відсутність інформаційної бази, питання обліково-аналітичного забезпечення пост-контролю за ефективністю функціонування та експлуатації інвестиційного проекту набуває особливої актуальності. Важливим інструментом посилення такого контролю має стати удосконалення системи управлінського обліку інвестиційних проектів і, зокрема, системи бюджетування.

Таким чином, важливою умовою ефективності реалізації інвестиційного проекту на всіх стадіях життєвого циклу є постійний моніторинг його виконання на основі оперативного, підсумкового та перспективного аналізу. Для цього керівник проекту має визначити процедуру контролю через розроблення послідовності та встановлення періодичності збору необхідної інформації, визначення методики аналізу поточних відхилень фактичних даних від планових показників, прогнозування впливу поточного стану справ на



виконання поставлених цілей. На інвестиційній стадії управління проектом контролюються три його основні кількісні характеристики: термін введення в експлуатацію, обсяг і якість робіт та вартість їх виконання.

Впровадження управлінського обліку та бюджетування з метою контролю за реалізацією інвестиційного проекту на інвестиційній та експлуатаційній стадіях пропонуємо здійснювати за такими етапами (рис.1):



Рис.1. Організаційні етапи впровадження управлінського обліку інвестиційних проектів¹⁹

Отже, запропонована система контролю реалізації інвестиційного проекту на основі відповідних етапів впровадження управлінського обліку передбачає відповідне коригування основних результатів впровадження проекту при зміні інвестиційного середовища та переформатування стратегічних напрямів інвестиційної діяльності підприємства.

Список використаних джерел

1. Акопян В. М. Проблемы инвестиционной оценки и проектирования на предприятиях ГОК России и Армении / В. М. Акопян // Аудит и финансовый анализ. – 2013. – № 2. – С. 197-200.
2. Бычкова С.М. Инвестиционный контроль и аудит в экономических субъектах: монография/ С.М.Бычкова, В. В. Скобара, З. З. Юлдашев . - М.: Издательский дом «Научнаябиблиотека», 2014. – 172 с.
3. Воркут Т.А. Проектный анализ./ Т. А. Воркут – навч. посіб. – К.: Український центр духовної культури, 2010. – 440 с

¹⁹ запропоновано автором



Юнусова Д.А.

к.э.н, доцент

ГАОУ ВО Дагестанский государственный университет народного хозяйства
г. Махачкала, Россия

ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

В настоящее время развитию и совершенствованию внутреннего аудита уделяется большое внимание во всем мире. Так как внутренний аудит является тем инструментом, который повышает эффективность деятельности предприятия.

Задачей внутреннего аудитора является анализ изменений в результате политических событий внешнеэкономической ситуации, прогнозирование убытков от потери одних экономических партнеров и необходимости поиска предприятием иных поставщиков и покупателей. То есть внутренний аудитор непременно касается всех сфер деятельности предприятия.

Зачастую большинство людей считают, что внутренний аудит похож с внешним. А если сказать более точно – внутренний аудитор осуществляет проверку кадровой, правовой и бухгалтерской документации, так же как и внешний. Разница состоит лишь в том, что внутренний аудитор является сотрудником аудируемой организации, а внешний – нет. Но, если мы наглядно рассмотрим информацию Минфина № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности», то увидим, что эта точка зрения не верна.

В первую очередь следует отметить, что внутренний аудит может осуществляться внешними специалистами. В п.18.2. Информации Минфина сказано: «Организация и оценка внутреннего контроля может осуществляться экономическим субъектом самостоятельно или (и) внешним консультантом (в том числе аудиторской организацией)».

Так же стоит отметить, что родоначальником общего внутреннего аудита считается Международный институт внутренних аудиторов США, созданный в 1941 году. Согласно американской концепции, задача внутреннего аудитора – просчитать те риски, которые может ожидать предприятие (они могут быть связаны как с внутренними, так и с внешними причинами).

Сфера деятельности внутреннего аудитора не ограничивается только тем, как решать бухгалтерские вопросы в организациях. Задачей внутреннего аудитора является анализ изменений в результате политических событий внешнеэкономической ситуации, прогнозирование убытков от потери одних экономических партнеров и необходимости поиска предприятием иных поставщиков и покупателей. То есть внутренний аудитор непременно касается всех сфер деятельности предприятия.

До недавнего времени внутренний аудит был обязателен лишь для некоторых категорий организаций (банков, страховых организаций и пр.). Для иных организаций внутренний аудит (контроль) стал обязательным после вступления в силу Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. №402-ФЗ. В частности, в данном законе в ст. 19 сказано следующее: «Экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. Экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя)».

По мнению Минфина, эффективность внутреннего контроля может быть ограничена:



- изменением экономической конъюнктуры или законодательства, возникновением новых обстоятельств вне сферы влияния руководства экономического субъекта;
- превышением должностных полномочий руководством или иным персоналом экономического субъекта, включая сговор персонала;
- возникновением ошибок в процессе принятия решений, осуществления фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета, в том числе составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Фактически в данном случае говорится о том, что создать систему контроля, которая ни при каких обстоятельствах не даст сбой, невозможно.

Можно ли предугадать различные экономические ситуации в будущем (например, введение санкций) – вопрос достаточно сложный. Возможно, на некоторых предприятиях есть гениальные специалисты, которые смогли просчитать вероятность таких событий и их руководство заблаговременно начало искать новые каналы сбыта-поставок. Однако, большинство служб внутреннего контроля скорее всего не смогло этого сделать.

Минфин называет следующие элементы внутреннего контроля:

- контрольная среда;
- оценка рисков;
- процедуры внутреннего контроля;
- информация и коммуникация;
- оценка внутреннего контроля.

Контрольная среда представляет собой совокупность принципов и стандартов деятельности экономического субъекта, которые определяют общее понимание внутреннего контроля и требования к внутреннему контролю на уровне экономического субъекта в целом.

Оценка рисков представляет собой процесс выявления и анализа рисков. Под риском понимается сочетание вероятности и последствий не достижения экономическим субъектом целей деятельности.

Процедуры внутреннего контроля представляют собой действия, направленные на минимизацию рисков, влияющих на достижение целей экономического субъекта.

Коммуникация представляет собой распространение информации, необходимой для принятия управленческих решений и осуществления внутреннего контроля. Например, персонал экономического субъекта должен быть осведомлен о рисках, относящихся к сфере его ответственности, об отведенной ему роли и задачах по осуществлению внутреннего контроля и информированию руководства.

Оценка внутреннего контроля осуществляется не реже одного раза в год. Объем оценки внутреннего контроля определяется руководителем или внутренним аудитором (службой внутреннего аудита) экономического субъекта. Одним из ее видов является непрерывный мониторинг внутреннего контроля. Он может осуществляться руководством экономического субъекта в форме регулярного анализа результатов деятельности экономического субъекта, проверки результатов выполнения отдельных хозяйственных операций, регулярной оценки и уточнения внутренней организационно-распорядительной документации и других формах.

Таким образом, можно отметить, что осуществление внутреннего аудита (контроля) может быть более чем полезно для самой организации и ее учредителей. Так как, работа внутреннего аудитора касается всех сфер деятельности предприятия. Это и проверка эффективности правил построения бюджета, контроллинг, оценка инвестиционных проектов, разработка стратегии по защите активов, контроль за созданием системы мер по минимизации злоупотреблений внутри организации, расследование мошенничества внутри организации, контроль за учетом затрат, анализ контроля качества выпускаемой продукции, оценка контроля качества обслуживания клиентов и многое другое. Приоритетными



направленнями внутрішнього аудиту являються, способствование получение прибыли компанией и сохранность активов.

Список использованных источников

1. Богомоллов А.М. Внутренний аудит: Учебное пособие. – Приор, 2016.
2. Крупченко Е.А., Замышкова О.И. Аудит: Учеб. пособие. – М.: Феникс, 2014.
3. Полисюк Г.Б., Кузьмина Ю.Д., Сухачева Г.И. Аудит предприятия: Учеб. пособие. – М.: Юнити, 2015.
4. Юнусова Д.А. Роль внутреннего аудита в повышении эффективности управления предприятием. УЭПС: управление, экономика, политика, социология. – 2016. – №1. – С.59-61.

Якимова Л. П.

д.е.н., доцент,

професор кафедри обліку і оподаткування,

Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича,

м. Чернівці, Україна

АДАПТИВНІ МЕТОДИ ПРОГНОЗУВАННЯ В СТРАТЕГІЧНОМУ АУДИТІ НЕДЕРЖАВНИХ ПЕНСІЙНИХ ФОНДІВ

Система пенсійного забезпечення нового зразка потребує нові технології аудиту, які надаватимуть зацікавленим особам не лише актуальну інформацію про достовірність показників фінансової звітності недержавних пенсійних фондів (НПФ), а й додаткову інформацію щодо стратегії їхнього сталого розвитку, основних показників стратегічної звітності. У зв'язку з цим перспективним напрямком аудиту НПФ є стратегічний аудит, який має бути спрямованим на забезпечення користувачів повною і достовірною інформацією стратегічного (прогнозного) характеру. Застосування сучасних методів прогнозування в стратегічному аудиті створить підґрунтя для завчасного вживання необхідних заходів щодо зниження негативних наслідків коливань фінансових ринків та національної економіки в цілому. Дані обставини актуалізують створення програмного забезпечення для аналізу фінансової звітності НПФ та прогнозування перспективних тенденцій показників його діяльності.

В даному дослідженні здійснено автоматизацію короткострокового прогнозування діяльності НПФ з використанням адаптивних методів Трігга, Трігга–Ліча та Шоуна. Для адаптивного прогнозування в середовищі табличного процесору MS Excel побудовано шаблони, якість функціонування яких перевірено за даними Відкритого пенсійного фонду «Соціальний стандарт» [1] за період 01.06.2005 – 01.06.2017 р.

Як відомо, метод Трігга (метод згладжування помилок), в основі якого лежить обчислення «контрольного сигналу, що стежить» [2, с. 142], дозволяє із заданим рівнем значущості вказати ступінь неадекватності моделі (прогнозів) статистичним даним. Прогноз здійснюється за звичайною моделлю експоненціальної середньої:

$$\hat{y}_{t+1} = \alpha \cdot y_t + (1 - \alpha) \cdot \hat{y}_t, \quad (1)$$

а для виявлення моменту неадекватності прогнозу обчислюється контрольний сигнал θ_t :

$$\theta_t = \frac{\bar{e}_t}{MAD_t}, \quad (2)$$



де $\bar{e}_t = \alpha \cdot e_t + (1 - \alpha) \cdot \bar{e}_{t-1}$ – середнє експоненціальне зважене відхилення;

$e_t = y_t - \hat{y}_t$ – відхилення (помилка прогнозу);

$MAD_t = \alpha \cdot |e_t| + (1 - \alpha) \cdot MAD_{t-1}$ – середнє абсолютне експоненціальне зважене відхилення.

В реалізованій в середовищі табличного процесора обчислювальній схемі методу Трігга здійснено прогнозування чистої вартості одиниці пенсійних активів (Net Value of a Pension Asset Unit – NVPAU) – це розрахункова вартість одиниці пенсійних активів, що визначається шляхом ділення чистої вартості активів на загальну кількість одиниць пенсійних активів на день підрахунку (зауважимо, що до кінця 2011 р. даний показник мав назву «чиста вартість одиниці пенсійних внесків»).

Для адаптивного прогнозування визначаються наступні початкові значення: прогноз $\hat{y}_0 = 1$, оскільки згідно до Закону України «Про недержавне пенсійне забезпечення» чиста вартість одиниці пенсійних внесків на день надходження першого пенсійного внеску до пенсійного фонду встановлюється у розмірі 1 гривня; помилка прогнозу $e_0 = 0$; середнє абсолютне експоненціальне зважене відхилення $MAD_0 = 0,424$ із співвідношення $\sigma_t \cong 1,25MAD_t$. Під час адаптації з параметром згладжування $\alpha = 0,3$ виявилось, що починаючи з 01.05.2006 модель перестала бути адекватною, оскільки $\theta_{12} = 0,807$, при критичному значенні $\theta_{kp}(0,95;0,3) = 0,71$ [1]. Збільшення параметру згладжування до $\alpha = 0,5$ дозволило отримати значення контрольного сигналу в припустимих межах (рис. 1).

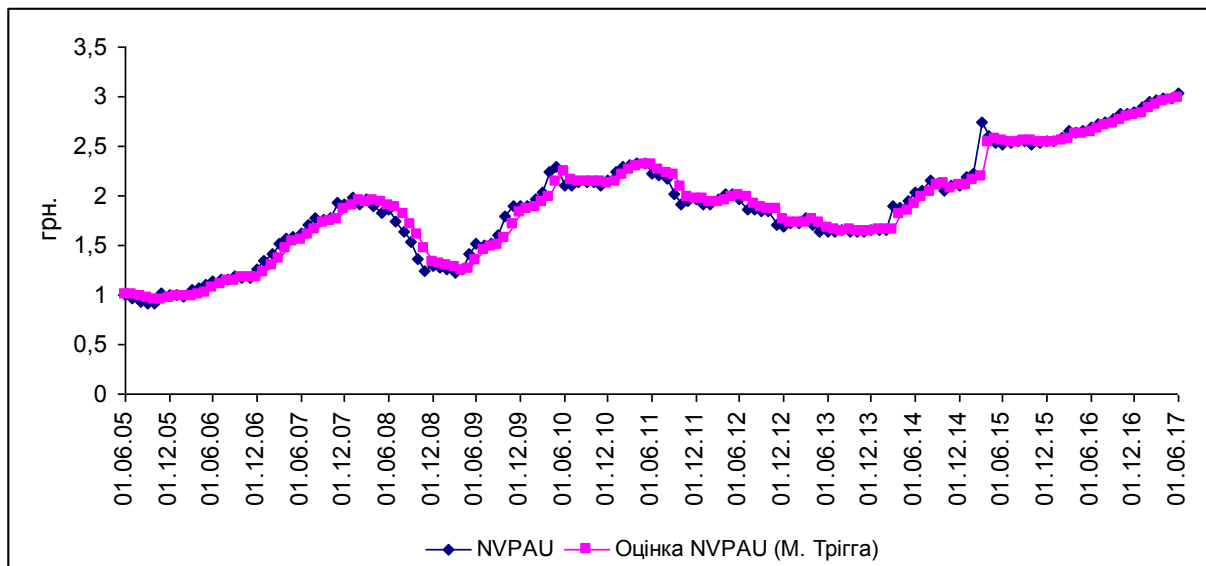


Рис. 1. Адаптивний прогноз методом Трігга (01.06.2005-01.07.2017)

Для оцінки прогностичних можливостей моделі здійснено прогноз на 1.07.17 р., який порівнювався із значенням NVPAU станом на 21 червня 2017 р. (це вважається цілком доречним). Помилка прогнозу $-1,397\%$ є прийнятною.

Разом з тим доцільно застосувати альтернативний метод прогнозування – метод Трігга-Ліча [2, 3], де в якості параметру згладжування використовується абсолютне значення контрольного сигналу $|\theta_t|$:

$$\hat{y}_{t+1} = |\theta_t| \cdot y_t + (1 - |\theta_t|) \cdot \hat{y}_t. \quad (3)$$

За моделлю Трігга-Ліча прогнози адаптуються до змін краще на всьому інтервалі прогнозування. Зокрема, рис. 2 (фрагмент адаптивного прогнозування) ілюструє, що при тому ж параметрі адаптації $\alpha = 0,3$, швидкість реакції моделі на зміни в динаміці процесу



вище. Насамперед, це стосується, так званих, «східчастих змін» (наприклад, 01.03.14) та «випадкових імпульсних відхилень (наприклад, 01.03.2015). У той же час прогноз виявився також заниженим, але помилка прогнозу є меншою $-0,659\%$.

Третій метод, який пропонується для прогностичної системи стратегічного аудиту, – метод Шоуна. Цей метод являє собою модифікацію метода Трігга-Ліча, що полягає в заміні поточного значення $|\theta_t|$ попереднім значенням контрольного сигналу $|\theta_{t-1}|$ (лага). При цьому, як стверджує Шоун, прогноз стає менш чутливим до одночасних раптових стрибків у динаміці показника, у той же час залишаючись досить чутливим до інших більш закономірних змін значень показника [3, с. 63]. Ця особливість проявилася й при адаптивному прогнозуванні NVPAU (див рис. 2): випадкове імпульсне відхилення 01.03.2015 метод Шоуна вловлює гірше ніж метод Трігга-Ліча, але краще за метод Трігга. Разом з тим достатньо сталий тренд NVPAU з початку 2016 р. найкраще моделюється методом Шоуна. Помилка прогнозу становить $-0,657\%$.

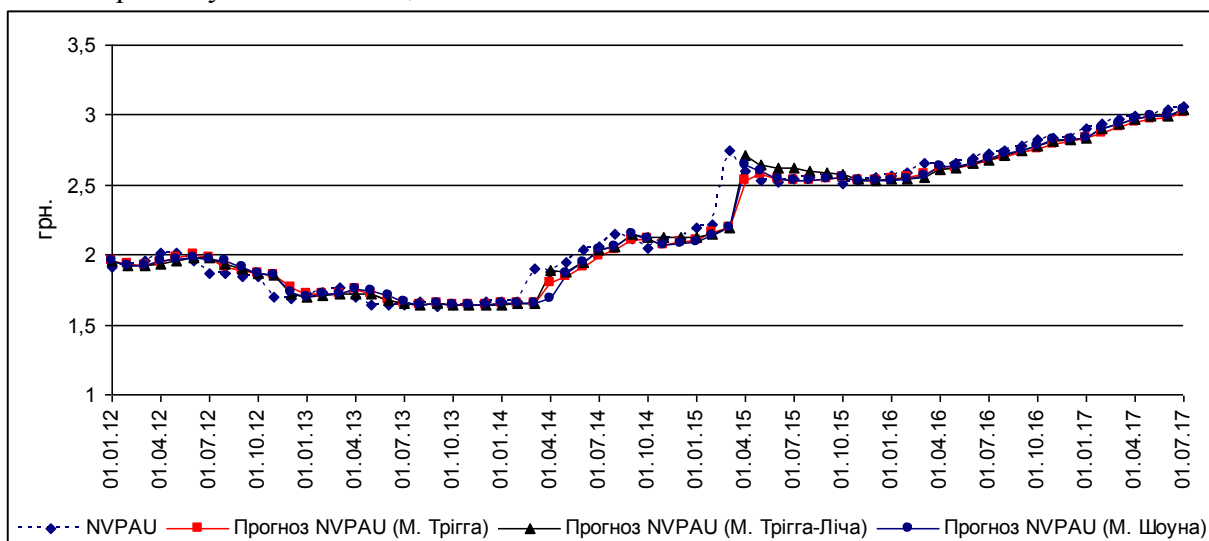


Рис. 2. Прогноз методами Трігга, Трігга-Ліча і Шоуна (01.01.2012-01.07.2017)

Таким чином, відмінною особливістю пропонованих обчислювальних схем прогнозування є те, що вони прості з точки зору програмної реалізації, дозволяють значно скоротити час на виконання операцій, а також дають можливість обробляти істотно нестационарні процеси, що містять як нерегулярні тренди, так і імпульсні стрибки. Вибір методу прогнозування залежить від властивостей динаміки досліджуваного показника, які визначають його прогностичні можливості. Впровадження наведених елементів прогностичної системи стратегічного аудиту дає підстави для реалізації принципу «раннього попередження кризового розвитку», створюючи базис для розробки обґрунтованих рекомендацій щодо усунення поточних відхилень, перш ніж вони набудуть кризового характеру.

Список використаних джерел

1. Таблица значений индекса портфеля Відкритого пенсійного фонду «Соціальний стандарт». [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://kinto.com/ukr/pf/social/itable.html> (дата звернення: 22.06.2017 р.).
2. Моделі і методи соціально-економічного прогнозування: Підручник / Геєць В.М. та ін. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2005. – 396 с.
3. Льюис, К.Д. Методы прогнозирования экономических показателей. – Москва: Финансы и статистика, 1986. – 133 с



6. ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ ТА МОДЕЛЮВАННЯ В ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННІ, АНАЛІЗІ ТА АУДИТІ

Вагабов А.Г.

магістрант

Научный руководитель: Ибрагимова А. Х., к.э.н., доцент,
ФГБОУ ВО Дагестанский государственный университет,
г. Махачкала, Россия

ПРОБЛЕМЫ АВТОМАТИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ

Среди факторов, которые оказывают огромное влияние на деятельность госструктур среди прочего можно выделить информационные технологии. Такие задачи как учет и планирование бюджетов различных уровней, сокращение расходов на государственный аппарат за счет автоматизации многочисленных процессов, развитие информационных сервисов для оказания услуг населению, переход к электронному документообороту и т.д., решаются с помощью информационных технологий.

На сегодняшний день уровень обеспеченности информационными технологиями населения на достаточно высоком уровне. Люди активно пользуются технологиями, что подталкивает государство на развитие технологической базы государственных структур. Однако несмотря на это все же существует проблема доступности информационных технологий. Совсем недавно в России информационные технологии развивались двумя путями:

1. Разработка «самописных» систем.
2. Создание ИТ-решений на платформе уже существующего вендора.

Любой хозяйственной системе присуща система обобщения информации, которая определяется как «Учетная политика».

В состав учетной политики следует включить следующие аспекты [1, с. 358]:

1. Технический
2. Методологический
3. Организационный

Необходимость поиска новых, более эффективных подходов к повышению результативности в техническом аспекте учетной политики обусловлена условиями недостаточной эффективности работы различных подразделений федеральных органов государственной власти. Создание концепции совершенствования ИТ-инфраструктуры направлено на успешное разрешение именно этой проблемы.

Развертывание ИТ-инфраструктуры ставит перед собой следующие цели [2, с. 10]:

1. Автоматизация многих процессов и переход к электронному документообороту в целях сокращения расходов на государственный аппарат
2. Снижение риска фальсификации данных
3. Снижение коррупционного потенциала за счет автоматизации принятия рутинных решений в социальной и экономической сферах.
4. Расширение объема, повышение точности и своевременности информации и вопросов, по которым возможно автоматизированное принятие решений по разработанным



сценариям (правилам, законам, постановлениям и т.д.) без непосредственного участия человека

5. Снижение стоимости средств связи и обработки данных при дальнейшем повышении скорости обмена электронной информацией и скорости ее обработки.

