



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ
УКРАЇНИ

ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ
ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ І АУДИТУ



МАТЕРІАЛИ

У МІЖНАРОДНОЇ НАУКОВО-ПРАКТИЧНОЇ КОНФЕРЕНЦІЇ

“СТАН І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ
ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ
В УКРАЇНІ”



Тернопіль, 31 травня – 1 червня 2018 року

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

МАТЕРІАЛИ
V МІЖНАРОДНОЇ
НАУКОВО-ПРАКТИЧНОЇ
КОНФЕРЕНЦІЇ

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

Тернопіль
31 травня – 1 червня 2018 року

УДК 657:658

ББК 65.052(65050;65053)

С 76

**Рекомендовано до друку засіданням Науково-технічної ради ТНЕУ,
протокол № 2 від 16 травня 2018 року**

Редакційна колегія:

Адамик О. В., к.е.н., доцент
Дерій В. А., д.е.н., професор
Задорожний З. В., д.е.н., професор
Крупка Я. Д., д.е.н., професор
Лучко М. Р., д.е.н., професор
Мельник Н. Г., к.е.н., доцент
Муравський В. В., к.е.н., доцент
Починок Н. В., к.е.н., доцент
Пушкар М. С., д.е.н., професор
Романів Р. В., к.е.н., доцент
Серединська В. М., к.е.н., доцент

Комп'ютерна верстка:

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

**Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні:
матеріали V міжнар. наук.-практ. конф., 31 травня-01 червня 2018 р. - Тернопіль:
ТНЕУ, 2018. – 371 с.**

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

Для науковців, докторантів, аспірантів, студентів та всіх, хто цікавиться проблемами обліку, аналізу, статистики і контролю в системі менеджменту.

Матеріали друкуються мовою оригіналу.

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

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

© Тернопільський національний економічний
університет 2018

© КРОК, 2018

ISBN 978-617-692-483-8

ЗМІСТ

СЕКЦІЯ 1

СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ВПРОВАДЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ В ОБЛІКОВО- АНАЛІТИЧНУ СИСТЕМУ

Ksonzhyk I.V., Dubinina M.V.	1
<i>FEATURES OF PREPARATION AND SUBMISSION OF ELECTRONIC FINANCIAL AND BUDGETARY REPORTING BY HOLDERS AND RECIPIENTS OF BUDGETARY FUNDS</i>	
Nicholas Znak	3
<i>THE MISSION AND THE MAIN TASKS OF PETROLEUM ACCOUNTANTS SOCIETY OF CANADA (PASC)</i>	
Адамик О.В.	5
<i>ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ В УМОВАХ АВТОМАТИЗОВАНОЇ ОБРОБКИ ДАНИХ: ФОРМУВАННЯ ПОКАЗНИКІВ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ЇХ В ОБЛІКУ</i>	
Безверхий К.В.	8
<i>ХАРАКТЕРИСТИКА КОНЦЕПЦІЙ КАПІТАЛУ У ФІНАНСОВІЙ ТА ІНТЕГРОВАНИЙ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА</i>	
Бенько І.Д.	10
<i>МЕТОДИКА ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИДАТКІВ В УСТАНОВАХ ОСВІТИ</i>	
Богуцька Л.Т.	12
<i>ОБЛІК АКТУАРНИХ ПРИБУТКІВ ТА ЗБИТКІВ У РОБОТОДАВЦЯ ЗГІДНО МСБО 19 «ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ»</i>	
Бонарев В.В.	15
<i>МІСЦЕ ОБЛІКУ В ІНСТИТУЦІЙНОМУ СЕРЕДОВИЩІ ДЛЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ</i>	
Бродовська О.Г., Бобрівець В. В.	17
<i>ПРИНЦИПИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ НА ПІДПРИЄМСТВІ</i>	
Беляєва Л.А., Кучма Л.	19
<i>СУЧАСНІ ПРОГРАМНІ КОМПЛЕКСИ ДЛЯ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ</i>	
Вакун О.В., Заяць М.Я.	22
<i>ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТОРГОВЕЛЬНИХ МАРОК</i>	
Воськало Н.М., Воськало В.І.	24
<i>ЗАСТОСУВАННЯ ПРИНЦИПІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЩОДО РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ</i>	
Гончаренко О.О.	27
<i>ТРАНСФОРМАЦІЯ ПРИНЦИПУ АВТОНОМНОСТІ В ДІЯЛЬНОСТІ НЕБАНКІВСЬКИХ ФІНАНСОВО-КРЕДИТНИХ УСТАНОВ</i>	
Гудзь Н.В.	29
<i>МЕТОДИКА ВІДОБРАЖЕННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ У ЗВІТНОСТІ</i>	