Для автоматизации предприятий государственного сектора необходимы узкоспециализированные системы управления, это отвергает возможность внедрения готовых ИТ-технологий, потому что в госсекторе важное место занимают проблемы сохранения государственной тайны [3, с.54]. Разработка внутренней системы управленческого учета – одна из главнейших задач. Разработка внутренней системы управленческого учета направлена, прежде всего на препятствование разглашению коммерческой тайны. Чтобы каждый гражданин государства мог следить за тем, насколько эффективно ведется управление и распределение средств, как распределяются финансовые потоки, куда идут собранные налоги, на сколько эффективны расходы на содержание системы государственного образования, армии, медицины и других организаций бюджетного сектора.

Информационную систему госсектора можно представить как [4]:

1. Информацию для внутреннего пользования
2. Информацию для внешнего пользования

Процесс внедрения ИТ-технологий в государственный сектор на российском рынке сопровождается многочисленными проблемами, такими как:

1. Низкий уровень доступности сети интернет, что выражается в отсутствии во всех федеральных структурах государственной власти компьютеров с доступом в интернет и современных систем, которые позволили бы эффективно взаимодействовать с информационными потоками.

2. Обширность территории Российской Федерации
3. Недостаточная обеспеченность квалифицированными кадрами, которые способны разрабатывать, налаживать и внедрять автоматизированные системы.
4. Недостаточный опыт по внедрению подобных технологий
5. Некоторое сопротивление чиновников
6. Недостаток выделения денежных средств на развитие ИТ-технологий
7. Неподготовленность кадров для работы с автоматизированными системами учета

Подведя итог, можно сказать, что масштабное внедрение автоматизированных систем управленческого учета в государственный сектор представляется достаточно сложной задачей. РФ способна создать собственную систему учета и оперативного управления бюджетами разных уровней, но только опираясь на мировой опыт создания подобных систем и зарубежные разработки.

Список использованных источников

1. Левитанская И.Г. Проблемы автоматизации управленческого учета в госсекторе // Ежегодник "Виттевские чтения". - 2012. - № 1. - С. 358-360;
2. Козырев С.А. Формирование системы автоматизации управленческого учета / С.А.Козырев, А.М.Попович // Вестник Омского университета. Серия: Экономика. -2012. - № 4. - С. 10-14;
3. Шароватова Е.А. Автоматизация системы бюджетирования и управленческого учета / Е.А.Шароватова, А.В. Самарская // Учет и статистика. - 2013. - № 9. - С. 54-59.
4. Самусева Н. А. Постановка управленческого учета: шаг за шагом / Н. А. Самусева. // Планово-экономический отдел.- 2013. - №2.



Галушка Н. Й.

к.е.н.,

менеджер (управитель) із персоналу ФОП Чубак С.В.

Стецюк Н. Є.

к.е.н.,

бухгалтер КУТОР Тернопільський обласний
клінічний шкірно-венерологічний диспансер,
м. Тернопіль, Україна

ОЦІНКА ЗАБЕЗПЕЧЕНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ДЕРЕВООБРОБНОЇ ГАЛУЗІ ВИРОБНИЧИМИ ЗАПАСАМИ

Ринкові умови господарювання суттєво посилюють вимоги до підвищення ефективності діяльності підприємств усіх галузей економіки, зокрема деревообробної. Функціонування підприємств деревообробної промисловості супроводжується кругообігом ресурсів, значне місце в яких займають запаси. Виробничі запаси є однією з найважливіших складових оборотного капіталу деревообробних підприємств.

Забезпеченість підприємств деревообробної галузі виробничими запасами, їх раціональна структура та ефективне використання обумовлюють безперервність технологічного процесу, а отже, сприяють випуску запланованого обсягу продукції та економії витрат грошових коштів на інвестування в оборотний капітал підприємства. Слід відмітити, що теоретично на підприємстві можна не формувати запаси з метою економії витрат на утримання складів та зберігання виробничих запасів. Але в такому випадку зростає ризик зриву технологічного процесу через нестачу виробничих запасів, а також зростають витрати підприємства на придбання сировини та матеріалів дрібними партіями. Тобто, актуальним є питання визначення оптимального обсягу виробничих запасів на підприємстві.

С.В. Калабухова пише, що саме уніфікована професійна методика оцінки складських виробничих запасів дозволяє керівникові підприємства прийняти стратегічне рішення щодо управління ними [3, с.302]. М.Т. Шендригоренко зазначає, що в умовах систематичних порушень постачальниками договірних зобов'язань аналіз ритмічності постачань набуває першочергового значення. [7, с.12]. Автор слушно стверджує, що виявити порушення строків постачань, а отже своєчасно прийняти відповідні управлінські рішення можливо лише шляхом співставлення фактичних даних, що характеризують надходження матеріалів від постачальників, з даними, вказаними в договорах.

Таким чином, розпочинати оцінку забезпеченості підприємства виробничими запасами слід з вивчення порядку розрахунку потреби підприємства у виробничих ресурсах, обґрунтованості формування портфеля замовлень, умов договорів постачання матеріальних ресурсів. Зазначеного підходу дотримуються Л.А. Богдановська [1, с.315], С.В.Калабухова [3, с.408], Є.В.Мних [4, с.105], П.Я. Попович [5, с.135], Г.В.Савицька [6, с.253]. Проте, в жодній із згаданих робіт не сказано, як саме розраховується та чи інша потреба. Можна лише здогадуватись, що потреба в певному запасі для виробництва, наприклад певного виду продукції має розраховуватись шляхом множення норми витрат цього запасу на обсяг запланованої продукції. На думку Л.А. Богдановської, основою розрахунку потреби підприємства у матеріальних ресурсах є норми їх витрат і норми складських запасів [1, с.315]. Однак самі лише норми витрат матеріалу і норми його складського запасу не можуть відображати потребу підприємства у конкретному матеріалі. Необхідно в даному розрахунку враховувати запланований обсяг виробництва.



Дослідження технологічних особливостей деревообробної промисловості дозволило уточнити порядок розрахунку загальної потреби підприємства у конкретному виробничому запасі (беручи до уваги попит в n -ному виді виробничих запасів за всіма напрямками їх відпуску зі складу на i -й період часу та необхідні для нормального функціонування підприємства складські (резервні) запаси n -ного виду) з урахуванням специфіки облікового забезпечення, що проілюстровано практичним обчисленням ((1), табл.1).

Таблиця 1

Розрахунок загальної потреби необрізних пиломатеріалів на заготовки штучного паркету на місяць ТОВ «Ліском - Шпон»*

Вид виробничого запасу (необрізні пиломатеріали)	Сорт пиломатеріалів											
	1			2			3			4		
	Норма витрат, м ³ /м ³	Плановий обсяг виробництва, м ³	Потреба у виробничому запасі, м ³	Норма витрат, м ³ /м ³	Плановий обсяг виробництва, м ³	Потреба у виробничому запасі, м ³	Норма витрат, м ³ /м ³	Плановий обсяг виробництва, м ³	Потреба у виробничому запасі, м ³	Норма витрат, м ³ /м ³	Плановий обсяг виробництва, м ³	Потреба у виробничому запасі, м ³
Дуб	1,560	100	156	1,720	-	-	1,980	30	59,4	-	-	-
Бук	1,530	90	137,7	1,710	50	85,5	2,010	10	20,1	-	-	-
Граб	1,610	50	80,5	1,780	30	53,4	2,040	80	163,2	-	-	-
Береза	1,590	-	-	1,770	80	141,6	2,070	100	207	-	-	-
Ясень	1,575	70	110,2	1,735	-	-	2,030	50	101,5	-	-	-
Сосна звичайна	1,530	-	-	1,710	10	17,1	1,970	50	98,5	2,240	100	224
Модрина	1,610	-	-	1,955	40	78,2	2,235	-	-	2,500	100	250

* - сформовано автором

Проаналізовано забезпеченість конкретного підприємства виробничими запасами шляхом оцінки повноти та своєчасності їх надходження від постачальників.

$$P_n = VZ_n^i + VZ_{n \text{ склад}}, \quad (1)$$

де P_n – сукупна потреба підприємства в n -ному виді виробничих запасів;

VZ_n^i – потреба в n -ному виді виробничих запасів за всіма напрямками їх відпуску зі складу на i -й період часу;



$VZ_{n \text{ склад}}$ - необхідні для нормального функціонування підприємства складські (резервні) запаси n -ного виду.

Таким чином, забезпеченість підприємства виробничим запасом n -ного виду в днях визначається як частка від ділення фактичного обсягу виробничого запасу n -ного виду у натуральному вимірнику на середньодобові витрати виробничого запасу n -ного виду у натуральному вимірнику (розраховуються як частка від ділення планової потреби в запасі n -ного виду на інтервал постачання цього запасу). Для розрахунку забезпеченості деревообробного підприємства виробничими запасами на основі уточненого алгоритму показник середньодобових витрат пиломатеріалів розрахований шляхом ділення планової потреби в запасі на інтервал постачання; показник забезпеченості у днях розрахований шляхом ділення обсягу фактичного надходження запасу на середньодобовий відпуск у виробництво цього ж запасу. Відхилення у днях розраховано за допомогою порівняння показників забезпеченості запасом та інтервалу його постачання.

Проведене дослідження свідчить, що здійснення оцінки забезпеченості виробничими запасами з врахуванням галузевих особливостей деревообробних підприємств, дає можливість приймати аргументовані та оптимальні управлінські рішення, направлені на уникнення ризику незабезпеченості сировинними ресурсами.

Список використаних джерел

1. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности: Учебник / Л.А.Богдановская, Г.Г.Виногоров, О.Ф.Мигун [и др.]; подбщ. ред. В.И.Стражева. — Мн.: Выш. шк., 1996. — 363 с.
2. Добрянська М.В. Аналіз запасів виробничих підприємств і вироблення пропозиції щодо їх ефективного використання у ринкових умовах / М.В. Добрянська // Науковий вісник НЛТУ України. - Збірник науково-технічних праць. – Львів : РВВ НЛТУ України, 2012. – Вип. 22.07. – С.175–180.
3. Калабухова С.В. Аналітичне забезпечення управління виробничими запасами суб'єктів господарювання / С.В. Калабухова // Економіка та підприємництво: зб. наук. пр. молодих вчених та аспірантів / Відп. ред. І.В. Луняк. - К.: КНЕУ, 2009. - Вип.23. – С.301 – 310.
4. Мних Є.В. Економічний аналіз на промисловому підприємстві / Є.В.Мних. – К.: ІЗМН, 1996. – 236 с.
5. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання: Підручник / П.Я. Попович. – К.: Знання, 2008. – 630 с.
6. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / Г.В. Савицкая.– Мн.: ИП «Экоперспектива», 1997.– 498 с.
7. Шендригоренко М. Т. Методика обліку, контролю і аналізу матеріальних ресурсів (на прикладі гірничовидобувних підприємств м. Кривого Рогу) : автореферат дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / М.Т. Шендригоренко. – К: КНЕУ, 2000.– 19 с.



Комарчук Р.І.

ст. гр. ОДСм – 11

Науковий керівник: Сисюк С. В., к.е.н., доцент,
кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет,
м. Тернопіль, Україна

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ В СИСТЕМІ ІНФОРМАЦІЙНИХ ПОТОКІВ СУБ'ЄКТА ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА

В Україні проведено велику роботу з модернізації правового поля обліку та формування звітності, гармонізації з міжнародними обліковими принципами. Воно характеризується розробкою стандартів, нового плану рахунків та видачею ряду нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік. Поряд з цим, варто вказати на відсутність самої концепції побудови обліку в державному секторі економіки на базі системного підходу, оскільки стратегія модернізації відкриває лише організаційні та технічні заходи такого процесу [1]. Модернізація обліку в державному секторі економіки, відповідно, зумовлює необхідність удосконалення формування як фінансової, так і бюджетної звітності.

При цьому, розглядати фінансову звітність можна не тільки в контексті формування та використання її показників, але й зважаючи на те, як вона впливає на управління, яке її місце в загальній структурі звітності, хто використовує її інформацію та в який спосіб відбувається надання її зовнішнім користувачам [4].

Звітність виступає завершальним етапом облікового процесу і призначена для задоволення інформаційних потреб користувачів, які використовують її як головне джерело інформації про результати діяльності суб'єкта державного сектора.

Смоленюк П. зазначає, що звітність підприємства повинна бути взаємопов'язана між собою, додаючи, що звітні форми, в яких відображено окремі сторони діяльності підприємств, можуть бути достовірними та якісними за умови, що вся система звітності є якісною й об'єктивною [2, с. 36].

Інформаційна місткість фінансової звітності покликана задовольняти потреби її користувачів, які є змінними у часі, і з огляду на ці обставини повинна постійно вдосконалюватися та модернізуватися. Всі ефективні управлінські рішення перед їх прийняттям обов'язково повинні пройти процеси не тільки сальдового, але й поточного аналізу.

Розвиток інформаційного суспільства передбачає посилений та інтенсивний обмін інформацією. Це пов'язано як із збільшенням обсягів інформації, так і з розвитком технологій для зберігання, передачі та обробки інформації.

Розглядаючи установу як відносно самостійну економічну одиницю, необхідно врахувати фактори та умови зовнішнього середовища, тобто користувачів фінансової звітності.

Ефективність рішень, що приймають користувачі, залежить від каналів зв'язку з установою, які забезпечуються процесами подання та оприлюднення фінансової звітності.

Подання фінансової звітності це більш складний процес з огляду на кількість користувачів. Для держави – це передача за допомогою електронної пошти з відповідними цифровими підписами або її фізичне надання органам державної влади за місцем їх перебування. Надання внутрішнім користувачам здійснюється переважно на території підприємства, іншим зовнішнім користувачам – за допомогою листування або використання Інтернет-ресурсів. Склад процесу подання фінансової звітності містить наступні елементи: ідентифікація користувача (тобто визначення користувача, перевірка відповідності критеріям



визначеним законодавством); ідентифікація форми подання (за допомогою використання ЕОМ або друкованої її копії); ідентифікація методів подання (за допомогою поштою, електронними методами передачі інформації або «з рук в руки»); ідентифікація зворотного зв'язку (проявляється в рішеннях користувачів стосовно суб'єкта господарювання або їх бездіяльності по відношенню до нього на основі опрацьованих та аналізованих даних) [4].

Враховуючи вищенаведене, варто зауважити, що подання фінансової звітності відбувається тільки тим користувачам, що виявляють інтерес до інформації, тобто користувачів цікавить лише та частина інформації, спираючись на яку можна сформулювати правильні та ефективні управлінські рішення. Без інтересу важко визначити конкретного користувача. Для кращого розуміння змісту та усвідомлення значення інтересів користувачів фінансової звітності пропонуємо їх групування за певними класифікаційними ознаками, що наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Класифікація інтересів користувачів фінансової звітності

Класифікаційна ознака	Групи
За ознакою суб'єктивності	Особисті, групові, колективні, національні, відомчі, регіональні, загальнолюдські, суспільні
За ступенем важливості	Головні та другорядні
Відносно суб'єкта	Приватні і публічні
За пріоритетністю	Найпріоритетніші, вагомі, поточні, незначні
За часовою ознакою	Поточні, перспективні
За об'єктом інтересів	Майнові, фінансові, інтелектуальні, режиму праці та вільного часу, комфортності та безпеки праці, морально-етичні ін.
За формою реалізації	Явні та приховані
За ставленням до закону	Законні та незаконні (злочинні)
По відношенню до суб'єкта управління	Абсолютного контролю, відносного контролю, участі у контролі, спостереження

Класифікація дозволяє більш глибоко пізнати сутність явищ та процесів. Стосовно суб'єкта інтерес користувачів фінансової звітності можна визначити як приватний та публічний. Такий поділ зумовлений внутрішнім переконанням та можливостями в реалізації як економічної, так і соціальної функції.

Місце процесу формування та подання фінансової звітності в структурі інформаційних потоків належить фінансовому обліку та направленістю на користувачів фінансової звітності. Це буде одновекторний інформаційний потік, що забезпечує рішення користувачів, які проявляються у зворотному зв'язку.

Організацію інформаційних потоків слід розглядати не саму по собі, а в межах механізму їх управління, за допомогою якого можна отримати необхідний релевантний інформаційний ресурс. Механізм управління інформаційними потоками це вся система надбудов інформаційних елементів, які обслуговують економічні процеси. Це теоретична надбудова у практичному функціонуванні інформації, що створюється або використовується підприємством. Внутрішнє призначення управління інформаційними потоками це забезпечення єдності інформації і управління.

Ціллю управління інформаційними потоками є забезпечення внутрішніх і зовнішніх користувачів необхідною для них інформацією, враховуючи відповідні критерії – достовірність, повноту та неупередженість, думку аудитора. Внутрішня сторона



аналізованого управління спирається на організаційні та адміністративні методи управління, а зовнішня – на економічні. При управлінні інформаційними потоками використовуються власні, внутрішні ресурси для виявлення невикористаних резервів і залучається зовнішні фінансові та інші ресурси.

Список використаних джерел

1. Лучко М. Р. До питання складання консолідованої фінансової звітності в державному секторі економіки [Текст] / М. Р. Лучко // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 10-11 жовт. 2014 р.] / редкол. : З. В. Задорожний, В. А. Дерій, М. Р. Лучко [та ін.] ; гол. ред. З. В. Задорожний. - Тернопіль : ТНЕУ, 2014. - С. 131-134.
2. Смоленюк П. Звітність підприємств як інформаційний продукт/ Петро Смоленюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 10. – С. 35 – 39.
3. Лучко М. Р. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами [Електронний ресурс] : навч. посіб. / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. - Тернопіль : ТНЕУ, 2016. - 360 с. - До 50-річчя ТНЕУ.
4. Яцко М.В. Процеси подання та оприлюднення фінансової звітності: змістовне наповнення понять / М.В. Яцко // Зб. наук. пр. Луцького національного технічного університету. Вип. 9(33). – Ч.3. – Редкол.: відп. ред. д.е.н., професор Герасимчук З.В. – Луцьк, 2012. – С. 538-546.

Лемеш В.Н.

к.э.н., доцент,

кафедра бухгалтерського учета, анализа и аудита,

в отраслях народного хозяйства

УО «Белорусский государственный экономический университет»,

г. Минск, Республика Беларусь

НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ ПРИМЕНЕНИЯ КОМПЬЮТЕРНЫХ ТЕХНОЛОГИЙ ПРИ АУДИТЕ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Мировые тенденции в области автоматизации различных процессов и сфер деятельности свидетельствуют об активизации разработок компьютерных программ, в том числе в области аудиторской деятельности. Республика Беларусь, находясь в центре Европы, не осталась в стороне от происходящего и проводит определенную работу в этом направлении. В республике приняты и действуют Национальные правила аудиторской деятельности «Аудит в условиях компьютерной обработки данных», утвержденное постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 18.12.2002 г. № 163. Данные правила определяют действия аудиторской организации, аудитора, осуществляющего деятельность в качестве индивидуального предпринимателя (далее – аудитор), при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в условиях компьютерной обработки данных, применяемой у аудируемого лица. Они:

– определяют особенности проведения аудита в условиях компьютерной обработки данных;

– устанавливают основные требования к специалистам, выполняющим аудит в условиях компьютерной обработки данных;



– определяют особенности планирования и документирования аудита в условиях компьютерной обработки данных.

Однако в практической деятельности аудитора использование средств автоматизации значительно шире и предполагает, как минимум, использование информационных ресурсов в зависимости от источника получения сведений о деятельности аудируемого лица из следующих источников:

1) внутренние информационные ресурсы – это сведения об объекте аудита, получаемые непосредственно от аудируемого лица, из его программ автоматизации учетных процессов и формирования отчетных данных (программы бухгалтерского учета 1-С бухгалтерия, Гедемин, Нива, Галактика и др.), других программных продуктов, используемых непосредственно при формировании учетных данных. К числу таких программ можно отнести специализированные программные продукты в области обработки путевых листов, начисления заработной платы, автоматизации документооборота непосредственно у аудируемого лица (например, отчетов внутренних аудиторов), списки связанных сторон в соответствии с требованиями Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2016 г. №104, управленческая отчетность и др. Таким образом, к внутренним информационным ресурсам в аудиторской деятельности относится информация, создаваемая (формируемая) непосредственно аудируемым лицом как при создании и обработке первичных учетных документов (товарные и товарно-транспортные накладные, электронные счета-фактуры по налогу на добавленную стоимость, лимитно-заборные карты, сводные регистры аналитического и синтетического учета, бухгалтерская, налоговая и статистическая отчетность);

2) внешние информационные ресурсы – это различного рода интернет ресурсы, позволяющие получить из внешнего источника (от третьего лица) информацию о деятельности аудируемого лица. Например:

– при анализе договоров и договорной работы уточняется, кто у аудируемого лица контролирует сведения, содержащиеся в реестре коммерческих организаций и индивидуальных предпринимателей с повышенным риском совершения правонарушений в экономической сфере, формируемом в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 23.10.2012 г. №488 [1, с. 22] и размещаемом на официальном сайте Министерства по налогам и сборам www.nalog.gov.by;

– при работе с документами партнеров с использованием товарных и товарно-транспортных накладных анализируется, как и кто у аудируемого лица контролирует сведения, содержащиеся в электронном банке данных бланков документов и документов с определенной степенью защиты и печатной продукции, который позволяет получать полные сведения об изготовленных, реализованных, признанных недействительными и хранимых бланках документов, документах и печатной продукции, включая бланки товарно-транспортных и товарных накладных, в разрезе пунктов реализации, складов, налоговых органов, субъектов хозяйствования и использовать данные сведения для проверки бланков накладных на предмет их принадлежности и действительности (отсутствие признака «Недействительно»);

– при проверке лицензионных видов деятельности через сайт лицензирующего органа;

– при выполнении аналитических процедур для получения сведений об информации, содержащейся в бухгалтерских записях и документах аудируемого лица. К этой категории относятся сведения из статистических сборников, размещаемых на сайте Национального статистического комитета Республики Беларусь и отраслевых министерств и ведомств,



других органов государственной власти и управления, аналитические справки, сообщения в средствах массовой информации и другие;

3) создаваемые аудиторской организацией информационные ресурсы – это документация, которая формируется непосредственно аудитором на всех стадиях аудита.

В данном случае речь идет о специализированных программных продуктах для работы аудитора. При их создании должны соблюдаться принципы, основными из которых, по мнению Г.А. Куликовой, являются:

1) для создания общесистемной части:

- комплексность;
- единая система хранения информации;

2) для создания контролирующей части:

- минимум риска появления аудиторской ошибки;
- минимальный, но достаточный ввод исходных данных;
- единство и согласованность схем формирования аудиторского отчета;

3) для создания советующей части:

- сопоставимость результатов;
- целенаправленность результатов;
- минимум неопределенности результатов [2, с. 25].

ООО «Эксперт-Эко» первой в Республике Беларусь разработала и представила два специализированных продукта в области технологии аудита – программное обеспечение «Документация аудитора» и СППР «Аудит» [3].

Программное обеспечение «Документация аудитора» позволяет аудитору формировать рабочие документы с «привязкой» к действующим нормативным правовым актам в области бухгалтерского учета и отчетности, налогообложения и др. аспектов, связанных с формированием учетной и отчетной информации.

Программное обеспечение СППР используется на стадии подготовки и заключения договоров. Позволяет рассчитать аудиторский риск и существенность, а также обосновать стоимость аудиторских услуг по такому договору.

Применение аудиторскими организациями Республики Беларусь рассматриваемых программных продуктов весьма незначительно из-за стоимости. Например, из членов ассоциации аудиторских организаций Республики Беларусь, только четыре используют данные программы.

Следует отметить, что приведенные программные обеспечения практически не рекламируются, поскольку не являются основными в коммерческой деятельности ООО «Эксперт-Эко».

В настоящее время в Республике Беларусь ни при подготовке аудиторов, ни при повышении квалификации аудиторов никогда и никак не анализировались не только зарубежные разработки в области автоматизации процесса аудита, но и отечественное программное обеспечение «Документация аудитора» и СППР «Аудит».

Кроме того, сегодня невозможно представить работу аудитора без использования справочно-правовых систем (СПС), СПС – система юридически обработанной и оперативно обновляющейся правовой информации в сочетании с поисковыми и иными сервисными программными инструментами, в том числе с подборкой аналитических материалов, справочников курсов валют и др. На рынке Республики Беларусь сегодня предлагаются справочно-правовые системы КонсультантПлюс, ЮСИАС, Эксперт, Эталон.

Таким образом, анализ рынка средств автоматизации аудиторской деятельности в Республике Беларусь показал, что он находится на очень низком уровне и не отвечает требованиям текущего времени. В связи с этим рекомендуем усилить работу по популяризации программных продуктов в области аудиторской деятельности при подготовке



аудиторів и при повышении их квалификации, что позволит повысить качество аудита, снизить трудозатраты, обеспечить конкурентоспособность аудиторів, как на отечественном так и расширяющемся в рамках Евразийского экономического союза единого рынка аудиторских услуг.

Список использованных источников

1. Лемеш, В.Н. Практический аудит : пособие / В.Н. Лемеш, В.А. Березовский, А.В. Бунь, Е.П. Глинник. – Минск : Амалфея, 2017. – 388 с.
2. Автоматизированные информационные технологии в аудиторской деятельности: Учебное пособие / Под ред. Г.А. Куликовой. – Брянск: Издательство «Новый проект». – 2016. – 94 с.
3. Гавриленко, А.А., Новикова Ю.А. Оценка качества аудита на основе объективных критериев // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 6. – С. 250-253.

Лукановська І. Р.

к.е.н., старший викладач

кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг,

Тернопільський національний економічний університет,

м. Тернопіль, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ З ВИКОРИСТАННЯМ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ

Характерною рисою організації обліку виконання бюджетів є те, що органи Державної казначейської служби України (далі – ДКСУ) донедавна вели його та формували звітність про виконання бюджетів, відповідно до розроблених ними ж плану рахунків і порядку його застосування, інструкцій з обліку доходів і видатків (використання коштів загального й спеціального фондів бюджетів) та інших інструктивних документів. Зараз ці повноваження покладені на Міністерство фінансів України.

Як і у виробничій сфері та бюджетних установах, так і в органах Державної казначейської служби, організація обліку виконання бюджетів включає в себе такі тісно пов'язані між собою етапи: методичний; технічний; організаційний (рис. 1).

Етапи організації обліку виконання бюджетів	
	Зміст
1. Методичний	Вибір системи способів і прийомів обліку (базується на 8 елементах бухгалтерського обліку: баланс, звітність, інвентаризація, оцінка, рахунки, подвійний запис, документування).
2. Технічний	Вибір форми обліку (на даний момент – це комп'ютеризована форма). Складовими цього етапу також є встановлення переліку облікових реєстрів і побудова логічної схеми відображення інформації в них.
3. Організаційний	Організація управління бухгалтерською службою та працівниками (розподіл повноважень, облаштування робочих місць, нормування праці тощо).

Рис. 1. Склад і зміст етапів організації обліку виконання бюджетів²⁰

²⁰ Примітка: узагальнено з урахуванням [1].



Використання сучасних інформаційних технологій в галузі бухгалтерського обліку, особливо обліку виконання бюджетів в органах Державної казначейської служби України, безпосередньо впливає на його організацію. Це проявляється у структурі мережі та логіці руху облікової інформації (документації), повноваженнях працівників, специфіці документопотоків і захисту баз даних.

Зокрема, визначальною рисою організації обліку виконання бюджетів є використання системи АС «Казна» та впровадження віддаленого доступу клієнтів Казначейства через Програмно-технічний комплекс «Клієнт банку – банк / Клієнт казначейства – казначейство».

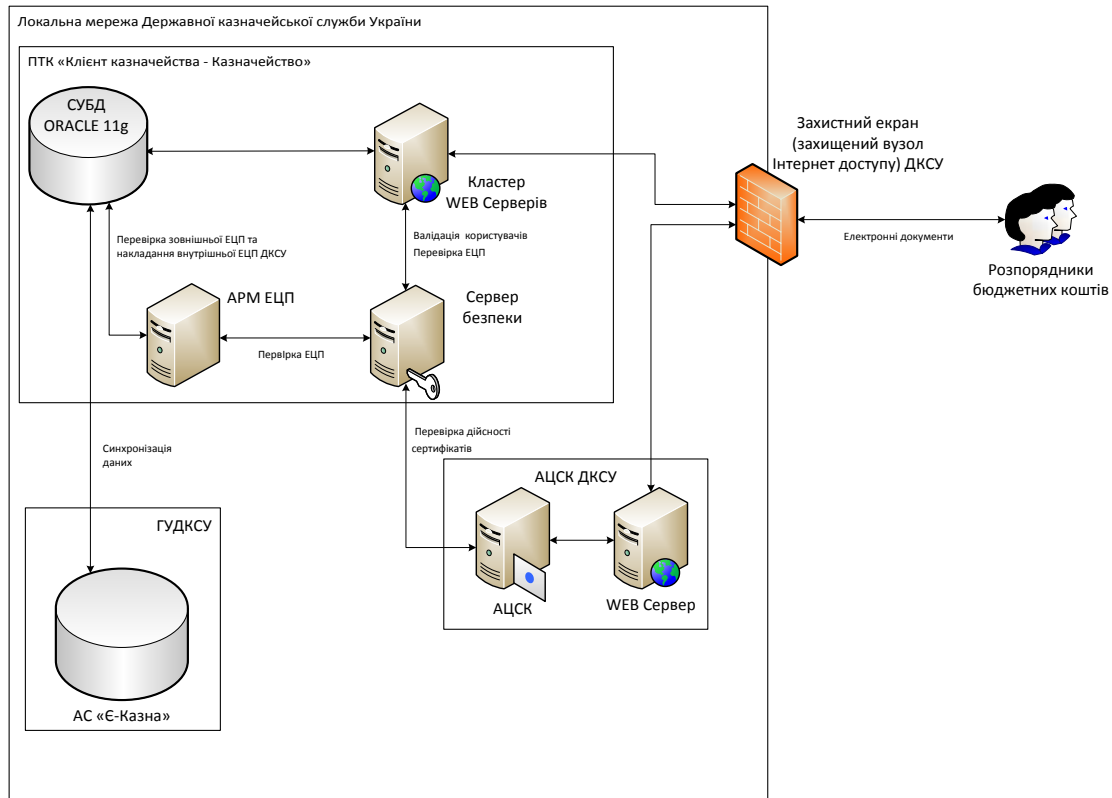


Рис. 2. Архітектура системи обліку виконання бюджетів в органах ДКСУ ²¹

При організації підключення до системи користувачі (клієнти – розпорядники бюджетних коштів) повинні спочатку подати заявку та належним чином оформити договір.

Використання автоматизованих систем забезпечує створення єдиного інформаційного простору, що охоплює всі ділянки та всіх учасників бюджетної сфери. Ядром побудови єдиного інформаційного простору бюджетної сфери є повна автоматизація процесу касового виконання бюджету, що забезпечує оптимізацію комплексного бюджетного обліку, фінансового контролю і ефективне управління державними фінансовими ресурсами [2].

Інформаційне забезпечення обліку виконання бюджетів спрямоване на облікове відображення операцій за розділами:

- облік ресурсів бюджетів;

²¹ Примітка: джерело: Офіційний сайт Державної казначейської служби України: Презентація Програмно-технічного комплексу «Клієнт банку – банк / Клієнт казначейства - казначейство» [2]



- облік доходів бюджетів;
- облік видатків бюджетів;
- облік операцій з кредитування;
- облік операцій з фінансування бюджетів.

Основними вимогами, які повинні бути забезпеченні при використанні комп'ютеризованої інформаційної системи повинні бути: якнайповніша реалізація управлінським запитів у відповідні терміни та з відповідними якісними параметрами; застосування найбільш ефективних технологій збору, реєстрації, передачі, зберігання, обробки і подання інформації; надійний захист інформації від несанкціонованого доступу; надійність та висока адаптивність комп'ютерних мереж [3].

Сучасні автоматизовані інформаційні технології орієнтовані спростити складність та різноманітність виконуваних органами казначейства задач. Їх основним призначенням є узгодження та забезпечення взаємодії органів казначейства усіх рівнів між собою, а також з іншими учасниками бюджетного процесу, оперативне інформаційне забезпечення, автоматизація основних процесів, організація систем зв'язку та передачі даних. Структура інформаційно-обчислювальної системи органів ДКСУ залежить від внутрішньої організаційної структури, нормативно-інструктивної бази, а також від характеру виконуваних функцій та завдань, що вирішуються. Кожен з цих факторів безпосередньо впливає на організацію інформаційно-обчислювальної мережі казначейської системи.

Список використаних джерел

1. Єфименко, Т. І. Бухгалтерський облік та звітність виконання бюджетів : навч. посіб. / Л. В. Гізатуліна, Н. І. Сушко, С. І. Харченко та ін. ; за заг. ред. Т. І. Єфименко. – К. : ДННУ «Акад. фін. Управління», 2014. – 742 с.
2. Офіційний веб сайт Державної казначейської служби України: Презентація Програмно-технічного комплексу «Клієнт банку – банк /Клієнт казначейства - казначейство». – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua/main/uk/publish/category/248077>.
3. Хорунжак, Н. М. Модернізація системи обліку бюджетних установ на основі комп'ютерних технологій: умови та принципи / Н. М. Хорунжак // Сталий розвиток економіки. – 2013. – №3 (20). – С. 251–256.

Лукаsevич П.А.

аспірант

Рожелюк В.М.

д.е.н., доцент,

кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг

Тернопільський національний економічний університет,

м. Тернопіль, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ПОКАЗНИКІВ ДЛЯ ЗДІЙСНЕННЯ АНАЛІЗУ ЕФЕКТИВНОСТІ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Фактори підвищення ефективності операційної діяльності підприємств вважається одним із ключових аспектів їхньої фінансово-економічної діяльності. Особливої актуальності набуває дана проблема в умовах кризової економіки, оскільки наявні фактори вимагають жорстких заходів до скорочення витрат та забезпечення максимальної віддачі від виробництва за мінімальних інвестиційних впливань. Для ефективного управління діяльністю



підприємства необхідно проводити не тільки поглиблений аналіз всього фінансового стану, але й усіх структурних підрозділів зокрема. Операційна діяльність підприємства пов'язана із діяльністю, що приносить дохід компанії та іншою діяльністю, крім інвестиційної та фінансової [1].

Ефективність операційної діяльності – це складне явище, яке базується на поєднанні і взаємодії чотирьох факторів – робочої сили, основних засобів, предметів праці і землі.

Система показників для здійснення аналізу ефективності операційної діяльності не є однотипною для всіх підприємств та може вибиратися керівництвом підприємства в залежності від ряду параметрів, а саме: величина підприємства, рід та сфера діяльності, обрана політика управління підприємством та форма власності.

На даний час, існує багато відомих співвідношень показників, проте проблемним залишається питання вибору з великої кількості тих, які здатні ефективно оцінити стан операційної діяльності, а не «маскувати» результати, порівнюючи їх із загальностановленими стандартами, оскільки за умов ведення приватного бізнесу, не можна прирівнювати навіть дві конкурентні компанії, адже кінцевий їхній прибуток є різний. Отже, базою для проведення аналізу ефективності операційної діяльності підприємства є конкурентне ринкове середовище, без аналізу якого не можна проводити внутрішній моніторинг операційної діяльності.

Аналіз ефективності операційної діяльності здійснюється з метою подальшої розробки управлінських дій, спрямованих на підвищення ефективності операційної діяльності. Для цього ставляться задачі уточнити релевантні поняття, розробити модель комплексних показників для оцінки ефективності операційної діяльності для різних типів підприємств [2]. З цією метою здійснюється визначення початкових умов, які за своїм походженням можуть бути як постійними так і змінними, а також зовнішніх та внутрішніх факторів, до перших – відносяться: постачальницька, збутова та торгівельна діяльність, до других – стан технічного обладнання, обсяги виробництва, кваліфікація працівників та їхній трудовий потенціал.

До основних джерел інформації при проведенні аналізу ефективності операційної діяльності відносять дані фінансової звітності Ф.1 «Баланс», Ф.2 «Звіт про фінансові результати», дані синтетичного і аналітичного бухгалтерського обліку та ін. супроводжуючі документи. Проте, дані документи не забезпечують повноти інформаційних даних для проведення комплексної оцінки ефективності операційної діяльності підприємства.

Чітке розмежування результатів за видами операційної діяльності має важливе значення для управлінської діяльності підприємства. Використання методики розподілу отриманих результатів за видами операційної діяльності є перспективним напрямом розвитку системи обліку, оскільки дасть змогу отримувати оперативну інформацію про результативність діяльності підприємства в розрізі її окремих видів.

Проаналізований обсяг літературних джерел дає підстави стверджувати, що в економічній практиці не існує єдиного підходу до формування комплексної системи показників для проведення аналізу ефективності операційної діяльності підприємства. Можливим варіантом вирішення існуючої проблеми є проведення умовного поділу всіх показників на групи згідно різних підходів науковців, які здійснюють дослідження в даній сфері (рис. 1).

Проте, багато науковців стверджують, що не можна абсолютизувати конкретну групу, оскільки кожна система показників має свою абсолютну похибку і може дати тільки приблизні результати, а при наявності змін факторів впливу зовнішнього середовища імовірність правильності кінцевих результатів може знижуватися до 70%.

Зарубіжні дослідники, в подібних ситуаціях, використовують кореляцію на фактори ризику, проте, у вітчизняному економічному середовищі їх майже неможливо визначити. Ми підтримуємо підхід В.В. Александрова, що для вітчизняних підприємств найбільш



оптимальним виступає матричний підхід аналізу ефективності операційної діяльності підприємства, який умовно можна поділити на чотири блоки (рис. 2).



Рис. 1. Підходи до формування комплексної системи показників оцінки ефективності операційної діяльності підприємства [3-7]

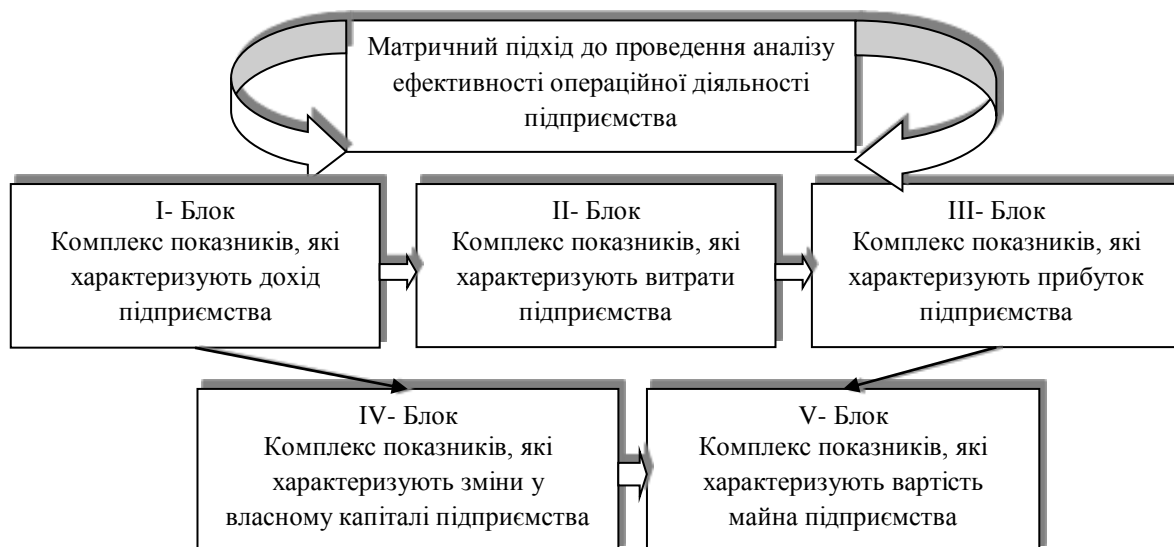


Рис. 2 Матричний підхід до проведення аналізу ефективності операційної діяльності підприємства [2]



На нашу думку, для проведення аналізу необхідно побудувати узагальнюючу систему показників ефективності операційної діяльності підприємства, яка б дала відповідь на поставлені завдання та найбільш ґрунтовно аналізувала основні параметри ефективності діяльності підприємства в цілому та в розрізі за диференціацією діяльності.

Список використаних джерел

1. Технічна енциклопедія. TeachTrend. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://techtrend.com.ua>
2. Александров В.В., Курячий В.С. Формування системи показників оцінки ефективності операційної діяльності підприємства. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPI-Press/20642/1/vestnik_KhPI_2015_59_Aleksandrov_Formuvannia_systemy.pdf
3. Шеремет А. Д. Сайфулин Р. С. Методика фінансового аналізу. – М.: Бизнес, 2005 р. – 760 с.
4. Економічний аналіз: Навч. Посібник / М. А. Болюх, В.З. Бурчевський, М. І. Горбаток та ін.; за ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. – Вид. 2-ге, перер. і доп. – К.: КНЕУ, 2003. – 556 с.
5. Экономический анализ. Савицкая Г. В. 11-е изд., испр. и доп. – М.: Новое знание 2005. – 651 с
6. Олексюк О. І. Економіка результативності діяльності підприємства: [Текст] монографія / О. І. Олексюк. – Міністерство освіти і науки України, ДВНЗ “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”. – Київ, КНЕУ, 2008. – 362 с.
7. Кузьомко В. М. Управління ефективністю (результативністю) потенціал підприємства: [конспект лекцій] / В. М. Кузьомко. – К.: КНЕУ, 2011. – 21 с.

Мартинюк Р. Ф.
студент III курсу

Науковий керівник: Шматковська Т. О., к.е.н., доцент,
кафедра обліку і аудиту,

Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки
м. Луцьк, Україна

ЩОДО ПРОБЛЕМАТИКИ ФОРМУВАННЯ БЕЗПЕКИ АВТОМАТИЗОВАНОГО ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ

За реалій сьогодення основна передумова успішності ведення бізнесу – це використання автоматизованих систем обліку, аналізу та аудиту інформаційних ресурсів. Застосування передових технологій в цьому напрямі створює нові можливості для розвитку бізнесу та оптимізації бізнес-процесів, також це сприяє підвищенню продуктивності праці та зростанню рентабельності використання ресурсів, формує передумови для вдосконалення якості управління бізнесом тощо [1; 2].

Автоматизовані облікові системи є найефективнішим інструментом гарантування економічної безпеки підприємства.

Гарантування безпеки облікового процесу автоматизованим шляхом відбувається завдяки виконанню таких завдань:

– дотримання суб'єктами господарювання правових відносин, вимог, норм і правил організаційного та технічного характеру стосовно обробленої інформації;



- використання лише сертифікованого програмного забезпечення;
- контролювання процесу захисту інформації;
- архівування інформації на внутрішньо підприємницьких серверах або на флеш-носіях тощо;

– захист доступу до внутрішньо підприємницької інформації шляхом кодування.

Недотримання перелічених завдань можуть спричинити: витік інформації, втрату інформації, підроблення (викривлення) інформації, порушення роботи автоматизованих систем [2]. Кожен із можливих результатів невиконання поставлених завдань спричиняє вагомий негативний вплив на підприємство та фінансові втрати.

Використання повністю автоматизованих систем обліку підвищують інформаційну безпеку підприємства, оскільки така обробка інформації не потребує стороннього втручання в процесі своєї роботи, лише на етапі внесення інформації, а отже будь-яке втручання в роботу системи можна розцінювати як хакерську атаку або ж саботування роботи підприємства працівниками. У такому випадку простеження точки доступу та відповідальних за неправомірні дії є набагато простішим.

З метою перестороги від викривлень інформації на стадії її внесення до автоматизованої системи використовують такі методи: розподіл обов'язків, нагляд, зміна посад. Використання розподілу обов'язків обумовлює використання двох або більше працівників для внесення та зберігання інформації; таким чином нівелюється ризик несанкціонованого внесення інформації. Застосування нагляду за роботою персоналу є ефективним проте неоперативним, оскільки, лише після виявлення проблеми дає змогу виявити відповідального, але не у момент нанесення шкоди. Зміна посад працівників, які працюють із системою, має двоякий характер: позитивний на безпеку автоматизованої системи, та негативний на швидкість облікового процесу через недостатню обізнаність робітника у нових обов'язках.

Відповідальність за гарантування інформаційної безпеки несе головний фахівець з безпеки, який звітує про фази життєвого циклу автоматизованих систем обліку безпосередньо керівнику.

Досить складним є гарантування інформаційної безпеки підприємства у випадку коли на підприємстві наявна лише часткова автоматизація обліку. У такому випадку досить складно встановити причину невідповідності та неточності даних, оскільки неможливо встановити на якому етапі була допущена помилка, та хто несе відповідальність за викривлення інформації. Тому при частковій автоматизації обліку найефективнішим буде використання розподілу обов'язків та нагляду задля гарантування безпеки облікового процесу, так як зміна посад працівників буде мати лише негативний вплив.