Жук В. М. <i>МІСІЯ НАЦІОНАЛЬНОГО ІНСТИТУТУ ОБЛІКУ ЩОДО ВДОСКОНАЛЕННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ ВІДНОСИН В УКРАЇНІ</i>	32
Задорожний З.-М. В. <i>АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ</i>	35
Зарудна Н. Я., Кундеус О. М. <i>РЕОРГАНІЗАЦІЯ ПІДПРИЄМСТВ У ПРАВОВОМУ ТА ОБЛІКОВОМУ КОНТЕКСТІ</i>	37
Игумнова О. <i>УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЁТ КАК ИНСТРУМЕНТ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛЯ В МЕНЕДЖМЕНТЕ</i>	40
Кафка С. М. <i>СПІЛЬНА ДІЯЛЬНІСТЬ: ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЇ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ</i>	42
Кащена Н.Б., Порсюрова І.П. <i>ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ЕМІСІЮ ТА РЕЄСТРАЦІЮ АКЦІЙ</i>	45
Козіцька Н.О. <i>ОСОБЛИВОСТІ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ В БДЖІЛЬНИЦТВІ</i>	47
Корягін М. В., Чік М. Ю. <i>ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ КРЕАТИВНОГО ОБЛІКУ</i>	50
Крупка Я.Д. <i>ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ОБЛІКУ ВЕНЧУРНОГО ІНВЕСТУВАННЯ</i>	53
Крутова А.С., Нестеренко О.О. <i>ПЕРСПЕКТИВИ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ</i>	55
Кулинич М. Б. <i>ВИКОРИСТАННЯ ЕФЕКТИВНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ ПРИ ОЦІНЦІ РЕЗУЛЬТАТИВНИХ ПОКАЗНИКІВ</i>	58
Кундря-Висоцька О.П. <i>ГЕНЕЗИС НАУКОВОЇ ДУМКИ ЩОДО ОБ'ЄКТИВНИХ ПЕРЕДУМОВ ЗВІТНОСТІ НОВОГО ФОРМАТУ</i>	60
Куцик П. О. <i>КОРПОРАТИВНА СОЦІАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ У ЗВІТАХ КОМПАНІЙ: МОДЕЛІ, ПРАКТИКА</i>	63
Легенчук С.Ф. <i>СУТНІСТЬ І СТРУКТУРА БУХГАЛТЕРСЬКОГО НАУКОВОГО ЗНАННЯ</i>	65
Ляхович Г.І. <i>ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО АУТСОРСИНГУ</i>	67
Макаренко А.С. <i>УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ УПРАВЛІННЯ РАЦІОНАЛЬНИМ ЛІСОКОРИСТУВАННЯМ</i>	69
Марценюк Р. А. <i>УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ У СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ: ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ</i>	72