У випадку, якщо ведення обліку на підприємстві знаходиться в незадовільному стані, використання автоматизованих систем обліку не лише прискорить процес обробки інформації, але й впорядкує та покращить його [3].

Досить важливим є не лише гарантування безпеки автоматизованої системи, але і електронних архівів (бази даних). Втрата електронних архівів спричинить «колапс» у обліковому процесі, що має вагомий негативний вплив на підприємство, а також відновлення втраченої інформації з паперових носіїв є досить затратним та тривалим процесом. В окремих випадках взагалі неможливим, якщо облік на підприємстві був неправомірним та не формувалися паперові архіви бланків суворої звітності. Проте існують методи перестороги втрати даних, такі як: резервне копіювання на внутрішньо-підприємницькі сервери та відокремлені носії даних. Проведення резервного копіювання даних один раз в місяць на відокремлений носій матиме вагомий вплив на гарантування безпеки облікового процесу.

Отже, найпростіший шлях досягнення безпеки облікового процесу – це впровадження автоматизованого обліку. Гарантування безпеки автоматизованого облікового процесу



відбувається шляхом набуття впевненості, що інформаційна система працює без стороннього втручання, а також що внесені в неї дані є достовірними. Окрім того, вважаємо за доцільне наголосити, що електронні архіви документів та бази даних, як невід'ємна складова формування облікового процесу, вимагають створення спеціальних умов щодо налагодження та підтримання повноцінного забезпечення їх безпеки на будь-якому суб'єкті реалізації господарського процесу в нашій країні.

Список використаних джерел

1. Наконечна, Н. В. Автоматизовані облікові системи як інструмент гарантування економічної безпеки підприємства / Н. В. Наконечна. – Науковий вісник НЛТУ Україна, 2010. – С. 327-331.
2. Шматковська, Т. О. До проблематики раціоналізації робочої документації для аудиту доходів підприємства з використанням можливостей програмного продукту Microsoft Excel / Т. О. Шматковська, О. В. Шибецька // Naukowa myśl informacyjnego wieku – 2010 : materiały VI międzynarod. naukowipraktycznej conf., 7–15 marca 2010 r. – Przemysl, 2010. – Volume 4. Ekonomiczne nauki. – S. 88–90. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://esnuir.eenu.edu.ua/handle/123456789/4497>
3. Івахненко, С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : навч. посібн. / С. В. Івахненко – 4-те вид., [випр. і доп.]. / С.В. Івахненко. – К.: Вид-во «Знання», 2008. – 343 с.

Панков Д.А.

д.э.н, профессор

Белорусский государственный экономический университет

г. Минск, Республика Беларусь

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ СЕТЕВОГО СОТРУДНИЧЕСТВА ВУЗОВ

В последнее время сетевое сотрудничество учреждений образования получает все более активное развитие как в рамках отдельных государств, так и на международном уровне. Теоретическое осмысление этого опыта, формы и методы его практической реализации в конкретных условиях межвузовских отношений исследованы в работах

Одной из наиболее ярких отличительных особенностей сетевого сотрудничества является его высокая степень гибкости и значительный творческий потенциал, заложенный в самой сути этой формы взаимодействия вузов в открытом образовательном пространстве и расширяющейся академической мобильности. Успешным сетевым проектам, основанным на стремлении к выработке и освоению новых знаний, чужда закостенелость прежних стереотипов межвузовской кооперации, когда нередко использовались устаревшие принципы формального подхода, практиковалась имитация деловой активности, приводившая к размытости и неопределенности конечных результатов. Разные университеты, координирующие свою деятельность в рамках самых разнообразных сетевых структур каждый раз делают это по-разному. Основными факторами создания и развития университетских сетей являются запросы рынков труда, оригинальность целевых установок, научный потенциал партнеров, их материально-техническими возможностями, современные обучающие технологии.



Рассмотрим некоторые аспекты сетевого сотрудничества, которые можно рассматривать в качестве актуальных направлений повышения эффективности деятельности системы высшего образования в целом.

Конфигурации участников. Сетевое сотрудничество открывает большие возможности для развития всего спектра уставной деятельности университетов. При этом представляется, что принципиально важным является сохранение классической парадигмы гармоничного сочетания вузовской науки и образовательного процесса как такового. Наиболее эффективными сетями выглядят те, у которых обеспечивается взаимодействие вузов по всех цепочках и по всем стадиям научно-образовательных процессов – наука, бакалаврат, магистратура, аспирантура, докторатура и профессиональная сертификация.

В этой связи наиболее логичным выглядит функциональное интегрирование вузов на платформе определенных фундаментальных исследований с последующим транслированием их результатов по широкой сети сетевых партнеров. Поэтому одной из стандартных конфигураций вузов-партнеров может быть вариант проведения научно-исследовательских работ на базе ведущего вуза с последующим повышением квалификации преподавателей и дальнейшим внедрением результатов исследований в учебный процесс университетов участников сетевого проекта.

При отсутствии серьезных научных школ у участников сети единственным вариантом их взаимной заинтересованности в партнерстве может быть объединение в единый сетевой кластер ведущих ученых разных вузов на основе наиболее развитой материально-технической базы с целью решения актуальной научной проблемы с последующим распространением полученных научных результатов в сетевой среде.

Очевидно, что при создании сети, состав входящих в нее университетов, вряд ли всегда будет однородным. Неизбежно будет возникать проблема взаимоотношений «сильный-слабый» или «ведущий-ведомый». Как ни странно такая конфигурация может выглядеть привлекательной для всех сторон. Выгода более слабых вузов от такого сотрудничества очевидна. При грамотном и рациональном взаимодействии они учатся у более сильных вузов, осваивают современные методики научных исследований и передовые обучающие технологии. Но и для сильных вузов взаимодействие с более слабыми вузами может быть полезным и прежде всего за счет того, что оно делает возможным значительно расширять контингент студентов, магистрантов, аспирантов и докторантов, и проводить отбор наиболее талантливых исследователей, занятых в этих вузах.

Значительным многообразием может отличаться и вариативность участия в сетях различных обучающих структур вузов. Наиболее очевидным случаем является участие в совместной работе кафедр, которые близки друг к другу по профилям своей деятельности и имеют единую предметную область науки и образования. Однако более интересным видится построение сетевых взаимодействий на основе принципов междисциплинарного синтеза. Сотрудничество кафедр различной специализации может способствовать усилению, так называемого, синергетического эффекта за счет взаимообогащения участниками своими суммами знаний.

Не является секретом, что в последнее время получает все более широкое распространение и популярность у работодателей независимая профессиональная сертификация специалистов. Для получения перспективной и высокооплачиваемой работы только лишь университетского диплома бакалавра или магистра уже бывает недостаточно. Так, например, в бухгалтерской профессиональной среде и среди аудиторов высоким авторитетом пользуются сертификаты таких международных сообществ как CPA, ACCA, CIMA и другие. В проектном менеджменте высоко котируется сертификат PMP. Сертификация GCFA (GIAC Certified Forensic Analyst), проводимая американским институтом компьютерной безопасности SANS, предназначена для аттестации экспертов в области информационной безопасности, компьютерной криминалистики и реагирования на



инциденты. Подобные примеры можно приводить до бесконечности и применительно к любой сфере деятельности современного бизнеса. Отсюда очевиден вывод о целесообразности включения в состав сетевых взаимодействий вузов специальных аккредитованных структур осуществляющих обучение для сдачи экзаменов на получение подобных профессиональных сертификатов и интегрирование в учебные программы вузов методик и программ этих экзаменов. Такое сочетание, с одной стороны, приведет к естественному росту квалификации преподавателей вузов, значительно повысит привлекательность будущей профессии среди студентов, а, с другой, расширит количество претендентов подготовленных для сдачи сертификационных экзаменов.

Важное значение в современных условиях имеет также сетевой контроль знаний. В настоящее время объединение вузов вокруг общих сетевых программ обучения на бакалаврате и в магистратуре обычно ограничивается достаточно стандартным набором конкретных видов взаимодействий. К ним в частности, относятся такие как, формирование общих учебных планов и программ, подготовка различного рода учебно-методических материалов и комплексов, учебной литературы, обмена преподавателями и студентами, организация совместных конференций и семинаров и т.д. Возможно с целью доведения сетевого процесса до его логического конца было бы целесообразно организовывать нечто вроде единого независимого от каждого отдельного вуза централизованного сетевого экзамена по типу централизованного тестирования. Это привело бы к общему знаменателю финальную результативность и прозрачность сетевых программ, усилило бы ответственность преподавателей, преподающих предметы по этим программам, позволило бы объективно оценивать знания, полученные студентами в следствие участия в сетевом взаимодействии.

Патряк О.Т.

здобувач

кафедра обліку у державному секторі економіки та сфери послуг
Тернопільський національний економічний університет,
м. Тернопіль, Україна

МОДЕЛЮВАННЯ ОБЛІКУ КОРПОРАТИВНИХ ПРАВ

Моделювання є одним з найбільш потужних загальнонаукових методів пізнання дійсності та активно використовується у всіх сферах наукових досліджень, зокрема у науці бухгалтерського обліку. Моделювання дає змогу систематизувати, упорядкувати усі елементи складних процесів та явищ, визначити на основі застосування методів абстрагування найбільш суттєві поведінкові риси моделей.

У сфері бухгалтерського обліку вивчення існуючих організаційних та методичних моделей спрямовано на пошук нерозроблених елементів, суперечностей, а створення нових пов'язано з удосконаленням облікової практики. Питання використання інструментарію моделювання для побудови якісного обліково-інформаційного забезпечення процесів управління (зокрема в контексті реалізації основних функцій управління) стали предметом наукового пошуку багатьох вчених та дослідників, серед яких О.І. Пилипенко, М.Р. Лучко, В.М. Суворіна, Я.В. Соколов, Я.І. Устинова, Н.М. Хорунжак, М.Г. Чумаченко, М.М. Шигун та інші.

Поняття моделі набуває особливих рис, пов'язаних з особливостями облікового процесу. Так, Я.І. Устинова облікову модель визначає як «спрощене представлення господарського чи



облікового процесу або його елементів – фактів господарського життя, прийомів бухгалтерського обліку з метою виявлення його основних елементів та взаємозв'язків між ними в системі бухгалтерського обліку для вирішення облікових задач» [1, с. 60].

«Підхід до розгляду обліку як інформаційної системи прийняття управлінських рішень через призму моделювання його процесів, – пише Н.М. Хорунжак, – відповідає сучасним вимогам менеджменту та створює передумови для оптимізації діяльності суб'єктів господарювання» [2, с. 357].

Значний внесок в питання моделювання бухгалтерського обліку корпоративних прав здійснив О.І. Пилипенко [3]. Він розробив комплексний підхід до облікового відображення операцій з корпоративними правами на основі застосування неоінституційних теорій (агентська теорія, теорія фірми, теорія трансакційних витрат), що дозволило розробити методологію бухгалтерського відображення корпоративних прав.

Використання моделювання як методу пізнання дійсності при побудові системи бухгалтерського обліку корпоративних прав дозволяє врахувати особливості здійснення корпоративних відносин, специфіку корпоративних прав як їх невід'ємного елемента та інструменту фінансування діяльності суб'єкта господарювання.

Моделювання у бухгалтерському обліку корпоративних прав полягає у логічному упорядкуванні прийомів та способів застосування елементів методу бухгалтерського обліку у найбільш прийнятний спосіб для достовірного та повного облікового відображення операцій з корпоративними правами та формування якісного інформаційного забезпечення корпоративного управління.

«Неможливо не виділити <..> господарські процеси як об'єкти бухгалтерського обліку, пише М.Р. Лучко, а саме: процес створення суб'єкта господарювання, процес його діяльності (постачання, виробництво та збут) і процес припинення його діяльності як суб'єкта господарювання. Саме під час цих процесів і відбуваються господарські події, які впливають на стан та поведінку активів, капіталу та зобов'язань» [4, с. 103]. За аналогією з таким підходом зауважимо, що операції з корпоративними правами вкладаються у вказану зазначеним вченим схему господарських процесів, оскільки рух корпоративних прав пов'язаний саме з процесами створення, діяльності та припинення суб'єкта господарювання. Тому побудова моделей операцій з корпоративними правами дозволяє системі управління не тільки своєчасно реагувати на зміни стану та поведінки активів, капіталу та зобов'язань, а й активно впливати на власний фінансовий стан шляхом оптимізації джерел фінансування діяльності за допомогою корпоративних прав.

Базуючись на виділених М.М. Шигун видах моделей бухгалтерського обліку на мікрорівні (моделі організації обліку, техніки обліку, методик обліку об'єктів [5, с. 156]), основну увагу, для цілей даного дослідження, приділено розробці моделей методик бухгалтерського обліку корпоративних прав та операцій, пов'язаних з їх рухом. Моделювання методики бухгалтерського обліку корпоративних прав, полягає у логічному упорядкуванні прийомів та способів застосування елементів методу бухгалтерського обліку у найбільш прийнятний спосіб для достовірного та повного облікового відображення операцій з корпоративними правами та формування якісного інформаційного забезпечення корпоративного управління.

Таким чином, підсумовуючи викладене вище, розроблено узагальнену поетапну модель бухгалтерського обліку корпоративних прав за етапами їх життєвого циклу. Поетапна система підходу була обрана саме через те, що вона допомагає найбільш доступно та наочно відобразити дії бухгалтера при обліку операцій з корпоративними правами (рис. 1).

На етапі бухгалтерського спостереження здійснюється моніторинг бізнес-процесів, пов'язаних з формуванням джерел фінансування діяльності підприємства та групуються відповідні факти господарського життя за ознаками типів операцій.

На етапі виявлення відбувається встановлення факту чи події, інформація щодо якої надходить з достовірного джерела (документально підтвердженої господарської операції чи



фактично встановленої наявності), при цьому з сукупності господарських операцій бухгалтер виокремлює пов'язані з рухом корпоративних прав та розподіляє їх залежності від етапу життєвого циклу, виду операції за класифікацією.

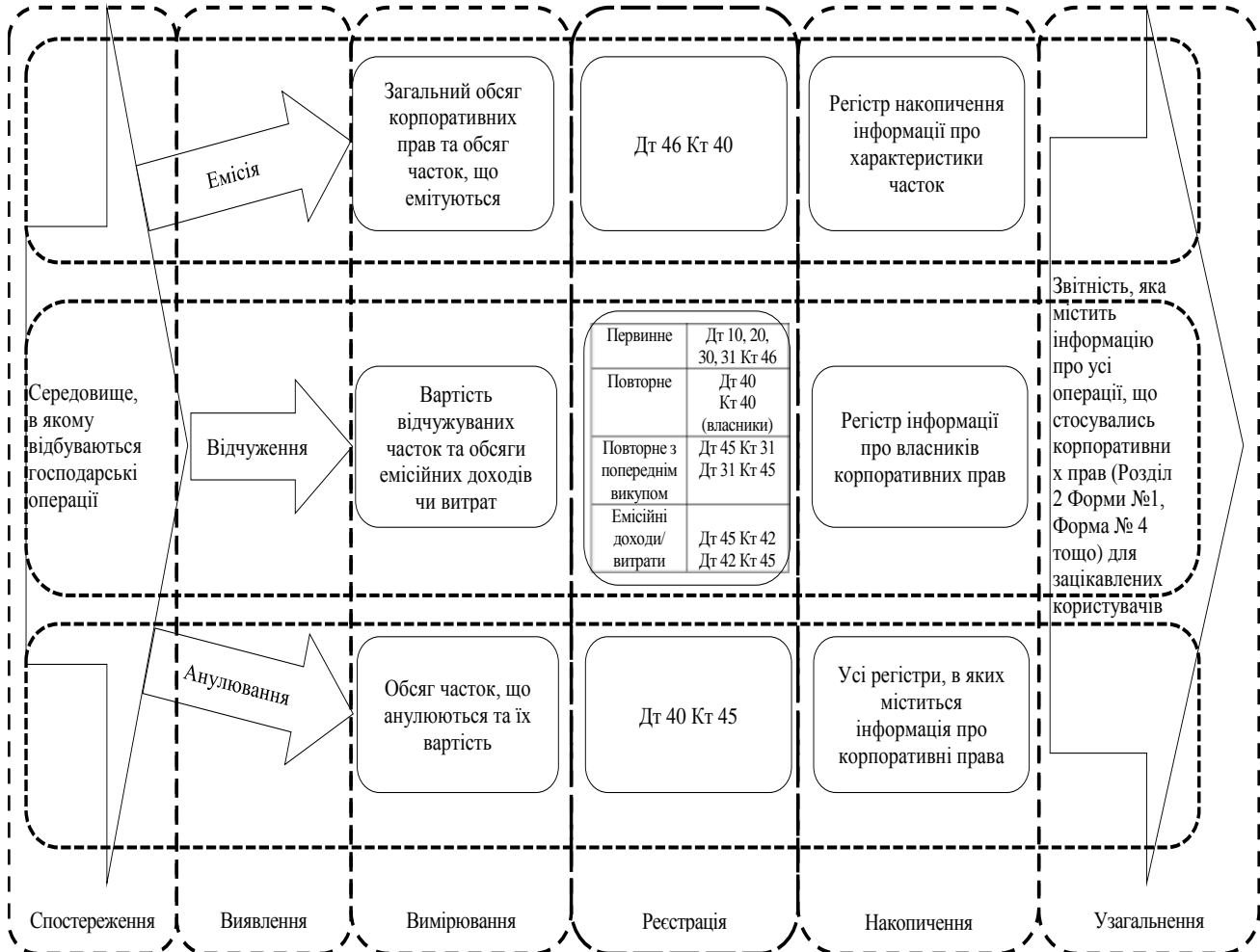


Рис. 1. Узагальнена поетапна модель бухгалтерського обліку корпоративних прав на стадіях їх життєвого циклу

Етап вимірювання полягає в послідовному застосуванні визначених законодавчо методичних підходів до оцінювання об'єктів бухгалтерського обліку, визначає суттєві показники та фактори, що в подальшому слід враховувати для найбільш достовірного вартісного вимірювання фактів господарського життя, пов'язаних з корпоративними правами, для забезпечення повного та об'єктивного відображення операції в системі бухгалтерського обліку. Накопичення бухгалтерських даних за операціями з корпоративними правами відбувається за допомогою використання системи субрахунків та рахунків аналітичного обліку до рахунків 46 «Неоплачений капітал», 67 «Розрахунки з учасниками» та ґрунтується на розмежуванні господарських операцій за етапами життєвого циклу корпоративних прав, запропонованій класифікації операцій з ними для цілей достовірного облікового відображення та оподаткування операцій з корпоративними правами. Якісна та дієва система накопичення бухгалтерських даних дозволяє у спосіб, найбільш прийнятний з точки зору задоволення інформаційних потреб користувачів, систематизувати дані щодо господарських операцій з корпоративними правами та їх результатів.



Процес передачі бухгалтерської інформації щодо всієї діяльності підприємства, в тому числі операцій з корпоративними правами здійснюється з використанням системи звітної інформації, яка представлена пакетами звітності різного призначення (фінансової, статистичної, податкової, внутрішньої).

Таким чином, використання методичного інструментарію моделювання при побудові комплексної системи бухгалтерського обліку корпоративних прав дало змогу отримати систематизоване представлення облікового процесу щодо корпоративних прав, виявити його основні елементи та взаємозв'язки, а також систематизувати дії бухгалтера при обробці даних про операції з корпоративними правами.

Список використаних джерел

1. Устинова Я.И. Моделирование в бухгалтерском учете как инструмент совершенствования методологии // Научные записки НГУЭУ. 2007. № 3. С. 55-63
2. Хорунжак Н.М. Моделювання системи обліку фінансового забезпечення бюджетних установ // Інноваційна економіка. 2013. № 2. С. 356-361.
3. Пилипенко О.І. Корпоративні права в системі бухгалтерського обліку: теорія, методологія, організація: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня докт. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Житомир, 2010. 42 с.
4. Лучко М. Невизначеність та ймовірнісність господарських операцій: до питання бухгалтерського обліку // Соціально-економічні проблеми і держава. 2013. Вип. 2(9). С. 98-109.
5. Шигун М.М. Моделювання в бухгалтерському обліку на макро- та мікрорівнях // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. 2008. № 4 (46). С. 151-160.

Фартушинська Л. І.,

ст. гр. ОДСзм – 11,

Яцишин С.Р.

к.е.н, доцент,

кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг,

Тернопільський національний економічний університет

м. Тернопіль, Україна

ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ

Розробка і промислове освоєння сучасних комп'ютерних систем і їх програмне забезпечення відкривають широкі можливості для вдосконалення процесів виконання бюджетів різних рівнів.

Важливо провести системний аналіз всіх стадій виконання бюджету, дати тлумачення основним параметрам його виконання і визначити можливості ситуаційного реагування. Це можливо на основі широкого використання сучасних математичних методів, економічних моделей та алгоритмів функціонування складників основ сучасних інформаційних технологій.

Основна мета інформаційних технологій у казначейській системі – створення інформаційного продукту, що дає змогу відобразити діяльність Державної казначейської служби України (ДКСУ), виконання нею функцій. Крім того, важливим напрямом її



діяльності є також формування фінансової звітності про казначейське виконання бюджетів, що забезпечує базу для прийняття управлінських рішень.

Для реалізації цієї мети створюється модель виконання функцій, система формування звітності, організовуються системи документообігу і контролю з цим процесом. Остання необхідна для того, щоб утримувати процес у рамках розробленої моделі функціонування казначейства навіть за наявності значних зовнішніх впливів. Для підвищення ефективності управління створюється автоматизована фінансово-інформаційна система управління процесом виконання бюджетів, у якій основним компонентом є комп'ютеризований технологічний контур.

Управління казначейською справою, засноване на використанні комп'ютерних технологій, враховує існуючі у системі казначейства інформаційні потоки та їх призначення. У рамках автоматизованої казначейської системи виконання бюджету можна виділити типові блоки управління. Кожна фаза управління казначейською системою містить низку комплексів завдань, які описуються відповідними математичними моделями. Вирішення цих завдань дає необхідну для цієї фази результуючу інформацію.

Фаза обліку ДКСУ в інформаційній технології необхідна для констатації реального стану параметрів виконання бюджету. Комплекс завдань, які вирішуються на цій стадії, належить, в основному, до функцій бухгалтерського обліку і має такі завдання, як: облік коштів і матеріальних цінностей, облік дохідної і видаткової частини бюджету, облік грошових і розрахункових (протокольних) операцій та ін. Математичні моделі тут досить прості, а результуючою інформацією є бухгалтерські реєстри обліку і звітності, що характеризують стан виконання бюджету. Вихідна інформація фази обліку використовується фазою аналізу, до якої надходить також вихідна інформація фази планування як межа, встановлена бюджетом.

Фаза аналізу ДКСУ в інформаційній технології дає змогу визначити розмір і напрямок відхилень у значеннях параметрів виконання бюджету. На цьому етапі аналізується стан окремих параметрів виконання бюджету щодо заданих значень (розпису). Завдання на цій стадії полягають в аналізі активів і пасивів бюджету, залишків на рахунках, стану матеріальних і фінансових ресурсів організацій та установ. Ці завдання описуються математичними моделями одно і багатофакторного аналізу, аналітичних та оптимізаційних розрахунків. На стадії аналізу в результаті вирішення функціональних задач формуються аналітичні таблиці, графіки і як наслідок – рекомендації з регулювання процесу виконання бюджету. Вихідна інформація цієї фази надходить відповідним законодавчим і виконавчим органам, що, з урахуванням ситуаційних факторів, дає змогу ухвалювати обґрунтовані управлінські рішення про розміри і напрями використання цих коштів бюджету, аж до його уточнення. У складних ситуаціях у фазі аналізу використовується інформація від інших органів державної влади й управління, якими можуть бути і експерти (досвідчені фахівці-практики), і (за можливості) комп'ютерні експертні системи. Використання на стадії аналізу формалізованих моделей з різноманітними обмеженнями суттєво підвищує обґрунтованість і коректність ухвалення рішень про регулювання процесу виконання бюджету.

Фаза регулювання ДКСУ в інформаційній технології. Для формального опису завдань регулювання застосовують методи і моделі календарного і мережного планування, транспортні моделі й моделі оперативного управління. Результуючою інформацією цієї фази є календарні й мережні графіки корегування процесу виконання бюджету. Комплекси завдань фаз управління казначейським виконанням бюджету мають різний період вирішення та обсяги інформації, що опрацьовується. У фазі планування періодичність найбільша, особливо для завдань перспективного планування (3-5 років), а обсяги інформації, що опрацьовується, найменші, порівняно з іншими фазами. Найбільше інформаційне навантаження припадає на фазу обліку, де деякі завдання вирішуються щодня. Фаза аналізу оперує агрегованішою інформацією і з великим періодом вирішення завдань. У фазі



регулювання номенклатура функціональних завдань суттєво менша, але зважуються вони щодня і на всіх рівнях структурних підрозділів казначейства.

Математичні моделі і методи вирішення функціональних задач тісно переплітаються в різних фазах, тому природно, що алгоритмічне і програмне забезпечення є спільним і становить узагальнену алгоритмічну модель процесу опрацювання даних у виконанні бюджету.

За базову інформаційну технологію вибирають інформаційну технологію ДКСУ, орієнтовану на певну сферу застосування.

Усі інформаційні потоки ДКСУ поділяються на дві великі групи: грошові і не грошові (інформаційні).

Грошові інформаційні потоки поділяються на такі підгрупи:

А) грошові інформаційні потоки за доходами бюджетів усіх рівнів;

Б) грошові інформаційні потоки за видатками бюджетів усіх рівнів;

Не грошові інформаційні потоки поділяються на такі підгрупи:

– нормативно-довідкова інформація;

– планові показники;

– зобов'язання;

– звіти про виконання бюджетів усіх рівнів.

Рух цих потоків реалізовано в автоматизованій системі «Казна». Автоматизована система казначейського виконання бюджету (АС «Казна») складається з двох підсистем:

1) Автоматизованої підсистеми операційного дня банку (ОДЕ) (розрахункової палати – РП) з автоматизованим модулем обліку та виконання бюджетів усіх рівнів за доходами (АС «Казна-Доходи»).

2) Автоматизованої підсистеми виконання бюджету за видатками бюджетів усіх рівнів (АС «Казна-Видатки»).

Перевагами використання казначейського обслуговування бюджетних коштів є:

а) зменшення часу перерахування доходів мінімум на операційний день;

б) немає необхідності контролювати своєчасність перерахування бюджетних коштів уповноваженими банками;

в) отримання даних про доходи області з заключної виписки обласного управління, тому немає необхідності збирати й опрацьовувати форми від районних відділень, відповідно, знімається звітність банків перед відділеннями казначейства;

г) спрощення взаємовідносин з Державною фіскальною службою, ліквідація суб'єктивного чинника;

г) концентрація бюджетних коштів на рахунках одного державного банку;

д) можливість оперативного контролю за надходженням бюджетних коштів та управління цими коштами в режимі реального часу;

е) формування оперативної звітності про виконання державного та місцевих бюджетів за доходами.

На сьогодні ДКСУ має майже досконалу технологію збору та обліку податків від платників у режимі реального часу. Головним досягненням ДКСУ як системи є формування та одержання звітності всіма зацікавленими сторонами у виконанні доходної частини бюджетів. При цьому вся звітність носить об'єктивний, достовірний та своєчасний характер.

Список використаних джерел

1. Петрашко П.Г., Чечуліна О.О., Александров В.Т., Булгакова С.Р., Орденський К.М., Назарчук О.І., Сушко Н.І. Казначейська справа. У 2-х т. – Т. 1. - Київ: НВП „ АВТ ”, 2004. – 496с. (Інтегрований посібник).
2. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. пос. – Житомир: Знання – Прес, 2004. – 349 с.



3. Лучко М. Р., Адамик О. В. Інформаційні системи і технології в обліку й аудиті: Навчальний посібник / М. Р. Лучко, О. В. Адамик. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 252 с. Режим доступу: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/10116>.
4. Лучко, М. Р., Хорунжак, Н.М. Організація інформаційних систем і технологій обліку в бюджетних установах. Навчальний посібник / М. Р. Лучко, Н.М. Хорунжак Н. Г. – Тернопіль: Видавець Стародубець В.О. 2002. –178 с.
5. Яцишин, С. Р. Інформаційні потоки системи бухгалтерського обліку в управлінні підприємством / Світлана Яцишин // Актуальні проблеми розвитку економіки в умовах глобалізації : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [Тернопіль – Чортків, 26-27 квітня 2012 р.] – Чортків, 2012. – С. 381-383. Режим доступу: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17096>.
6. Хорунжак, Н. М. Модернізація системи обліку бюджетних установ на основі комп'ютерних технологій: умови та принципи / Н. М. Хорунжак // Сталий розвиток економіки. – 2013. – №3 (20). – С. 251–256. Режим доступу: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/16276>.

Ющенко Н. Л.,

к. е. н., доцент,

кафедра бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту,

Чернігівський національний технологічний університет,

м. Чернігів, Україна

ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ ЗА НЕДЕТЕРМІНОВАНИХ УМОВ

Досягнення високоефективної діяльності в усіх сферах – важлива передумова забезпечення економічного зростання, підвищення до рівня європейських стандартів життя та виходу України на провідні позиції у світі, що є метою Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» [1]. Потреба суспільства в ефективних змінах правового, інституційного, фінансового, організаційного та змістовного характеру з помітними для нього результатами робить необхідними посилення інституційної спроможності системи державного управління та подальшу розбудову демократії у процесі здійснення секторальних реформ в Україні, які водночас мають узгоджуватися з проголошеним на глобальному рівні стратегічним завданням забезпечення сталого розвитку, що передбачає знаходження балансу між економічною, екологічною та соціальною складовими розвитку на фоні забезпечення миру та соціальної злагоди. Наслідками проведення реформ в Україні повинні стати зрушення, пов'язані зі зменшенням нерівності та реальним забезпеченням соціальної справедливості, верховенство права та викорінення корупції [2, с. 18].

Рішення на всіх рівнях ієрархії управління повинні відповідати вимогам обґрунтованості, цілеспрямованості, законності, ефективності, своєчасності, комплексності. Крім того, при виборі рішень слід враховувати такі аспекти як правовий, соціальний, економічний, екологічний, політичний, організаційний, психологічний, науковий, технічний, технологічний та ін. [3].

Залежно від зв'язку між альтернативними варіантами дій та наслідками задачі прийняття рішень можуть бути розподілені на детерміновані – коли наслідок однозначно визначається обраним планом дій, тобто коли вибір одного з допустимих планів дій приводить лише до одного з множини можливих наслідків; та недетерміновані – коли вибір



одного з допустимих планів дій може приводити до кількох з множини можливих наслідків, причому конкретний наслідок визначатиметься залежно від стану, в якому перебуватиме зовнішнє середовище. У разі недетермінованості розрізняють задачі прийняття рішень в умовах невизначеності – коли розподіл ймовірностей на множині можливих станів природи або на множині можливих наслідків невідомий; задачі прийняття рішень в умовах ризику – коли розподіл ймовірностей на множині можливих станів природи чи множині можливих наслідків або відомий, або може бути оцінений.

Можливість приймати ефективні і своєчасні управлінські рішення в таких умовах надають сучасні інформаційні системи і технології, що базуються на застосуванні математичного, програмного і апаратного забезпечення. Знання особливостей, переваг та недоліків різноманітних процедур і технологій прийняття рішень (табл. 1) дозволяє обирати належний спосіб дій у конкретних проблемних ситуаціях [4].

Таблиця 1

**Порівняльна характеристика програмних продуктів для аналітичних потреби
менеджерських структур при ухваленні управлінських рішень
за недетермінованих умов**

Найменування, розробник, доступ до електронного ресурсу	Функціональні можливості	Обмеження
WebCab Portfolio for Delphi від WebCab Components Режим доступу: http://webcab-portfolio-for-delphi.en.softonic.com/	Застосування теорії Markowitz та моделі оцінки фінансових активів (CAPM) для аналізу та складання оптимального портфеля з / без оцінки майна відносно теорії Маркова з використанням функції ризику, повернення та інвестицій, або відносно моделі оцінки капіталу при заданих ризику, доході та оцінці ринкового портфелю. Також включає оцінку продуктивності, розширені класи та методи, включаючи обчислення рівнянь та інтерполяційних процедур, аналізу ефективності капіталу, ринкового портфелю та CML. До функцій утиліти відносяться: загальні процедури інтерполяції для вивчення ефективності портфеля; SolveFrontier – для обчислення ефективності граничної можливості щодо ризику, повернення та інвестиційних функцій; MaxRange – максимальний діапазон ефективності граничної можливості; AssetParameters – оцінка матриці, повернення, волатильності, ризику і варіацій портфелю; оцінка продуктивності – пропонує певну кількість процедур для доступу до повернення і ризику налаштованого повернення (Treynors Measure, Sharpes Ratio)	Програма тільки з англійським інтерфейсом, платна
@ RISK від AmoSoft (2011 р.), статус програми – умовно-безкоштовна, ціна 380 руб. www.amosoft.net	Використовуючи генетичні алгоритми або механізм OptQuest разом з функціями RISK, модуль RISKOptimizer, що об'єднує моделювання методом Монте-Карло з останніми технологіями пошуку рішень для оптимізації будь-яких електронних таблиць з невизначеними значеннями, допоможе особі, яка приймає рішення, визначити кращий розподіл ресурсів (активів), найефективніший розклад і багато ін. В RISK 6 розкладу Microsoft Project використаний гнучкіший інтерфейс RISK для Excel, додані прості в інтерпретації діаграми Торнадо для визначення джерел ризику, поліпшені параметри діаграм і підбір розподілів, а також реалізовані нові функції розподілів. У Промислової версії – представлений більш швидкий механізм пошуку рішень OptQuest для RISKOptimizer і додано моделювання з метою прогнозування часових рядів	Витрати і доходи розділені на різні вкладки
RISKOLGY від C/S Solutions; ICE Inc.; Palisade Software; M; Risk Services & Technology Ржим доступу: http://www.systemsguild.com/riskology	Для використання Riskology на комп'ютері повинен бути встановлений Excel або будь-яка інша програма для роботи з електронними таблицями, сумісна з Excel. Riskology був створений з використанням MS Office X, тому бажана версія Excel не нижче 2002. Книга складається з 13 листів. Можливості: переключення факторів ризику; заміна даних „за умовчанням” власними; додавання власних ризиків; моделювання методом Монте-Карло;	Riskology не є засобом оцінювання проекту за параметрами, не надає інформацію про тривалість проекту, його вартість. Все, що він може – це дати інформацію про те, який запас часу буде необхідний для того,



Найменування, розробник, доступ до електронного ресурсу	Функціональні можливості	Обмеження
	заплановані удосконалення	щоб подолати вплив всіх некерованих ризиків проекту. Користувачеві всеодно знадобиться програма параметричного оцінювання для того, щоб обчислити найоптимістичнішу дату завершення проекту. Саме ця дата і стане одним із входів для Riskology
<p>RiskyProject Professional 6.0 Режим доступу: http://riskyproject-professional.updatestar.com/ru</p>	<p>RiskyProject – це програмне забезпечення управління ризиками проекту та аналіз ризиків - графіка. RiskyProject інтегрується з Microsoft Project, а також може виконуватись у вигляді окремого додатку. Дозволяє скласти графік проекту в RiskyProject, Microsoft Project або імпортувати дані з інших програм управління проектами, включаючи Oracle Primavera, Safran проекту, MindManager та інше програмне забезпечення. Надає можливість визначити різні ризики, що впливають розклад, вартість, якість, продуктивність, безпеку й інші параметри як на рівні проекту, так і для кожного окремого завдання або ресурсу.</p> <p>Інформація щодо розподілу проектів за тривалістю завдань, вартістю, термінами початку і завершення разом з графіком проекту, використовується в аналізі ризику – графік Монте-Карло, спеціальна діаграма Ганта, що ілюструє невизначеність в тривалості завдань, старт і фініш. RiskyProject також допомагає відстежувати проекти з ризиками і невизначеностями</p>	-
<p>„ЕвА – Аналіз ризиків” від компанії „ЭДС Плюс” (2014 р.), ціна – 25 000 руб. Режим доступу: http://www.edc-plus.ru/eva.html</p>	<p>Аналіз чутливості, метою якого є визначення ступеня впливу зміни вихідних даних проекту на його фінансовий результат, і який полягає у визначенні критичних меж зміни факторів, наприклад, наскільки максимально можна знизити обсяги продажів або ціни на продукцію (товари, роботи, послуги), щоб чистий приведений дохід (NPV) був додатним;</p> <p>сценарний підхід – дозволяє на основі експертних оцінок передбачати можливі результати за кожним імовірним сценарієм, встановлювати ризик недосягнення наперед заданої величини („зону ризику”); можливе обчислення VaR – value at risk.</p> <p>Метод Монте-Карло (аналіз довірчого інтервалу) – у моделюванні Монте-Карло беруть участь, як правило, знайдені при аналізі чутливості фактори, що найбільше впливають на результат параметри; проводиться оцінка впливу сукупної їх зміни на результат. Користувач задає число таких експериментів і закон розподілу відповідної випадкової величини; одержаний графік характеризує щільність розподілу підсумкової випадкової величини.</p> <p>Інструмент „Підбір розподілу” (аналіз фактичних даних) – проводиться автоматизований підбір параметрів обраних розподілів або підбір параметрів вручну; гістограма щільності розподілу вихідних даних, графіки відповідних законів розподілів розташовані безпосередньо в інтерфейсі цього інструменту. Регресійний аналіз</p>	<p>Максимальна кількість параметрів при аналізі чутливості – 10; максимальне число сценаріїв – 3; максимальна кількість параметрів для сценарного аналізу – 5; максимальна кількість параметрів для методу Монте-Карло – 3; мінімальна кількість доступних розподілів – 4</p>

Застосування систем підтримки прийняття рішень дозволяє суб'єкту управління підвищити ефективність прийняття рішень завдяки моделюванню та автоматизації інформаційних процедур. Однак, якими б досконалими не були інформаційні технології, вони не здатні повністю замінити людину [5]. Неможливо приймати ефективні рішення, опираючись тільки на формальні наукові методи. Наука і технічні засоби з одного боку, а досвід, знання та інтуїція особи, яка приймає рішення, – з другого, мають поєднуватися і доповнювати одне одного, тобто справджуватися відомий принцип зовнішнього доповнення.



Список використаних джерел

1. Стратегія сталого розвитку «Україна – 2020» : Указ Президента України №5/2015 від 12.01.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>
2. Цілі розвитку тисячоліття Україна: 2000-2015. Національна доповідь. – Київ, 2015. – 125 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://un.org.ua/images/stories/docs/2015_MDGs_Ukraine_Report_ukr.pdf
3. Ющенко, Н. Л. Економіко-математичні моделі в управлінні та економіці : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Н. Л. Ющенко. – Чернігів : Черніг. нац. технол. ун-т, 2016. – 278 с. – 16,2 ум. друк. арк., ISBN 978-966-7496-84-5
4. Ющенко, Н. Л. Моделі і методи аналізу вигід і витрат у прийнятті рішень / Н. Л. Ющенко, А. М. Міщенко // Вісник Хмельницького національного університету. Серія „Економічні науки” : науковий журнал / Хмельн. нац. ун-т. – Хмельницький : Хмельн. нац. ун-т, 2016. – № 2, Т. 1 (234). – С. 97-104.
5. Кігель, В. Р. Математичні методи ринкової економіки : навч. посіб. / Кігель В. Р. – К. : Кондор, 2003. – 158 с.



7. БУХГАЛТЕР: ПРОФЕСІЙНЕ НАВЧАННЯ ТА СЕРТИФІКАЦІЯ

Ахмедова Т. Д.

магістр, направление «Бухгалтерский учет анализ и аудит»,
Научный руководитель: Бабаева З.Ш., к.э.н., профессор,
ФГБОУ ВО Дагестанский государственный университет
г. Махачкала, Россия

ИСТОРИЯ СОЗДАНИЯ ИНСТИТУТОВ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ В КОНТИНЕНТАЛЬНОЙ ЕВРОПЕ И США

Первые объединения бухгалтеров известны истории еще с 16-17 вв. Еще в 1581 году в Венеции существовала Коллегия счетоводов только членам которой доверялось вести обязанности счетоводов и ревизора. В 1739 году похожую Коллегию образовали бухгалтера Милана. Позднее во многих городах Италии были организованы профессиональные объединения. Не стабильная политическая ситуация которая сложилась в то время препятствовало развитию профессиональных бухгалтерских организаций. Современная история профессиональных бухгалтеров объединений Италии началась в 70-90 е годы 18 в.

Итальянские счетоводы долго шли к тому чтобы их признали. И наконец в 1906 году Сенатом был принят закон «О профессиональных счетоводах» на сегодняшний день в Италии действует два профессиональных объединений бухгалтеров. Это Национальный Совет бухгалтеров и коммерческих экспертов (CNRPC) и Национальный Совет докторов коммерции (CNDC). Для получения членства в CNRPC бухгалтер должен иметь диплом об окончании школы бизнеса иметь три года стаж бухгалтера и сдать экзамены. Для получения квалификации доктора комерции CNDC надо пройти четырехлетний курс обучения и сдать экзамены в университете. Члены обеих организаций имеют равные права в сфере оказании бухгалтерских услуг.

Во Франции первая организация профессиональных бухгалтеров, была создана в 1881 году, она называлась «Академия общественных бухгалтеров SACP» в последующем 1912 году была сформирована Компания счетоводов – экспертов СЕС. Во многих городах Франции начали появляться объединения профессиональных бухгалтеров. После Первой мировой войны они были объединены в Федерацию. В 1927 году 22 мая был утвержден диплом эксперта-бухгалтера правительством Франции. В 1945 г. Министерство финансов и экономики утвердило постановление о государственном регулировании профессии и учреждении Ордена экспертов-бухгалтеров ОЕС. На сегодняшний день это считается единственным объединением зарегистрированных общественных бухгалтеров созданная в 1960 году. Национальная компания бухгалтеров и ревизоров CNCC проверяют и представляют свое мнение об отчетности компании, подлежащей обязательному аудиту и консолидированную отчетность. Членами этих двух объединений CNCC и ОЕС являются обладатели национального диплома профессионального бухгалтера DEC. Для этого необходимо пройти многоступенчатую систему экзаменов по программе ОЕС и CNCC. Также необходима практика три года под руководством ОЕС после чего сдается экзамен в присутствии профессионального жюри.

Раньше, чем в других странах, бухгалтеры получили официальное подтверждение своей квалификации в Шотландии и Англии.



Рождению популярной ныне профессии предшествовало приобретение элементарных навыков коммерческих расчетов и ведения учетных книг. История развития бухгалтерской профессии в Шотландии тесно связана с созданием общественных объединений бухгалтеров. Первое из них – Общество бухгалтеров Эдинбурга SAE было зарегистрировано Королевской грамотой, от 23 октября 1854 г. через несколько месяцев другой королевской грамотой был утвержден Институт бухгалтеров и актуариев Глазго IAAG. Далее по их примеру королевской грамотой от 18 марта 1867 г. было утверждено Общество бухгалтеров в Абердине SAA. Участники всех трех обществ стали присяжными бухгалтерами Шотландии. Во второй половине XIX в. создаются институты присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса. В 70-х годах XIX в. в городах Англии одно за другим были основаны пять региональных бухгалтерских обществ: Соединенное общество бухгалтеров Ливерпуля, Институт бухгалтеров в Лондоне (1870), Манчестерский институт бухгалтеров (1871), Общество бухгалтеров Англии (1872) и Шеффилдский институт бухгалтеров (1877). В 1879 г. руководители этих объединений пришли к соглашению о создании национальной бухгалтерской ассоциации. Объединенное общество получило название Института присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса ICAEW. Первым председателем Института стал Уильям Тюрканд, ранее возглавлявший Институт бухгалтеров Лондона.

Что касается американских профессиональных объединений бухгалтеров, они появились с вливанием британского капитала в промышленные предприятия США. Для контроля своих инвестиций инвесторы направляли в Америку шотландских и английских бухгалтеров которые открывали свои дела. Так в 1987 году в Нью-Йорке учредили Американскую ассоциацию общественных бухгалтеров AARA.

В 1896 году был подписан Акт «О регулировании профессии бухгалтер». Право быть профессиональным бухгалтером давал сертификат дипломированного общественного бухгалтера CPA. Причем обладатель не был членом объединения. И сам бухгалтер решал быть ему членом общественного объединения или нет. В 1917 году Американская ассоциация общественных бухгалтеров AARA была преобразована в Американский институт бухгалтеров AIA. В последующем было образовано Американское общество, дипломированных общественных бухгалтеров ASCPA которое было объединено с Американский институт бухгалтеров AIA. Она стала называться Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров AICPA.