Мельничук І. В. <i>БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УПРАВЛІННІ ЕКОНОМІЧНОЮ БЕЗПЕКОЮ ПІДПРИЄМСТВА</i>	74
Муравський В.В. <i>ВАРІАТИВНІСТЬ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ З ВИКОРИСТАННЯМ ХМАРНИХ СЕРВІСІВ</i>	76
Назарова І.Я <i>ПРОБЛЕМИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ ЕЛЕКТРОННОГО ДОКУМЕНТООБІГУ В УКРАЇНІ</i>	78
Омецінська І.Я. <i>РОЛЬ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ВИТРАТ В ЦІНОУТВОРЕННІ</i>	81
Осадча О.О. <i>БЕНЧМАРКІНГ В ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: МЕТОДИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ ПІДХОДИ ВПРОВАДЖЕННЯ</i>	84
Осадча Т.С. <i>УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ</i>	87
Остапенко Ю.П. <i>НОВІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ ОРЕНДИ ЗА ПРАВИЛАМИ МСФЗ 16 «ОРЕНДА»</i>	89
Пігош В.А. <i>ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ТЕНДЕРНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ</i>	92
Павлік І.Є. <i>ДОСВІД ОБЛІКОВОЇ ПРАКТИКИ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ НА ПРИКЛАДІ ВИДАНЬ ЄВГЕНА АРХИПЕНКА</i>	94
Пеняк Ю.С., Данильчук І.В. <i>МЕХАНІЗМ УПРАВЛІННЯ ДЕБІТОРСЬКОЮ ЗАБОРГОВАНІСТЮ</i>	96
Подольанчук О.А., <i>ОБЛІК ДОХОДІВ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ ТА ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ У ЗВІТНОСТІ</i>	99
Попівняк Ю.М. <i>ПЕРСПЕКТИВИ ВИКОРИСТАННЯ ОНЛАЙН-СЕРВІСІВ ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ</i>	102
Порохнавець Я.А. <i>ОБЛІК ЗАКРИТТЯ РОДОВИЩ ПРИРОДНИХ РЕСУРСІВ</i>	104
Починок Н. В., <i>ЗНАЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЛЯ СТАЛОГО РОЗВИТКУ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ</i>	106
Примаченко О.Л. <i>КЛАСИФІКАЦІЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОБЛІКУ ТА УПРАВЛІННЯ</i>	108
Пугаченко О.Б. <i>КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ СФЕРИ МАТЕРІАЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ</i>	111

Пушкар М.С., Пушкар М.Р. <i>ЗМІНА ТЕОРІЇ ОБЛІКУ НА ОСНОВІ ФОРМУВАННЯ НОВОЇ ПАРАДИГМИ</i>	113
Римар Г.А. <i>ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ТА ЇЇ МІСЦЕ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ</i>	116
Рожелюк В. М., <i>ОРГАНІЗАЦІЯ ЕФЕКТИВНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ В УПРАВЛІННІ ПЕРЕРОБНИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ</i>	119
Рудницький В.С., Вагнер І.М. <i>РОЯЛТІ: ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ</i>	121
Сафарова А. Т. <i>ВПРОВАДЖЕННЯ ЕЛЕКТРОННОГО ДОКУМЕНТООБІГУ ДЛЯ ПОДАННЯ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТАМИ ПІДПРИЄМНИЦТВА</i>	125
Семанюк В.З. <i>ТЕОРІЯ ОБЛІКУ : MULTA PAUCIS</i>	127
Сисяк С.В. <i>ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ ТА ОБЛІКУ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ</i>	129
Сколотій Л.О. <i>ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ</i>	132
Слесар Т.М. <i>ПЕРСПЕКТИВИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ</i>	134
Судин Ю. А. <i>ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ОБЛІКУ ГУДВІЛУ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ</i>	137
Фаріон В.Я., Фаріон Я.М. <i>ПРИНЦИПИ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ</i>	139
Харинович-Яворська Д. О. <i>ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ІНТЕГРОВАНОГО ЗВІТУВАННЯ У СТАЛОМУ РОЗВИТКУ КОРПОРАЦІЙ</i>	142
Хорунжак Н.М. <i>ІННОВАЦІЇ В ОПЛАТІ ПРАЦІ ПРАЦІВНИКІВ ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ: ЕКОНОМІЧНИЙ ТА ОБЛІКОВИЙ ЗМІСТ</i>	144
Швець В. Є. <i>НАУКОВИЙ ДОРОБОК ЄВГЕНА МНИХА У РОЗВИТКУ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИХ НАУК</i>	147
Шевчук О.А. <i>ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЯК ІНСТРУМЕНТ ФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ПРИБУТКУ</i>	149
Шигун М.М., Мичак Н.О. <i>МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ПОТОЧНОГО ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ, УТРИМУВАНИХ ДЛЯ ПРОДАЖУ</i>	151

Яремко І.Й. <i>ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ: СТАН І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ</i>	153
Грицишин А.В. <i>СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ОСНОВНЕ ІНФОРМАЦІЙНЕ ДЖЕРЕЛО УПРАВЛІННЯ ЛОГІСТИЧНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА</i>	156

СЕКЦІЯ 2

ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНИЙ КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ В УМОВАХ РИНКУ

Андрощук І.І. <i>СТРУКТУРА СТРАТЕГІЇ ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI, ІНШИХ НІЖ АУДИТ ЧИ ОГЛЯД ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ</i>	158
Воронко Р. М., Воронко О. С. <i>ОСНОВНІ ІНСТРУМЕНТИ КОНТРОЛЮ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ</i>	160
Гордієнко Л. П. <i>ОРГАНІЗАЦІЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НЕЗАВЕРШЕНОГО ВИРОБНИЦТВА</i>	163
Давиденко Н.М., Слесар В.М. <i>СИСТЕМА ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ</i>	165
Денчук П.Н. <i>КАТЕГОРІЯ СУТТЄВІСТЬ В КОНТЕКСТІ АДАПТАЦІЇ ДО МСФЗ</i>	167
Коротаєв С.Л., Немеровец А.В. <i>АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ АУДИТА В БЕЛАРУСИ</i>	170
Костишин Н.С. <i>УМОВИ ЕФЕКТИВНОГО РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ</i>	172
Кузик Н.П., Мороз О.А. <i>АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З ПРАЦІВНИКАМИ В УМОВАХ ВИКОРИСТАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ</i>	175
Лучко М.Р. <i>АДВОКАТ І АУДИТОР: МОЖЛИВОСТІ СПІВПРАЦІ</i>	177
Любенко А. М. <i>РОЗВИТОК АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ В СУЧАСНИХ УМОВАХ</i>	180
Малишкін О.І. <i>ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ПДВ В УМОВАХ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ</i>	182
Панков Д.А. <i>СПОРТИВНИЙ АУДИТ</i>	185

Романів Р.В.	188
<i>ФОРМУВАННЯ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ В УМОВАХ ВИНИКНЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКИХ РИЗИКІВ</i>	
Саченко С.І.	190
<i>ОСОБЛИВОСТІ КОНТРОЛЮ ЗА ВИРОБНИЧИМИ ПРОЦЕСАМИ</i>	
Фесенко В.В.	192
<i>СПІЛЬНІ АУДИТИ ЯК ІННОВАЦІЙНА ФОРМА ПІДТВЕРДЖЕННЯ ПУБЛІЧНОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ</i>	
Фоміна Т.В.	194
<i>ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ФОРМУВАННЯ ВЕЛИЧИНИ РЕЗЕРВНОГО КАПІТАЛУ</i>	
Хаблюк О.А., Яцишин С.Р.	197
<i>ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД СТАНОВЛЕННЯ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ</i>	
Чикало І.В.	199
<i>СТАНОВЛЕННЯ АУДИТУ УПРАВЛІНСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА РИНКУ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ</i>	
Шалімова Н.С.	202
<i>ВПЛИВ ТРИСТОРОННІХ ВІДНОСИН НА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРИЙНЯТНОГО РІВНЯ НЕЗАЛЕЖНОСТІ АУДИТОРІВ</i>	
Шестерняк М.М.	204
<i>АУДИТОРСЬКА ДІЯЛЬНІСТЬ В УКРАЇНІ: ОСОБЛИВОСТІ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ</i>	
Щирба М. Т., Щирба І. М.	207
<i>СТАНДАРТИ АУДИТУ: ВНУТРІШНЬОФІРМОВИЙ РІВЕНЬ</i>	