В интересах бухгалтеров управленческого учета в 1919 году была создана организация Национальная ассоциация бухгалтеров NAA (современный IMA). В Америке существует ассоциация, которая объединяет в себе преподавателей университетов Американская бухгалтерская ассоциация AAA.

Следует отметить, что задачи которые перед собой ставят организации отличаются. Отличается порядок и правила проведения аттестации и вступления в организации профессиональных бухгалтеров. Но стоит отметить то что, какими бы не были объединения и в какой стране бы не были созданы, они преследует единую цель. А именно развитие бухгалтерского учета и бухгалтерской профессии. Немалое значение современные объединения профессиональных бухгалтеров уделяют и этике профессионального бухгалтера.

Список использованных источников

1. Бухгалтерское дело / Под ред. проф. Шахбанова Р.Б. – М.: Магистр, 2011. – 394 с.
2. Климова М.А. Бухгалтерское дело: учеб. пособие. – М.:ИНФРА-М, 2006.



Головай Н.М.

к.е.н., доцент,

Волинець В.І.

к.т.н., доцент,

Гордополова Н.В.

к.е.н., доцент,

Вінницький навчально-науковий інститут економіки
Тернопільського національного економічного університету,
м. Вінниця, Україна

РОЗВИТОК ВІТЧИЗНЯНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА ЇЇ ВПЛИВ НА РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ПРОФЕСІЇ В УКРАЇНІ

Питання щодо стану бухгалтерського обліку в нашій державі можуть здаватись комусь недостатньо важливими. Разом з тим, за даними статистичних спостережень, в Україні налічується більш як півтора мільйона юридичних осіб, і, відповідно, усі ці суб'єкти здійснюють облік результатів господарської діяльності так, як вони вміють і розуміють. Зазначене обумовлює наявність недостовірних даних, які не відображають реального стану вітчизняної економіки і не дозволяють управлінцям приймати виважені управлінські рішення. Проблема створення ефективної інформаційної системи набуває все більшого значення. Враховуючи це, облікова інформація, що відповідним чином систематизована і використовується в управлінні стратегічним розвитком підприємства представляє виняткову цінність.

Питанням розвитку бухгалтерського обліку та його впливу на розвиток бухгалтерської професії в Україні присвячені наукові праці таких провідних дослідників, як Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, Л.М. Кіндрацька, Н.М. Малюга, Є.В. Мних, О.М. Петрук, М.С. Пушкар, Л.В. Чижевська та ін. Разом з цим проблеми формування бухгалтерської професії в сучасних умовах господарювання залишаються мало дослідженими.

Інформатизація та інтелектуалізація економічних відносин вимагають від суб'єктів ринку нових знань і навичок, а також нового мислення, що покликані полегшити адаптацію суспільства до умов і реалій постіндустріалізації. Як свідчить практика, інформатизація економічних відносин впливає на образ та якість життя всіх суб'єктів ринку. Це, в свою чергу, не просто трансформує життя суспільства, але й сприяє перебудові самого процесу взаємовідносин між його членами. Бухгалтерська професія, що виступає важливою складовою економічного та суспільного життя також не є виключенням.

Дослідження бухгалтерського обліку з точки зору практичної діяльності, науки та освіти обумовлює необхідність у зосередженні уваги на сучасних вимогах до бухгалтерської професії, що зумовлені переходом до постіндустріального суспільства. Сьогодні бухгалтери вже перестають бути фіксаторами здійснених подій, а стають активними учасниками системи менеджменту у підприємстві, приймаючи на себе додаткові функції аналітика, прогнозиста, контролера, тощо. За таких умов «бухгалтер стає не лише фінансовим радником, а й бере участь у формуванні управлінської політики, значну частину робочого часу приділяє прогнозуванню, плануванню, прийняттю рішень, контролю в забезпеченні системи управління необхідною інформацією» [1].

Виходячи з вищезазначеного, сучасний бухгалтер-практик повинен займатися не тільки реєстрацією господарських фактів, проведенням розрахункових операцій та формуванням звітності, але й здійснювати іншу діяльність, яка включатиме планування й прийняття необхідних управлінських рішень, контроль і привернення уваги менеджерів до порушень, оцінку та аналіз ефективності діяльності, внутрішній аудит тощо.



У Вступі до Міжнародних стандартів освіти визначено: «Професійні бухгалтери дедалі частіше повинні бути технічними експортерами, які мають блискучі комунікативні навички і здатні відповідати вимогам щодо інформації та складання звітності, які висуває нова економіка, що ґрунтується на знаннях». Поняття «професійний бухгалтер», застосовується до осіб, які працюють у сферах, пов'язаних із бухгалтерським обліком, аудитом, фінансами та оподаткуванням та мають відповідну підтверджену кваліфікацію [2].

Зміна підходів до ролі та місця бухгалтера у сучасному інформаційному суспільстві обумовила розширення його функцій, відповідно до вимог постіндустріальної економіки. За прогнозами Л.В. Чижевської, незабаром фахові послуги бухгалтера-практика будуть відносити до творчо-інтелектуальної сфери, оскільки «в контексті глобальних процесів в економіці бухгалтери змінюють свою рахівничу роль на роль професійних консультантів у сфері господарювання» [3].

Виходячи з того, що інформаційні технології уможливають автоматизацію більшої частини облікових робіт, функціональні обов'язки бухгалтера будуть поширюватися на інші ділянки бізнес-процесів у підприємстві. За таких умов, до обов'язкових професійних вимог бухгалтера мають відносити знання бухгалтерського обліку, податкового законодавства, вміння працювати зі спеціалізованими програмними продуктами. Все частіше роботодавці звертають увагу на вміння бухгалтера здійснювати кадровий облік, проводити необхідні аналітичні дослідження та виконувати контрольні функції. Залежно від направленості бізнесу до додаткових професійних вимог бухгалтера можуть бути заявлені такі: знання міжнародних стандартів обліку та звітності; митного законодавства, володіння іноземними мовами (із врахуванням специфіки діяльності підприємства) та інші.

Набутий досвід практичної діяльності у бухгалтерії уможливорює подальшу реалізацію такого фахівця у науковій сфері. Зокрема, Я.В. Соколов, відзначаючи значимість бухгалтерів-вчених, стверджував: «...праця бухгалтерів-практиків заслуговує на повагу. Проте все або майже все, що вони роблять на практиці, - це заслуга теоретиків.... Саме вони створили теорію обліку» [4]. На необхідності подальшого розвитку та удосконалення облікової науки наголошує В.Ф. Палій, який зазначає: «в даний час світова економіка поступово трансформується в постіндустріальну фазу, яку також називають - інформаційною економікою. При цьому, теорія бухгалтерського обліку відстає від об'єктивно виникаючих на практиці проблем; за змістом вона мало відрізняється від сформованої в тридцять років та відображає практику бухгалтерського обліку, придатну лише для індустріального суспільства, яка обслуговувала планову централізовану економіку. У системі практичного бухгалтерського обліку наростає ентропія, яка призводить до його відставання від потреб економіки» [5].

Сьогодні, у більшості випадків, фінансовий облік не забезпечує в повному обсязі інформаційні потреби управління, що має місце навіть при бездоганній, з погляду податкових органів, бухгалтерії. Сучасна система обліку має забезпечувати не лише виявлення, вимірювання, реєстрацію, узагальнення та передачу інформації користувачам фінансової звітності, а безпосередньо повинно впливати на досягнення довгострокових конкурентних переваг підприємства. Це, в свою чергу, викликає потребу не лише в оцінці та аналізі результатів поточної діяльності підприємства, але й в максимальній поінформованості працівників, покупців на інших зацікавлених осіб про стратегічні цілі його розвитку [6].

Соціально-економічні зміни підвищують вимоги до наукових досліджень, в тому числі і в частині бухгалтерського обліку. Недостатній рівень розробки наукових основ обліку мають привернути увагу науковців. Як зазначає М.С. Пушкар, наукове співтовариство призване дати для бізнесу якісний продукт у вигляді наукових концепцій функціонування і розвитку системи обліку в постіндустріальному суспільстві, моделей обліку, проектів генерування корисної інформації, методик обробки даних тощо. Без цього облік, як наука, не має майбутнього і він втратить статус окремої наукової діяльності, перетворившись на



складову статистики чи економіки [7]. Така наукова діяльність передбачає необхідність побудови мислення у глобальних економічних масштабах, розуміння сучасного значення системи бухгалтерського обліку у національній та світовій економіці, здатності до прогнозування майбутніх явищ та подій, їх впливу на облікову теорію і практику.

Досвід практичної та наукової діяльності надають можливість здійснення викладацької діяльності, метою якої є формування фахівців з визначеного напрямку. Постіндустріальні процеси також впливають на освітній процес. Так, зокрема Л.М. Кіндрацька відмічає, що «нині через змінюваність положень облікових стандартів, системи оподаткування та й загалом ведення бізнесу викладач зобов'язаний працювати над своїми компетенціями. Важливо також збалансувати інтереси студентів, не відлякати їх від майбутньої роботи за спеціальністю складними обліково-аналітичними процедурами. Одним словом, на часі – побудова сучасної еволюційної парадигми системної ідеології набуття студентами теоретичних знань і практичних вмінь з бухгалтерського обліку. Формування цієї ідеології можливе, якщо викладачі поєднують як педагогічну, так і наукову діяльність» [8].

Л.В. Чижевською запропоновано такий перелік основних вимог до бухгалтера-викладача: 1) володіння спеціальними знаннями та навиками; 2) знання методики викладання; 3) володіння сучасними інформаційними технологіями; 4) самоосвіта та самовиховання; 5) загальна комунікативна компетентність, у тому числі у галузі іноземних мов; 6) вміння підтримувати педагогічний імідж; 7) педагогічна вимогливість [3].

Отже, у той час, як володіння фаховими навичками, здатність до самоосвіти, знання чинного законодавства залишаються незмінними обов'язковими вимогами до бухгалтера, інформатизація суспільства додає такі нові вимоги як вміння постійно підтримувати професійний рівень знань, всебічна комунікативна компетентність, при цьому вміння володіти інформаційними технологіями стають невід'ємною частиною кожної людини, в тому числі, фахівців з обліку.

Професія бухгалтер і досі залишається актуальною у постіндустріальній економіці. Водночас, вимоги до бухгалтерів-практиків, бухгалтерів-науковців та бухгалтерів-викладачів зазнали суттєвих змін та продовжують удосконалюватися. Кожен із видів професійної діяльності у сфері обліку є важливим та забезпечення його здійснення неможливе без інших двох. Основне завдання професійної бухгалтерської діяльності в постіндустріальній економіці обумовлене метою сучасної системи бухгалтерського обліку, що визначена потребами постіндустріального суспільства. Оновлена концепція бухгалтерського обліку, узгоджена різними групами користувачів облікової інформації, має стати основним підґрунтям для його подальшого удосконалення.

Список використаних джерел

1. Пушкар, М.С. Теорія і практика формування облікової політики: моногр. / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с
2. Гуцалюк, О.М. Сучасний бухгалтер: його місце та роль в світі / О.М. Гуцалюк. – Режим доступу: <http://intkonf.org/gutsalyuk-om-suchasniy-buhgalter-yogo-rol-ta-mistse-v-sviti>.
3. Чижевська, Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: Монографія / Л.В. Чижевська. - Житомир: ЖДТУ, 2007. - 528 с.
4. Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2005. - 496 с.
5. Палий, В.Ф. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие по спец. «Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности» / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. - М.: Финансы и статистика, 1984. - 279 с.
6. Головай, Н.М., Волинець В.І., Гордополова Н.В. Аналіз сучасного стану впровадження професійної сертифікації бухгалтерів в Україні // Проблеми і перспективи розвитку



- підприємництва: Збірник наукових праць Харківського національного автомобільно-дорожнього університету. – № 1 (12) – 2016. – Харків: ХНАДУ, 2016 – С. 32-36.
7. Пушкар, М.С. Наука про облік та можливість подолання її стереотипів / М.С. Пушкар // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – 2009. – № 17, т. II. – С. 47-50.
8. Кіндрацька, Л.М. Сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку і їх вплив на підготовку спеціалістів у ВНЗ / Л.М. Кіндрацька // Режим доступу: <http://ena.lp.edu.ua:8080/handle/ntb/12730>.

Кіндрацька Л.М.

д.е.н., професор,
завідувач кафедри обліку в кредитних і
бюджетних установах та економічного аналізу,
ДВНЗ Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана,
м. Київ, Україна

ПРОФЕСІЙНЕ СУДЖЕННЯ В ПРОЦЕСІ ЕВОЛЮЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Не викликає заперечення той факт, що в умовах поглиблення ринкових відносин суттєво розширюється коло користувачів обліковою та звітною інформацією, відтак підвищується значення бухгалтерського обліку, в межах якого якраз і продукується основний масив інформації, потрібної управлінцям різних рівнів.

На фоні обговорення багатьох питань на кшталт модернізації, трансформації, вдосконалення облікової системи, слід наголосити, що у всі часи облікова процедура формувалася у складі первинного обліку, поточного обліку та звітності. Втім, завжди існувала платформа для постійного розвитку облікових ідей, адекватних змінам економічних умов господарювання.

Варто зазначити, що у цьому сенсі розвиток бухгалтерських ідей носить історичний характер. Ідеї виникають у певному обліковому просторі і часі, як реакція на потреби практичної діяльності. Саме тому і мета, і роль, і методологія обліку перебуває у прямій залежності від виробничих відносин, що сформувалися у суспільстві. Іншими словами, історичний процес еволюції обліку підтверджує, що його цілі хоча і змінюються, але завжди облікова система має завершену форму, яка зводиться до комплексу спочатку облікової і насамкінець – звітної інформації.

Вже нині можливо вести мову, що головна функція бухгалтерського обліку – управлінська, тобто формування інформації на запит різних ієрархічних рівнів управління суб'єктом господарювання. Решта традиційних функцій не відкидається, але їх дія спрямовується на підсилення дії головної – управлінської.

Логічно також стверджувати, що у системі бухгалтерського обліку набувають важливості своєрідні контрольні індикатори, які характеризують стан бізнесу, але не тільки поточний, але й майбутній. Контрольні індикатори є адресною інформацією, необхідною для контролю за здійсненням всіх фактів господарської діяльності і виокремлення на основі її аналізу слабких ділянок з метою коригування управлінських рішень.

З огляду на це, завдання бухгалтерського обліку нелогічно зводити до простого опису фактів господарської діяльності через кореспонденцію рахунків.



Визнаючи ці факти елементами господарського процесу, в результаті якого змінюються активи підприємства і джерела їх отримання, основне завдання бухгалтерського обліку логічно окреслити так: підтвердження доцільності здійснення фактів у процесі ведення діяльності, визначення їх змісту, впливу на результати майбутньої діяльності і, що особливо важливо, формування комплексної інформації для ухвалення управлінських рішень.

Тут виникає певний парадокс: всі повинні бути поінформовані! А можливо так: «Чи всі мають бути поінформовані?». Певна річ, будь яка інформація пов'язана із витратами на її формування. А з іншого боку, чи потрібно на голови управлінців всіх рівнів скидати загалом, непрості потоки інформаційних даних. Саме в цьому і є парадокс, відійти від якого можливо єдиним методом – формувати інформацію на запит користувача, чим, загалом, характеризується адресність інформації. Абсолютна повнота інформації досягається за повної вичерпності джерел нової інформації, що практично нереально. Відтак, вести мову про абсолютну повноту інформації – нелогічно, втім це хоча саме до цього прагне кожен користувач. Спеціалісти, а це, як правило, працівники обліково-аналітичних підрозділів підприємств, забезпечуючи максимальне наближення до такого прагнення, вбачають у цьому свій професійний успіх.

Можливо саме це і є результатом професійного судження бухгалтера. Йдеться про застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті професійної діяльності (у нашому випадку у сфері бухгалтерського обліку). Зазначене потрібне завжди, тому нема підстав акцентувати необхідність застосування професійного судження саме на даний час, що нерідко пов'язують із високим рівнем невизначеності зовнішнього середовища та складністю суб'єктів господарювання впливати на нього.

Якщо професійне судження сприймати буквально, то працівники бухгалтерських служб мають право на власний погляд щодо обліковування фактів господарської діяльності. Можливо тут доречна така теза: «нема у житті нічого приємнішого, як поговорити із розумним, тобто із самим собою і на основі цього сформулювати власне професійне судження».

А як у цьому випадку підходити до різноманітних інструкцій, нормативних актів, циркулярів контролюючих органів. Усталено вважати, що і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності є специфічними рекомендаціями, спрямованими на забезпечення єдиних підходів до оцінки фактів господарської практики і відображення отримуваної інформації у звітності. По суті, міжнародні стандарти можливо розглядати як поради у досягненні певного виду успіху, у даному дослідженні – успіху у формуванні потрібного комплексу інформації. Отож, у цю схему важко вписується професійне судження бухгалтера. Якщо б воно було критерієм істини, (а як відомо кожен працівник, зокрема у сфері обліку, формує свої критерії) то ніколи інформація не була б співставною, оскільки в основу її формування поклалися б професійні судження окремих спеціалістів.

Загалом кожен, хто займається реалізацією завдань у сфері бухгалтерського обліку має пройти два випробування: перевірку розумових компетенцій і моральної стійкості. Саме це і буде його професійним судженням. Тут головне відчувати, де і коли його можливо застосувати без відходу від визначених процедур оцінки активів, капіталу і зобов'язань, які саме і описані у міжнародних облікових стандартах. Це доводить, що професійне судження завжди було основою облікової діяльності, відтак чогось нового у сучасних підходах до його застосування виділити неможливо. Якщо професійне судження ігнорувати, то облік набуде ознак рутинної справи – рахівництва. Відійти від цього можливо через автоматизацію облікових процесів, певна річ без професійного судження бухгалтера.

Коли ж працівник, вивчаючи зміни у нормативно-правовому полі, ідентифікуючи нові об'єкти обліку, використовує свої знаннєві компетенції, то їх можливо визнати професійним судженням.



Безпідставно також вважати, що необхідною умовою застосування професійного судження бухгалтера є наявність невизначеності та ризику [1, с. 57].

По-перше, ризики та невизначеності зовнішнього середовища завжди супроводжують бізнес; по-друге, навіть за їх відсутності, бізнес не завжди прибутковий; по-третє, за будь-яких умов, бухгалтерський апарат фіксує в обліку факти господарського життя, через узагальнення отриманої інформації і складає звітність різних видів (фінансову, управлінську, статистичну, для подачі контролюючим органам). Все зазначене базується на знаннях бухгалтера, використання яких можливо і є його професійним судженням.

Інша річ, коли бухгалтер використовує дещо незаконний підхід, з метою обійти законодавчі норми, тобто підхід в обхід чогось законного, наприклад в процесі розрахунку бази оподаткування. У цьому разі професійне судження тягне за собою адміністративну, а можливо і кримінальну відповідальність.

Тому не варто особливо акцентувати значення професійного судження в обліковій системі економічних суб'єктів за винятком випадків формування адресної інформації, коли бухгалтер стає повноправним учасником процесу управління суб'єктом, але тільки в частині поданої управлінцям інформації – і не більше. Далі – справа за менеджерами, головна роль яких полягає у правильній інтерпретації виражених мовою бухгалтерського обліку даних щодо ресурсів і пріоритетів компанії, виконуючи, по суті, функції експертів-перекладачів [2, с.15]. Ось тут справді матиме місце їх професійне судження стосовно коригування рішень через аналіз облікових даних.

Нерідко професійне судження пов'язують із новим видом обліку, окреслюючи його як креативний облік. Доречно навести думку Я.В.Соколова, який визначав, що «креативний облік є абсолютно новим поняттям, під яким загалом розуміють творчий облік». На практиці ця творчість зводилася до спотворення облікових даних [3, с.650]. Нині ж креативний облік намагаються втиснути у межі облікової політики, додаючи до цього ще професійне судження, правильність якого ніким не підтверджується, відтак нівелюється його негативний вектор у частині достовірності облікових записів. Ще різкіше до творчої бухгалтерії підійшов англійський економіст Е.Райс, розуміючи під творчою бухгалтерією порушення правил ведення бухгалтерського обліку заради надання цифр, бажаних компанії [3, с.262]. Ці, а також інші подібні підходи утверджують традиційні постулати бухгалтерського обліку – забезпечення надійності, достовірності, повноти інформації стосовно фактів і процесів господарської діяльності. Якщо з цим добре впоратись, то система бухгалтерського обліку сприйме і будь-які виклики часу. Вочевидь, еволюція бухгалтерського обліку – неминуча, але проходить за певними закономірностями, одна з яких – історична прийнятність попередньої методології, з можливістю оновлення її складових, оскільки будь-яке явище має своє початкове коріння. У даному сенсі – факт господарської діяльності. У своїй книзі «Законы Паркинсона», її автор С. Н. Паркинсон виокремлює категорію управлінського персоналу, під назвою «запутанист» [4, с.109] (думаю, українською «заплутаніст»), можливо той, хто здатен заплутати реальну облікову ідею на основі відомого тільки йому власного професійного судження. Погодьтеся, цього допускати неприпустимо, відтак до професійного судження треба підходити вкрай обережно, щоб не отримувати одночасно кілька варіантів інформації через різні професійні судження її укладачів, можливо і «заплутаністів».

Список використаних джерел

1. Дерун, І. А. Визначення сутності професійного судження бухгалтера / І. А. Дерун // Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки; тези доповідей І Міжнар. Наук-практ. Інтернет конференції (м.Ужгород, 21 квітня 2017 р). – Ужгород: Вид-во УжНУ “Говерла”, 2017. – С.55-58.
2. Уорд, К. Стратегический управленческий учет / К.Уорд. – М.: ЗАО Олимп-Бизнес, 2002. – 448 с.



3. Райс, Э. Разоблачение тайн бухгалтерского учета. Как разобраться в бухгалтерской отчетности и финансовом анализе / Э. Райс. – М.: ЗАО Олимп-Бизнес, 2006. – 362 с.
4. Паркинсон, С. Н. Законы Паркинсона / С. Н. Паркинсон: Сборник: Пер. с англ. / Сост. и автор предисл. В.С.Муравьев. – М.: Прогресс, 1988. – 448 с.

Михайлишин Н.П.

к.е.н, доцент

Будник Л.А.