СЕКЦІЯ 3 ПРОБЛЕМИ І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ СТАТИСТИКИ ТА ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ

Lebedinsky Alex, Melnyk Nataliya	210
<i>CONNECTION BETWEEN ACCOUNTING AND STATISTICS</i>	
Бобровська Н.В., Костирко А.Г.	213
<i>РОЛЬ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ У СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ</i>	
Будник Л.А.	215
<i>ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЕКТІВ</i>	
Бурденюк Т. Г.	217
<i>АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ</i>	
Гавриленко В.О.	220
<i>ДІАГНОСТИЧНИЙ АНАЛІЗ В АНТИКРИЗОВОМУ УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВА</i>	

Гарашук О.В., Куценко В.І. <i>ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ У КОНТЕКСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СОЦІАЛЬНОЇ БЕЗПЕКИ</i>	223
Голяш І. Д. <i>ВИКОРИСТАННЯ СУЧАСНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ В ЕКСПЕРТНІЙ ПРАКТИЦІ</i>	225
Даньків Й.Я., Макарович В.К. <i>ЕФЕКТИВНІСТЬ ВИКОРИСТАННЯ РЕСУРСІВ ПІДПРИЄМСТВА : АНАЛІТИЧНІ АСПЕКТИ</i>	228
Жукевич С.М., Жук Н.Т. <i>ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВОЮ БЕЗПЕКОЮ ПІДПРИЄМСТВА</i>	230
Загородна О. М., Серединська В. М. <i>ФОРМУВАННЯ МЕХАНІЗМУ ДІАГНОСТИКИ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА</i>	233
Кіндрацька Г.І. <i>АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ ПОПЕРЕДЖЕННЯ БАНКРУТСТВА ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ</i>	235
Кочут І.І. <i>ВИБІР СОНЯЧНИХ БАТАРЕЙ ПІДПРИЄМСТВАМИ: ОСОБЛИВОСТІ АНАЛІЗУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ</i>	238
Левицька С.О. <i>ОЦІНКА КОНКУРЕНТНОЗДАТНОСТІ ЛІКУВАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ</i>	241
Лукановська І.Р. <i>ОСОБЛИВОСТІ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АВТОМАТИЗАЦІЇ АНАЛІЗУ ВИТРАТ</i>	244
Машкова Т.В. <i>ОЦІНКА ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ ДЛЯ ПРОВЕДЕННЯ АУКЦІОНІВ ТА ОБЛІКУ</i>	246
Олійник О.В. <i>МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ: ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ</i>	251
Остапенко Я.О., Ковальчук Ю. І. <i>ЕКОНОМІЧНА СТАТИСТИКА: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ</i>	254
Паранюк Я. Д. <i>ОЦІНЮВАННЯ РИЗИКУ ІННОВАЦІЙНОГО ПРОЕКТУ</i>	256
Правдюк Н. Л. <i>ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ МАРКЕТИНГОВОЮ ЦІНОВОЮ ПОЛІТИКОЮ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМСТВА</i>	258
Романів С.Р. <i>СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ В УКРАЇНІ</i>	261

Савчук В.К. <i>РОЗВИТОК АНАЛІТИЧНОЇ ФУНКЦІЇ УПРАВЛІННЯ</i>	263
Скаско О.І., Мороз В.П. <i>МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ</i>	265
Ціщик Р.В., Котис Н.В. <i>СТАТИСТИЧНИЙ АНАЛІЗ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЛОГІСТИКИ</i>	268
Черешнюк О. М., <i>ЕКСПЕРТНЕ ОЦІНЮВАННЯ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА</i>	271
Чубай В.М. <i>АНАЛІЗ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ: ПОТОЧНИЙ СТАН ТА СПОСОБИ УДОСКОНАЛЕННЯ</i>	274
Шворак А. М., Гадзевич О. І. <i>АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА: СУТНІСТЬ ТА ЗНАЧЕННЯ</i>	276