к.е.н., доцент

кафедра аудиту, ревізії та аналізу

Тернопільський національний економічний університет,

м. Тернопіль, Україна

ПРАВОВИЙ СТАТУС СУДОВОГО ЕКСПЕРТА-ЕКОНОМІСТА, ЗМІСТ ЙОГО СПЕЦІАЛЬНИХ ЗНАТЬ І КОМПЕТЕНЦІЙ

Економічні злочини вважаються найбільш витонченими і професійними. Постійна зміна способів та форм протиправної діяльності зумовлює складність їх виявлення та високу латентність. Вони важко доказові і, як правило, здійснюються професіоналами, які добре орієнтуються у питаннях бухгалтерського обліку, оподаткування, економіки, права, технології виробництва.

З метою підтвердження чи заперечення наявності ознак економічних правопорушень проводять судову економічну експертизу.

Судова економічна експертиза – це дослідження судовим експертом документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності, документів про економічну діяльність підприємств і організацій, документів фінансово-кредитних операцій. Правовою основою проведення судової економічної експертизи є Закон України «Про судову експертизу» від 25.02.1994 № 4038-ХІІ.

Зміст судової економічної експертизи полягає у вивченні судовим експертом за завданням суду (слідчого, судді, дізнання) наданих у його розпорядження документів про економічну діяльність суб'єкта господарювання з метою одержання важливих для правильного вирішення справи фактів. Особливістю судової експертизи є те, що експерт досліджує не сам об'єкт, а тільки інформацію про нього, яка міститься у документах, направлених на експертизу.

Термін «судова» означає, що експертиза застосовується у судовому процесі та її призначення, провадження і використання отриманих результатів передбачене процесуальним законодавством. Її замовником є тільки суд, суддя, орган дізнання, особа, що проводить дізнання і слідчий, які при її призначенні виносять відповідну постанову. Для проведення судової експертизи і надання висновку призначають судового експерта. Процесуальний статус судового експерта визнається тільки з моменту його призначення судом (слідчим). Як процесуальна особа експерт несе кримінальну відповідальність за завідомо неправдивий висновок чи покази.

Судова економічна експертиза може проводитися судовими експертами державних спеціалізованих науково-дослідних установ судових експертиз Міністерства юстиції України та атестованими судовими експертами, які не є працівниками державних спеціалізованих установ. Судовими експертами державних спеціалізованих установ можуть бути фахівці, які мають відповідну вищу освіту, освітньо-кваліфікаційний рівень не нижче спеціаліста,



пройшли відповідну підготовку та отримали кваліфікацію судового експерта з певної спеціальності [1].

Особа не може бути судовим експертом у таких випадках: якщо вона визнана в установленому законом порядку недієздатною; має не зняту або не погашену судимість; на яку протягом останнього року накладалося адміністративне стягнення за вчинення корупційного правопорушення або дисциплінарне стягнення у вигляді позбавлення кваліфікації судового експерта. У кримінальному провадженні експертами не можуть бути особи, які перебувають у службовій або іншій залежності від сторін кримінального провадження або потерпілого.

Експерт-економіст повинен володіти комплексом спеціальних знань в обсязі, необхідному для проведення якісного дослідження та формулювання висновку щодо поставлених перед ним питань.

Основу спеціальних знань складають бухгалтерський облік (фінансовий і управлінський), економіка і управління підприємством, фінанси і кредит, податки і оподаткування, банківська справа, економіка праці та ін., доповнені знаннями з криміналістики, господарського, цивільного і кримінального процесу, а також різних галузей права (цивільного, адміністративного, фінансового, земельного, трудового, кримінального тощо). При розгляді питань, що вимагають розрахунку пайової участі засновників (акціонерів) в майні і розподілі прибутку господарюючого суб'єкта, експерт-економіст повинен володіти знаннями з економічної оцінки вартості об'єктів власності, прав і вимог.

Варто зазначити, що це повинен бути саме комплекс економічних і юридичних знань, трансформованих та інтегрованих з метою вивчення діяльності господарюючих суб'єктів та її можливих негативних наслідків. Для більш швидкого та якісного забезпечення доказової бази обвинувачення визначають склад і порядок використання спеціальних знань.

Спеціальні знання судового експерта-економіста є тією теоретичною базою, яка забезпечує вирішення експертних задач, основою, на якій формуються компетенція і компетентність судового експерта.

Розрізняють об'єктивну компетенцію, тобто обсяг знань, якими повинен володіти експерт, і суб'єктивну – ступінь володіння конкретним експертом цими знаннями. Суб'єктивну компетенцію часто називають компетентністю експерта. Вона визначається його освітнім рівнем, спеціальною експертною підготовкою, стажем експертної роботи, досвідом у вирішенні аналогічних експертних завдань тощо. Вимога компетентності судового експерта є підставою для його залучення до проведення експертизи.

З метою оцінки рівня спеціальних знань і відповідності займаній посаді проводиться атестація судових експертів державної спеціалізованої установи. Залежно від спеціалізації і рівня підготовки їм присвоюється експертно-кваліфікаційною комісією кваліфікація судового експерта і кваліфікаційний клас. Експертам, які не є працівниками державних спеціалізованих установ присвоєння кваліфікації судового експерта визначається Міністерством юстиції України. При виявленні некомпетентності експерта вирішується питання про його відведення [1].

На нашу думку, заслуговує на увагу пропозиція Пащенко Т.В. про доцільність оцінки експертів з метою встановлення кола осіб, що здатні проводити експертизу, і відстеження осіб, що підтримують кваліфікацію на належному рівні. Автор пропонує оцінювати рівень професійної діяльності експерта за такими показниками:

а) кваліфікація – знання нормативно-правової бази регулювання підприємницької діяльності, бухгалтерського обліку, аудиту, судової експертизи; знання сучасних концепцій і технологій в області економіки, бухгалтерського обліку, аналізу, контролю, аудиту; знання методів і прийомів бухгалтерського обліку, контролю, аудиту, судової експертизи; наявність публікацій з питань бухгалтерського обліку, експертизи, контролю, аналізу, аудиту;



наявність наукового ступеня кандидата (доктора) економічних наук; наявність кваліфікаційного атестата; знання основ процесуального законодавства;

б) професіоналізм – наявність досвіду розробки програми проведення економічної експертизи; наявність готових типових методик у експерта; уміння складати запити і клопотання для отримання необхідних джерел або роз'яснень окремих моментів експертизи; проходження підвищення кваліфікації в міжатастаційний період (наявність відповідних документів); уміння аналізувати експертну діяльність, виявляти найбільш значущі проблеми та знаходити ефективні шляхи їх вирішення; наявність проведених в міжатастаційний період економічних експертиз (не менше 1 на рік), тощо;

в) показники оцінки результативності професійної діяльності експерта – позитивна динаміка укладених договорів на проведення експертизи; стан матеріально-технічної, нормативної та методичної бази; наявність матеріалів з узагальнення результатів досвіду роботи експерта; якість виконання економічної експертизи, тощо [2].

Питання про компетентність експерта виникають як при призначенні експертизи, так і при оцінці висновку експерта. Експерт вважається некомпетентним, якщо він не володіє відповідними теоретичними знаннями і методикою проведення економічної експертизи. При призначенні експертизи компетентність експерта визначається лише на підставі тих даних про нього, якими слідчий (суд) володіє на момент його призначення. Щоб оцінити компетентність експерта на основі наданого ним висновку, потрібно:

– вивчити дані, що фігурують у висновку і характеризують експерта з точки зору спеціаліста в певній галузі знань;

– з'ясувати, чи відповідають спеціальні знання поставленим перед експертом питанням;

– встановити, чи потрібні для вирішення поставлених питань спеціальні знання з даного профілю;

– вияснити, чи відповідають засоби і методи, які використовував експерт для вирішення поставлених перед ним питань, його компетенції і спеціалізації.

Компетенції судового експерта-економіста не повинні виходити за межі процесуального законодавства і рівня його спеціальних знань. Порушення компетенції відбувається при вирішенні експертом питань, які відносяться до компетенції фахівців інших галузей знань (наприклад, самостійне з'ясування і збір доказів шляхом одержання показань від обвинувачуваних та свідків) чи виконання експертом функцій, які належать до компетенції слідчого або суду (наприклад, вирішення кримінально-правових питань, зокрема, питань встановлення суб'єкта злочину і суб'єктивної сторони складу злочину).

Часто при проведенні судової економічної експертизи виявляють факти, які вказують на те, що відхилення є результатом навмисних дій окремих посадових осіб. Але оцінка їх діяльності також перебуває поза межами компетенції експерта-економіста та є прерогативою тільки слідства і суду.

Список використаних джерел

1. Закон України «Про судову експертизу» від 25 лютого 1994 року № 4038-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>
2. Пашенко, Т. В. Развитие теоретических основ судебно-бухгалтерской экспертизы: определение квалификации эксперта и этические принципы [Электронный ресурс] / Т. В. Пашенко. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-teoreticheskikh-osnov-sudebno-buhgalterskoy-ekspertizy-opredelenie-kvalifikatsii-eksperta-i-eticheskie>



Султанбекова Д. Н.

магістр, направление «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
Научный руководитель: Бабаева З. Ш., к.э.н., профессор,
кафедра бухгалтерского учета
ФГБОУ ВО Дагестанский государственный университет
г. Махачкала, Россия

ФАКТОРЫ ВЛИЯЮЩИЕ НА ПСИХОЛОГИЧЕСКИЙ ПОРТРЕТ БУХГАЛТЕРА В СОВРЕМЕННОЙ ЭКОНОМИКЕ

Когда-то в представлении людей бухгалтер слыл затюканным маленьким человеком в нарукавниках и со счетами на столе. И замечали его коллеги только в дни зарплаты. Современный бухгалтер – человек всесторонне развитый, разбирающийся не только в бухучете, но и в вопросах, напрямую не связанных с цифрами. Он должен быть хорошим управленцем, должен разбираться не только в экономической политике своего коллектива, но и своей отрасли и даже всей экономической политики государства. Он должен быть человеком, для которого не существует белых пятен в профессии, он всегда должен дать ответ на любой вопрос, связанный с экономикой [1]. Бухгалтер, осуществляя учет и формируя бухгалтерскую (финансовую) отчетность, должен использовать возможности нормативного и профессионального регулирования с целью формирования достоверной информации, используя которую пользователи смогут принимать рациональные экономические решения. Реформирование системы бухгалтерского учёта в России и приближение её к международным стандартам обусловило повышение внимания к вопросу о роли профессионального суждения в профессиональной жизни бухгалтера [2, с. 3]. Факторы, влияющие на профессиональное суждение бухгалтера в области учета, можно разделить на следующие группы:

- личностный, характеризующий конкретную личность бухгалтера;
- психологический, который отражает эмоциональное восприятие и поведение в конкретной ситуации;
- образовательный;
- практический включает стаж работы и знание учётного процесса;
- исследовательский – показывает умение самостоятельно мыслить;
- влияние внешней среды (учитывается масштабность организации, её деятельность, географический сегмент и т. д.) [3, с. 131].

Влияние личностного и психологического факторов переплетается друг с другом, но каждый по-разному осуществляет своё влияние. Личностный фактор отражает влияние таких качеств, которые необходимы бухгалтеру, как склонность к учетной работе, стрессоустойчивость, усидчивость и т. д. С точки зрения психологии бухгалтером может стать не каждый, для этого необходимо обладать определенными личными и профессиональными качествами, а также иметь определенный темперамент, характер и способности. В подтверждение этой теории в 1952 году Д. Сьюпер сформулировал ряд положений: люди характеризуются их способностями, интересами и свойствами личности; на этой основе каждый человек подходит к ряду профессий, а профессия – к ряду индивидов [1, с. 126]. Ф. Парсон в 1909 сформулировал следующие положения, подтверждающие данную теорию:

- каждый человек по своим индивидуальным качествам, прежде всего по профессиональным способностям, подходит к единственной профессии;
- профессиональная успешность и удовлетворённость профессией обусловлены степенью соответствия индивидуальных качеств и требований профессией;



– профессиональный выбор является сознательным и рациональным процессом [1, с. 125].

Чтобы понять, каков психологический портрет личности бухгалтера необходимо поэтапно рассмотреть его составные элементы. В первую очередь следует изучить, какой темперамент подходит для профессии бухгалтера. Самую известную классификацию привел И.П. Павлов, который выделил четыре типа нервной системы и приписал каждому из этих типов название соответствующего темперамента по Гиппократу: сангвиник, флегматик, холерик и меланхолик. Сангвиники, обладая энергичностью и быстро меняющимся настроением, быстро приобретают навыки в работе, но также быстро их забывают. Но в отношении к работе им не хватает чёткости. Холерики подходят для руководящих должностей. Работу усваивают медленно, но досконально и надолго. Взявшись за работу, доводят её до конца. Флегматики работают как машины, усвоенную работу держат при себе и раскручивают её как заданную программу.

Флегматик – рекордсмен по работоспособности, может долго и качественно выполнять монотонную работу и работу, требующую тщательности. Флегматику подойдёт профессия бухгалтера. У меланхоликов работа часто валиться из рук, они не довольны своим рабочим местом, коллегами, зарплатой и т. д. Меланхолики успешны в деятельности, требующей внимания к деталям, наблюдательности, но не связанной с большим количеством общения, поэтому он может подойти на роль бухгалтера или аудитора. Также известна классификация Е.А. Климова, который предложил четырехърусную классификацию профессий, построенную на основе многофакторного принципа. В зависимости от предмета труда, по данной классификации, профессии подразделяются на пять типов. Бухгалтер относится к типу «человек-знаковые системы», в котором ведущий предмет труда – условные знаки, цифры, коды, естественные или искусственные языки. Данный тип включает в себя профессии:

- связанные с оформлением документов, делопроизводством, анализом текстов;
- предметы труда которых являются числа, количественные соотношения;
- связанные с обработкой информации в виде системы условных знаков [1, с. 183].

Чтобы успешно работать по профессии, нужны особые способности – мысленно погружаться в мир сухих обозначений, отвлекаться от собственно предметных свойств окружающего мира и сосредотачиваться на сведениях, которые несут в себе те или иные условные знаки. По условиям труда профессия бухгалтера относится к труду в условиях обычного (бытового) микроклимата с повышенной материальной ответственностью. По средствам труда профессию бухгалтера относят к профессиям, связанным с использованием ручного труда [1, с. 183]. При рассмотрении цели труда бухгалтера часть специалистов считают, что ею является гностическая, другие придерживаются мнения, что цель труда бухгалтера преобразующая. Гностические профессии связаны с распознаванием, определением, оценкой, проверкой и контролем. Необходимыми склонностями и способностями для данного класса профессий являются:

- выраженная познавательная активность;
- устойчивость внимания;
- наблюдательность;
- умение брать на себя ответственность;
- анализировать, изучать, исследовать, наблюдать;
- контролировать и отслеживать работу других;
- высокая работоспособность органов чувств.

Изучение ценностных ориентаций человека имеет не только познавательное, но и практическое значение. Ценности выступают как желательное, предпочтительное для субъекта состояние общественных связей, содержания идей; являются критерием оценки



событий и явлений; определяют смысл целенаправленной деятельности; регулируют общественные взаимодействия; внутренне побуждают к действиям. Таким образом, ценности являются основанием для осмысления, познания и конструирования целостности объективной реальности, а следовательно, и для регуляции поведения человека в случае выбора при принятии решения. Профессиональные ценности могут рассматриваться как производные от общечеловеческих, национальных (групповых, организационных) и личных ценностей. Общечеловеческие ценности и ценности какого-либо социума формируются у человека в семье, школе, в процессе стихийной социализации, профессиональные ценности – в ходе профессионального образования и соответствующей деятельности. Осознание ценностных установок позволяет специалисту соотносить конкретные профессиональные ситуации, в которых он действует, с системой ценностей. Преобразующие профессии связаны с преобразованием, обработкой, упорядочиванием, организацией, оказанием влияния и обслуживанием. Для данного класса профессий характерны: склонность к практическому влиянию на окружающую среду; активность; работоспособность; наблюдательность.

По нашему мнению, такая неопределённость отнесения профессии бухгалтера к тому или иному классу возникла в силу того, что должность главного бухгалтера можно отнести к классу гностических профессий, поскольку она требует большей ответственности, в силу того, что главный бухгалтер – руководитель подразделения, за которым он должен осуществлять контроль, в то время, как должность бухгалтера, относящаяся к классу преобразующих, не требует от работника контроля остальных представителей бухгалтерии. Успех специалиста, во многом определяется наличием необходимых личных и психологических качеств. Их правильное сочетание позволяет специалисту ориентироваться в профессии и понимать логику своей деятельности, что, в свою очередь, обуславливает умение сделать верные выводы в ситуациях неопределённости или альтернативного выбора. Таким образом, можно сказать, что принятое им то или иное решение, сформированное на основе профессионального суждения, оказывается результатом взаимодействия многих факторов, в частности, психологического и личностного. Для работы бухгалтером не подходят абсолютно все. У данного индивида должен быть особый набор психологических и личностных качеств, что позволит ему справляться с возложенными на него обязательствами. Можно отметить, что успех специалиста, во многом определяется наличием необходимых личных и психологических качеств. Их правильное сочетание позволяет специалисту ориентироваться в профессии и понимать логику своей деятельности, что, в свою очередь, обуславливает умение сделать верные выводы в ситуациях неопределённости или альтернативного выбора. Таким образом, можно сказать, что принятое им то или иное решение, сформированное на основе профессионального суждения, оказывается результатом взаимодействия многих факторов, в частности, психологического и личностного. Для работы бухгалтером человек должен обладать особым темпераментом, как было выяснено, на указанную должность лучше всего подходят флегматики в силу своей способности к долгой монотонной работе.

Список использованной литературы

1. Бодров, В. А. Психология профессиональной пригодности. Учебное пособие для вузов – М. ПЕР СЭ, 2011 – 511 с. – (Современное образование).
2. Губайдуллина, А. Р. Профессиональное суждение бухгалтера как инструмент формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности: Автореф. дис. канд. эконом. наук. – Нижний Новгород, 2014. – 24 с.
3. Гульпенко, К. В., Смирнова, Е.А. Взаимосвязь развития учета и личности бухгалтера // Проблемы современной экономики. – 2011. – № 2. – С. 128-132.



4. Шеремет, А. Д. Подготовка профессиональных бухгалтеров и аудиторов в соответствии с международными стандартами// Бух. учет. – 2004.– № 6. – С. 6-9.

Фаріон А. І.

к. е. н, доцент

кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет,
м. Тернопіль, Україна

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ СЕРТИФІКАЦІЇ БУХГАЛТЕРІВ В УКРАЇНІ

Євроінтеграційні процеси та сучасний стан економіки країни вимагають трансформаційних змін в системі бухгалтерського обліку, формуванні та поданні фінансової звітності відповідно до європейських вимог, а також перегляду сутності, функцій та ролі бухгалтера в бізнес соціумі. Багато приватних та державних підприємств потребують нових висококваліфікованих спеціалістів, які є компетентними в усіх аспектах ведення бухгалтерського обліку за Міжнародними стандартами. Основним показником, який може підтвердити кваліфікацію та професійну підготовку працівника в бухгалтерській сфері є відповідний сертифікат, який не тільки визнається міжнародними експертами з обліку, але і є фундаментальною базою для створення підґрунтя довіри іноземних інвесторів та бізнес-партнерів. Найбільш популярними інститутами та організаціями, які спеціалізуються на підготовці кваліфікованих спеціалістів в сфері бухгалтерського обліку є ACCA, IAB, IFA, CPA, CIMA, CGA, IMA, CFA, дипломи та сертифікати яких здатні задовольнити вимоги роботодавців та інвесторів.

В Україні попит на кваліфікаційні бухгалтерські кадри пов'язані з переходом багатьох компаній на ведення бухгалтерського обліку за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), а також проблемами гармонізації національного бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами. Найбільшою проблемою для кадрових служб є пошук головних спеціалістів (бухгалтерів), які не тільки здійснюють класичні ведення бухгалтерських операцій, але й оприлюднюють фінансову звітність [1]. А це є базовою необхідністю для налагодження співпраці з інвесторами, кредиторами, постачальниками та споживачами, оскільки ще в 2002 року Європарламент ухвалив резолюцію, якою зобов'язав усі лістингові компанії Європи складати консолідовану фінансову звітність відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності, починаючи з січня 2005 року.

Україна в 2007 році прийняла стратегію переходу на МСФЗ. Процедура формування та представлення звітності у відповідності з МСФЗ пов'язана з обов'язковою сертифікацією бухгалтерів [2].

Професійна сертифікація бухгалтерів – це універсальний інструмент визнання кваліфікації в галузі бухгалтерського обліку як в професійних колах, так і на ринку праці. Видаючи сертифікат, професійна організація засвідчує, що його носій володіє: знаннями, досвідом роботи за фахом, хорошою репутацією [2]. Сертифікат – це документ, який засвідчує здобуту кваліфікацію працівника в конкретній сфері діяльності.

Завдяки посиленню вимогам ринку праці щодо кваліфікації облікового персоналу сертифікація здобула широке ринкове визнання в розвинутих країнах, і як наслідок було створено ряд програм професійної сертифікації бухгалтерів (рис. 1).



Рис. 1. Програми професійної сертифікації [2]

На даний час базовим підґрунтям для визнання високої кваліфікації фахівця з обліку є наявність сертифікату визнаної професійної організації, як правило, Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ). Існують й інші програми професійної сертифікації, проте вони діють тільки в обмеженому регіоні або в окремих країнах.

Отже, сертифікація бухгалтерів виступає основним чинником реформування системи бухгалтерського обліку в Україні. Проте, освіта бухгалтера залежить від ряду чинників, а саме внутрішніх та зовнішніх: глобалізація світової економіки, розвиток інтелектуально-інформаційних технологій, удосконалення системи управління компаніями, консолідація фінансової звітності; до внутрішніх чинників, найперше, необхідно віднести фінансову компенсацію за виконання функцій бухгалтера, тобто заробітну плату [3].

В Україні проблема сертифікації бухгалтерів залишається і надалі відкритою, оскільки не всі підприємства та компанії мають фінансову спроможність профінансувати програми навчання для підвищення кваліфікації бухгалтерів та отримання сертифікатів (рис. 2).