СЕКЦІЯ 4
УДОСКОНАЛЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ СИСТЕМИ КРАЇНИ ТА ПІДВИЩЕННЯ РІВНЯ ПІДГОТОВКИ ФАХІВЦІВ З ОБЛІКУ Й ОПОДАТКУВАННЯ

Jean-Pierre Wang, Giacomo Berlucchi <i>ASSETS ALLOCATION: CASE OF CHINA</i>	279
Бенько М.М., Сопко О.В. <i>АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ПІДВИЩЕННЯ ЯКОСТІ ПРОФЕСІЙНОЇ ПІДГОТОВКИ ФАХІВЦІВ В ОСВІТНІЙ ПРОГРАМІ «ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ»</i>	281
Бойко Ю.І. <i>КЛЮЧОВІ ПОЗИЦІЇ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ОБ'ЄДНАННЯ ТЕРИТОРІАЛЬНИХ ГРОМАД</i>	283
Бондар М.І., Бондар Т.А. <i>МАЙБУТНЄ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ПРОФЕСІЇ</i>	285
Васильченко Г.В., Гречаник В.П. <i>ПОДАТКИ, ЯК СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ ІНСТРУМЕНТИ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВИ</i>	288
Гуменна-Дерій М.В. <i>ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ФІНАНСОВОГО ПОСЕРЕДНИКА ЗА ПРАВИЛЬНІСТЮ ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ В БУДІВНИЦТВІ</i>	291
Гуцаленко Л.В., Марчук У.О. <i>ФОРМУВАННЯ ПЕНСІЙНОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ ТА ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ПЕРСОНІФІКОВАНОГО ОБЛІКУ</i>	293
Дема Д.І. <i>ФАКТОРИ, ЩО СПРИЯЮТЬ ТІНІЗАЦІЇ МАЛОГО БІЗНЕСУ</i>	295

Дерій В. А. <i>ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ВНЗ, РОБОТОДАВЦІВ І СУСПІЛЬСТВА ЗА ПІДГОТОВКУ ФАХІВЦІВ З ОБЛІКУ Й ОПОДАТКУВАННЯ</i> д. е. н., професор кафедри обліку і аудиту,	298
Жиглей І.В. <i>СОЦІАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЯК НАПРЯМОК ПІДВИЩЕННЯ РІВНЯ ПІДГОТОВКИ ФАХІВЦІВ З ОБЛІКУ Й ОПОДАТКУВАННЯ</i>	300
Журавель Г. П., Шинкарик М. І. <i>ПРО СИСТЕМИ ОЦІНЮВАННЯ ЗНАНЬ СТУДЕНТІВ</i>	302
Івасечко У. В. <i>СТРАХУВАННЯ В АГРОПРОМИСЛОВОМУ КОМПЛЕКСІ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ РИНКУ</i>	306
Козак В. Г. <i>ПРОБЛЕМИ ЗАСТОСУВАННЯ УКРАЇНСЬКОЇ МОВИ В ОБЛІКУ</i>	308
Кулик В. А. <i>ГЛОБАЛІЗАЦІЙНІ ПРОЦЕСИ В СИСТЕМІ ВИЩОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ ОСВІТИ: ПЕРСПЕКТИВИ ТА ВИКЛИКИ</i>	311
Микитюк Ю. І. <i>ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ІНВЕСТИЦІЙНО-ІННОВАЦІЙНИМИ ПРОЕКТАМИ В ЖИТЛОВОМУ БУДІВНИЦТВІ</i>	312
Михайлишин Н.П. <i>ПРОЦЕСУАЛЬНА І НЕПРОЦЕСУАЛЬНА ФОРМИ ВИКОРИСТАННЯ СПЕЦІАЛЬНИХ ЗНАНЬ ЕКСПЕРТА-ЕКОНОМІСТА</i>	315
Мужевич Н. В. <i>ФІНАНСОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РЕМОНТУ ТА ОНОВЛЕННЯ ПАРКУ БУДІВЕЛЬНОЇ ТЕХНІКИ</i>	317
Осмятченко В.О., Олійник В.С. <i>ПІДГОТОВКА ФАХІВЦІВ З ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ТЕХНОЛОГІЧНИХ ЗМІН</i>	320
Остапчук Т.П. <i>ПЕРЕДУМОВИ ФОРМУВАННЯ КОНЦЕПТУАЛЬНО-СТРАТЕГІЧНИХ ОСНОВ ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ В УКРАЇНІ</i>	322
Павелко О.В. <i>ВЧЕННЯ МЕРКАНТИЛІСТІВ ПРО БАГАТСТВО Й ПРИБУТОК: ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ</i>	325
Панасюк В.М. <i>ІНФОРМАЦІЙНА СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ СОЦІАЛЬНОЮ ІНФРАСТРУКТУРОЮ РЕГІОНУ</i>	327
Парасій-Вергуненко І.М. <i>ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ КОМПОНЕНТІВ ВАРТОСТІ ОСВІТНІХ ПОСЛУГ</i>	330
Петрів І. В. <i>КОРПОРАТИВНЕ УПРАВЛІННЯ ТА ЙОГО ВПЛИВ НА ВАРТІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА</i>	332