Програми навчання МСФЗ в Україні	Вартість навчання за 1 дисципліну, \$	Вартість іспиту за 1 дисципліну, \$
ACCA (prof.) – engl.	600-1000	8-120
ACCA (DipIFR) – рос	800-1400	300
IFA (prof.) – engl.	400-700	70-120
IFA (проф.) – рос./укр.	400-700	60-100
ITFA (DipIFR) – рос./укр.	600-800	150
САР (проф.) – рос.	200-300	100
СІРА (проф.) рос.	300-500	100

Рис. 2 Вартість програм навчання Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [4]

В більшості, проблемним аспектом є сам підхід до організації навчання, оскільки згідно із міжнародним досвідом вища освіта для професійної діяльності бухгалтера не вимагається, достатньо освіти спеціаліста, наявність сертифіката, а також постійне підвищення кваліфікації. Тим часом як в Україні базова вища освіта є обов'язковою, а наявність сертифіката, а також постійне підвищення кваліфікації – необов'язковими.

Бухгалтерський облік відіграє основне місце в процесі здійснення економічних реформ, а система бухгалтерського обліку буде ефективною, якщо гарантією достовірності облікової інформації стане впровадження обов'язкової процедури сертифікації бухгалтерських фахівців.

Список використаних джерел

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (в редакції від 03.01.2017 р.). База даних “Законодавство України”/ВР України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
2. Коваленко, Т. В., Бегун А. П. Сертифікація бухгалтерів в Україні. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Npkntu_e_2011_20%282%29_24.pdf
3. Зубілевич, С. Роль професійних організацій у підготовці бухгалтерів в Україні /С. Зубілевич // Нова педагогічна думка. – 2013. - №2. – С. 177-179.
4. МСФЗ – сертифікація за кордоном // Ліга Закон. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ifrs.ligazakon.ua>



Шахбанов Р.Б.

д.э.н., профессор,
заведующий кафедрой бухгалтерского учета,
ФГБОУ ВО Дагестанский государственный университет,
г. Махачкала, Россия

О РОЛИ ИНСТИТУТА ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ РОССИИ В ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ СЕРТИФИКАЦИИ УЧЕТНЫХ РАБОТНИКОВ

Развитие рыночной экономики в современной России вызвал неизбежность реформирования системы бухгалтерского учета в стране и формирования финансовой отчетности в соответствии с требованиями рынка. При этом цель реформирования заключается в гармонизации отечественной системы бухгалтерского учета с учетными моделями зарубежных государств с развитой рыночной экономикой. В связи с этим среди специалистов (ученых и практических работников) возникло немало споров и разногласий относительно выбора учетной модели, по вопросу о том, в какой мере и каким мировым опытом следует воспользоваться в ходе реформирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.

В соответствии с постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 года № 283 в качестве основы реформирования отечественного учета были выбраны международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Этим же постановлением была утверждена «Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» [1].

Одной из важнейших задач, сформулированных в указанной программе, является профессиональная сертификация учетных работников и обеспечение соответствия и поддержания их квалификационного уровня требованиям рыночной экономической системы.

К настоящему времени в РФ проделана значительная работа в этой области, и особую роль в достижении поставленной Правительством РФ цели сыграл Институт профессиональных бухгалтеров России (ИПБ).

Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, созданный в 1997 году в форме некоммерческого партнерства, в качестве одной из основных уставных задач определил организацию профессиональной аттестации учетных работников и постоянное повышение их квалификации.

В целях реализации этой важнейшей задачи ИПБ разработал и реализовывает на практике систему повышения квалификации и переподготовки учетных работников, отвечающую требованиям международных стандартов ведения учета и финансовой отчетности. Свидетельством, подтверждающим соответствие квалификационного уровня бухгалтеров требованиям учетной практики, является аттестат профессионального бухгалтера, выдаваемый ИПБ России претендентам.

Для реализации этой задачи ИПБ создал сеть учебно-методических центров (УМЦ) на базе ведущих учебных заведений страны. Институтом разработаны Программы подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров (главного бухгалтера, бухгалтера), спецкурсы для ежегодного повышения квалификации профбухгалтеров, регулярно проводятся научные конференции, практические семинары, круглые столы, обеспечивающие постоянное повышение квалификационного уровня работников учетных профессий в соответствии с изменениями в хозяйственной практике.



Обеспечение переподготовки и постоянного повышения квалификации работающих бухгалтеров довольно сложная задача, реализация которой зависит не только от усилий ИПБ, но и от заинтересованности руководителей предприятий и организаций и их бухгалтеров в овладении новыми знаниями в области современного счетоводства. Надо сказать, что организационно-методическая основа реализации этой задачи институтом создана. Достаточно отметить, что за прошедшие годы ИПБ России подготовлено и аттестовано в качестве профессионального главного бухгалтера по всей стране более 250000 бухгалтеров предприятий и организаций.

В настоящее время данная задача реализуется в соответствии с требованиями и положениями профессионального стандарта «Бухгалтер». Стандарт разработан ИПБ России, одобрен Минфином России и утвержден приказом Минтруда России от 22.12.2014 г. №1061н Зарегистрирован в Минюсте России 23 января 2015 года №35697 и вступил в действие с 07 февраля 2015 года.

Профессиональный стандарт «Бухгалтер» – новая форма оценки квалификации работников бухгалтерских служб. Профессиональный стандарт упорядочивает взаимоотношения бухгалтера и работодателя, разделяя прямые обязанности бухгалтера и смежные, дополнительные области его деятельности.

Работодатели применяют профессиональный стандарт «Бухгалтер» при формировании кадровой политики и в управлении персоналом, при организации обучения и аттестации работников, разработке должностных инструкций, тарификации работ, присвоении тарифных разрядов работникам и установлении систем оплаты труда с учетом особенностей организации производства, труда и управления.

Профессиональный стандарт очень важен для бухгалтера с точки зрения карьерного роста, поскольку он раскрывает возможный вектор его профессионального развития. Современная экономика испытывает потребность в главных бухгалтерах с дополнительными умениями и знаниями в области внутреннего контроля, налогового планирования, налогового учета и отчетности, финансового анализа, бюджетирования и управления денежными потоками [2]. Без высокой профессиональной подготовленности сегодня получить аттестат профессионального главного бухгалтера практически невозможно. Поэтому претенденты должны безупречно освоить Программу аттестации, включающую задания по бухгалтерскому учету, налогообложению, финансовому менеджменту, экономическому анализу, аудиту и предпринимательскому праву.

Программы дополнительного профессионального образования ИПБ России предоставляют возможность овладения знаниями и умениями в этих областях. Аттестат ИПБ России подтверждает соответствие квалификационного уровня обладателя требованиям профессионального стандарта «Бухгалтер».

Список используемой литературы

1. Бухгалтерское дело. Учебное пособие для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / под ред. Р.Б. Шахбанова. Москва, 2011 (с обновлениями).
2. Шахбанов, Р. Б. Эволюция прав и обязанностей главных бухгалтеров // Экономика и предпринимательство. 2015. №4-2 (57-2), – С. 708-710.



Шигун М.М.

д.е.н., проф.,

завідувач кафедри обліку і оподаткування

ДВНЗ Київський національний економічний університет

імені Вадима Гетьмана

м. Київ, Україна

ПРОФЕСІЙНА БУХГАЛТЕРСЬКА ОСВІТА І КВАЛІФІКАЦІЯ: ЄВРОПЕЙСЬКІ ОРІЄНТИРИ

Професійна бухгалтерська освіта сьогодні становить одне з ключових питань, яке вимагає узгодження і розвитку вітчизняної системи підготовки бухгалтерів і аудиторів у відповідності до сучасних тенденцій провідних країн світу. Активне входження України до європейського економічного простору ставить перед вітчизняними інституціями питання трансформації регулятивних засад за всіма ключовими видами діяльності. Бухгалтерський облік та аудиторська діяльність відіграють провідну роль в процесах створення надійного і достовірного інформаційного забезпечення для цілей прийняття економічних рішень, а професійні бухгалтерські організації займають вагомe місце серед світових гравців, що регулюють економічні та фінансові потоки.

Внаслідок процесів приведення вітчизняної бухгалтерської освіти до міжнародних та європейських критеріїв її якості, вона набуває новаційного характеру, посилення вимог до рівня освіти супроводжує розширення компетенцій бухгалтерів і аудиторів, і як наслідок, значну диференціацію їх функцій з поглибленням участі в процесах прийняття економічних рішень.

При правильній організації та ефективному функціонуванні бухгалтерський облік сьогодні може виступати потужним інформаційним ресурсом, що охоплює фінансові та нефінансові дані, оброблені новітніми аналітичними інструментами для цілей поточного і стратегічного управління. Аудиторам доводиться максимально диверсифікувати свої послуги, поширювати процедури підтвердження достовірності на нефінансові дані, працювати з «великими даними» і забезпечувати оцінку надійності інформації на безперервній основі в он-лайн режимі.

Вагомим чинником, що визначає можливість повноцінного впровадження облікових і звітних інновацій в Україні, є необхідність створення відповідного кадрового, організаційного, технологічного, програмного та методологічного забезпечення. Ефективність інновацій у сфері бухгалтерського обліку і аудиту прямо залежить від рівня професійних компетенцій бухгалтерів та аудиторів й визначається їх обізнаністю потребами основних користувачів інформації у нових типах звітних даних. До сучасного інформаційного масиву активно додається звітність про сталий розвиток, екологічна та соціальна звітність, інтегрована звітність та інші формати звітності компаній, що подається у режимі реального часу.

Першочергове значення і роль професійних бухгалтерів, яку вони відіграють при узагальненні, аналізі, інтерпретації сучасних видів звітності, особливо підкреслюється міжнародними професійними бухгалтерськими організаціями.

Для використання переваг, що надаються сучасними інноваційними технологіями у сфері обліку і аудиту, необхідні радикальні зміни у набутті навичок та компетенцій бухгалтерів, які визначають можливість застосування нових підходів до визнання та оцінювання активів, обробки великих обсягів даних при підготовці масивів фінансової та нефінансової інформації, виявлення маркерів ризиків діяльності компанії для цілей управління ними.



Для створення умов покращання рівня освіти бухгалтерів Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ) протягом 2002-2009 рр. прийнято Міжнародні стандарти освіти, що регламентують зміст програм освіти, професійні навички, вимоги щодо досвіду і змісту роботи бухгалтерів і аудиторів, оцінку їх професійних здібностей, систему цінностей, принципи етики.

Процес міжнародної економічної інтеграції потребує функціонування в Україні налагодженої національної системи професійної бухгалтерської освіти, яка б забезпечувала високий рівень фахової підготовки бухгалтерів і дозволяла поєднувати вищу освіту з подальшим безперервним підвищенням кваліфікації бухгалтерів. Впровадження системи національної сертифікації бухгалтерів, чітко адаптованої до міжнародних вимог в сфері бухгалтерського обліку, є обов'язковою умовою забезпечення належної базової підготовки бухгалтерів з отриманням вищої освіти у вищих навчальних закладах (ВНЗ) з подальшим підтвердженням рівня професійних знань та вмінь, удосконаленням рівня знань та навичок на безперервній основі.

Зокрема, у 2014 р. фахівцями ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» спільно з Аудиторською палатою України розроблено та оприлюднено Проект системи національної сертифікації бухгалтерів України, заснованої на Міжнародних стандартах освіти МФБ та Директивах ЄС, яка закладає основи високої якості вищої освіти бухгалтерів і аудиторів, належний рівень якості надання бухгалтерських та аудиторських послуг, зростання престижу бухгалтерської професії на національному та міжнародному рівнях. Практична реалізація Проекту потребує додаткових наукових досліджень з питань запровадження і функціонування безперервної освіти бухгалтерів та постійного підвищення професійної кваліфікації.

У підтвердження високої уваги міжнародних організацій до питань професійної бухгалтерської освіти, в Україні проводяться численні заходи за участі представників державних органів, регуляторів, професійних організацій, провідних вищих навчальних закладів. Основною цільовою настановою таких заходів є приведення вітчизняної системи освіти та підвищення кваліфікації бухгалтерів і аудиторів у відповідність до вимог європейського законодавства та слідування світовим професійним тенденціям.

Одним з таких заходів став проведений 5-6 квітня 2017 р. семінар Світового банку «Національні ініціативи щодо зміцнення освіти у сфері бухгалтерського обліку», на якому учасниками від урядових та професійних організацій, ВНЗ та бізнесу виділено найбільш вагомі проблеми у бухгалтерській професії, включаючи освіту і кваліфікацію та запропоновано можливі напрями вирішення цих проблемних питань. Практично кожне із піднятих питань, що потребує вирішення, актуалізує окремі і важливі напрями наукових досліджень (табл. 1).

Таблиця 1

Проблемні питання бухгалтерської освіти та можливі шляхи їх вирішення²²

№	Наявні проблеми	Можливі шляхи їх вирішення
1	2	3
1. Рівень університету		
1	Недостатня комунікація між ВНЗ, бізнесом та професійними організаціями	1. Створення Банку соціально-відповідального бізнесу. 2. Включення до наглядових рад ВНЗ представників бізнесу та професійних організацій

²² *Примітка: інформація наведена на правах особистої участі у семінарі Світового банку (05-06 квітня, 2017 р.)



№	Наявні проблеми	Можливі шляхи їх вирішення
1	2	3
2	Відсутність зв'язку при формуванні компетенцій у ВНЗ з реальними вимогами роботодавців щодо отримуваних випускниками навичок, знань й умінь	1. Надання пропозицій від роботодавців і професійних організацій щодо базових професійних компетенцій, визнаних практикою, для їх врахування ВНЗ при підготовці фахівців. 2. Запровадження дуальної освіти із розширеною практичною компонентою підготовки фахівців
3	Необхідність підвищення якості професійних компетенцій випускників ВНЗ	Розробка і затвердження Стандартів вищої освіти з гарантією формування базового набору компетенцій, що враховують загально визнані вимоги в професії, усталену практику та національні особливості
2. Рівень професійних бухгалтерських організацій		
4	Відсутність єдиної національної системи сертифікації професійних бухгалтерів	Запровадження Національної системи сертифікації професійних бухгалтерів, яка охоплює основні рівні формування компетенцій: 1. ВНЗ (бухгалтер-магістр), 2. Проф. організації (сертифікований бухгалтер), 3. Сертифікація аудиторів (сертифікований аудитор)
5	Відсутність взаєморозуміння між професійними організаціями України	Створення об'єднаної професійної спільноти з єдиними цілями, спрямованими на забезпечення підтримку розвитку професії, підвищення кваліфікації бухгалтерів
3. Міжнародне визнання, акредитація, членство в міжнародних професійних організаціях		
6	Недостатнє міжнародне визнання професійних бухгалтерів і аудиторів України	Внесення змін до законодавства України щодо визнання кваліфікації бухгалтерів і аудиторів на основі прозорої системи їх сертифікації
7	Відсутність критеріїв обмеження входження в професію осіб некваліфікованих осіб	Законодавче обмеження входження в професію осіб з незавершеною вищою освітою за економічними спеціальностями та осіб без такої освіти
8	Відсутність нагляду за підвищенням кваліфікації бухгалтерів України (для підприємств суспільного нагляду і підприємств державного сектору)	Створення єдиного органу нагляду на рівні держави з функціями контролю підвищення кваліфікації бухгалтерів України

Наведені проблемні питання бухгалтерської освіти згруповані за трьома блоками – рівень університету, рівень професійних бухгалтерських організацій, міжнародний рівень (міжнародне визнання, акредитація, членство в міжнародних професійних організаціях), - та відображають нагальну потребу у координації зусиль фахівців на кожному із зазначених рівнів для досягнення спільної мети – отримання міжнародного визнання професіоналів у сфері бухгалтерського обліку і аудиту, що здобули вищу освіту у вітчизняних ВНЗ та здійснюють свою практичну діяльність у вітчизняних компаніях. Як засвідчують представники від урядових та професійних організацій, ВНЗ та бізнес-структур, саме таке поєднання дій зацікавлених сторін та акумуляція ресурсів дозволить розвинути і довести вітчизняну систему освіти бухгалтерів і аудиторів до рівня вимог європейського законодавства, а також вдало імплементувати у вітчизняну практику сучасні тенденції у процесах безперервного підвищення професійної кваліфікації бухгалтерів та аудиторів, поширені у провідних країнах світу.



Для нотаток



Кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг Тернопільського національного економічного університету запрошує до наукової, навчальної та міжнародної співпраці!

Кафедра здійснює підготовку фахівців спеціальності «**ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ**» за освітніми програмами «**ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА КОНТРОЛЮ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ**» (освітні ступені бакалавр та магістр) та «**МІЖНАРОДНИЙ ОБЛІК**» (англомовна магістерська програма). Навчання здійснюється на денній, заочній та заочно-дистанційній формах. На даний час на кафедрі працює 3 доктори економічних наук та 10 кандидатів економічних наук.



Програми підготовки бакалавра та магістра акредитовані Привілейованим Інститутом Управлінських бухгалтерів Великобританії **CIMA (CHARTERED INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS)**. Представником CIMA є завідувач кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг, д.е.н., професор, сертифікований аудитор **МИХАЙЛО РОМАНОВИЧ ЛУЧКО**.



Освітня програма «МІЖНАРОДНИЙ ОБЛІК»

Враховуючи сучасні закономірності розвитку обліку, потребу у фахівцях міжнародного рівня, вимоги європейського та світового ринку освітніх послуг на кафедрі обліку в державному секторі економіки та сфері послуг відкрито нову англomовну магістерську програму «**Міжнародний облік**». Керівником магістерської програми є д.е.н., професор, сертифікований аудитор Лучко Михайло Романович.

Метою магістерської програми «**Міжнародний облік**» є підготовка фахівців з базовими й професійними компетентностями в сфері бухгалтерського обліку, звітності, аудиту, контролю та аналізу, а також з глибокими знаннями міжнародних норм, правил і стандартів.

Програма призначена для навчання як українських, так і іноземних студентів з викладанням дисциплін англійською мовою та застосуванням міжнародного досвіду, індивідуальної контактної форми навчання.

Випускники програми отримають фахові знання, які відповідають вимогам та стандартам міжнародних компаній, вмітимуть формувати консолідовану фінансову звітність, знатимуть особливості міжнародного обліку, аналізу та контролю.

Сфера діяльності майбутніх фахівців – це забезпечення обліку, контролю та аналізу в міжнародних компаніях, спільних підприємствах, представництвах, філіях іноземних компаній в Україні та за кордоном, обліково-аналітичне забезпечення міжнародних операцій, спільних проектів із зарубіжними партнерами.



Освітня програма
**«ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА КОНТРОЛЮ В
ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ»**

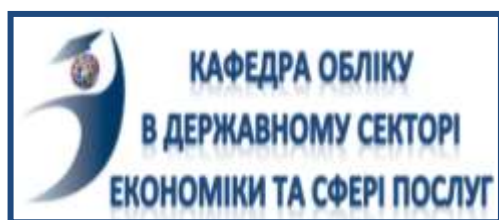
Освітня програма «Інформаційні технології обліку, оподаткування та контролю в державному секторі економіки» (освітні ступені БАКАЛАВР та МАГІСТР) спрямована на підготовку висококваліфікованих фахівців з обліку, оподаткування та контролю в державному секторі економіки. Випускники програми успішно працюють на посадах головного бухгалтера, ревізора, контролера, фінансиста, фахівця з оподаткування, економіста:

- на підприємствах та установах державного сектору економіки;
- Міністерстві фінансів України та місцевих фінансових органах, органах Пенсійного фонду та Державної фіскальної служби України, Державній казначейській службі України та її територіальних підрозділах, органах державної влади та місцевого самоврядування, маючи статус державного службовця;
- закладах науки, освіти, охорони здоров'я, адміністративних органах, аудиторських та страхових компаніях, на підприємствах та організаціях усіх форм власності тощо.

Сайт Університету: <http://www.tneu.edu.ua/>

Сайт кафедри: <http://odsesp.tneu.edu.ua/uk/holovna/>

Сторінка Facebook <https://www.facebook.com/kafedraods>



Кафедра учета в государственном секторе
экономики и сфере услуг
Тернопольского национального экономического
университета
приглашает к научному, учебному и
международному сотрудничеству!

Кафедра осуществляет подготовку специалистов по специальности «УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ» по образовательным программам «ИНФОРМАЦИОННЫЕ ТЕХНОЛОГИИ УЧЕТА, НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И КОНТРОЛЯ В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ ЭКОНОМИКИ» (бакалавр и магистр) и «МЕЖДУНАРОДНЫЙ УЧЕТ» (англоязычная магистерская программа). Обучение осуществляется на дневной, заочной и заочно-дистанционной формах. В настоящее время на кафедре работает 3 доктора экономических наук и 10 кандидатов экономических наук.

Программы подготовки бакалавра и магистра аккредитованы Привилегированным Институтом Управленческих бухгалтеров Великобритании CIMA (CHARTERED INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS).



Представителем CIMA является заведующий кафедрой учета в государственном секторе экономики и сфере услуг, д.э.н., профессор, сертифицированный аудитор **МИХАИЛ РОМАНОВИЧ ЛУЧКО**.



Department of Accounting in the Public Sector of Economy and
service sector Ternopil National Economic University
Invites you to the scientific, educational and international
cooperation!

The Department provides training in the specialty «ACCOUNTING AND TAXATION» for full-time and part-time students at the following education levels: Education program «INFORMATION TECHNOLOGIES OF ACCOUNTING, TAXATION AND CONTROL IN THE PUBLIC SECTOR» (Bachelor and Master), Master program «INTERNATIONAL ACCOUNTING» (English language program). Currently Department consists of 13 members, among them: 3 Doctors of Economic Sciences and 10 Candidates of Economic Sciences (PhD).

Bachelor's and Master's programs are accredited by the Chartered Institute of Chartered Accountants (CIMA) of the United Kingdom (CHARTERED INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS). The representative of CIMA is the head of the Department of Accounting in the Public Sector of Economy and Service Sector, Doctor of Economics, Professor, Certified Auditor **MYKHAILO R. LUCHKO**.

Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»,

30 червня 2017 року, м. Тернопіль



НАУКОВЕ ВИДАННЯ

МІЖНАРОДНА НАУКОВО-ПРАКТИЧНА ІНТЕРНЕТ-КОНФЕРЕНЦІЯ

**«ОБЛІК, ОПОДАТКУВАННЯ І КОНТРОЛЬ:
ТЕОРІЯ ТА МЕТОДОЛОГІЯ»**

30 червня 2017 р.

м.Тернопіль

Підписано до друку 12.07.20167 р.
Формат 60х90/16. Гарнітура Times.
Папір офсетний. Друк на дублікаторі.
Ум.-друк. арк. 19,9. Обл.-вид. арк. 26,6.
Тираж 100 прим.

Видавець та виготовлювач
Тернопільський національний економічний університет
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46004

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.*