Питель С.В. <i>ПОДАТКОВЕ НАВАНТАЖЕННЯ: МОЖЛИВОСТІ ОПТИМІЗАЦІЇ</i>	335
Сафронська І.М., Ковальова Т.В. <i>ВИКОРИСТАННЯ ВИДІВ ІНТЕРАКТИВНОГО НАВЧАННЯ У ПІДГОТОВЦІ ФАХІВЦІВ ЕКОНОМІЧНОГО ПРОФІЛЮ</i>	338
Сисоєва І.М., Балазюк О.Ю. <i>ДЕРЖАВНИЙ СЕКТОР ЕКОНОМІКИ: ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ КАТЕГОРІЇ</i>	340
Стецюк Н. Є. <i>ТЕНДЕРНІ ЗАКУПІВЛІ: ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ</i>	343
Тарасова Т. О., Янчев А. В. <i>УПРАВЛІННЯ ІННОВАЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ В СИСТЕМІ ВИЩОЇ ОСВІТИ УКРАЇНИ</i>	346
Федорченко К.О. <i>ФІНАНСОВА БЕЗПЕКА ПІДПРИЄМНИЦТВА НАБИРАЄ АКТУАЛЬНОСТІ В СУЧАСНОМУ СВІТІ</i>	350
Чижевська Л.В. <i>КРИТЕРІЇ РИЗИКОВОСТІ ПЛАТНИКІВ ПДВ</i>	351
Чижишин О.І. <i>ІННОВАЦІЙНІ ЧИННИКИ СТРУКТУРНОЇ ПЕРЕБУДОВИ ТА ЗРОСТАННЯ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ</i>	353
Шевчук В.О. <i>ПРИРОДНІЧІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ БАГАТСТВ І ЗБАГАЧЕННЯ: ПЕРЕДУМОВИ СТАНОВЛЕННЯ ФІЗИКО-ЕКОНОМІЧНОЇ АНАЛІТИКИ</i>	355
Яковець Т.А. <i>БЮДЖЕТНІ ДОТАЦІЇ АГРАРІЯМ: МЕХАНІЗМ РОЗПОДІЛУ ТА ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ВПРОВАДЖЕННЯ</i>	361
Ясишена В.В., Пилявець В.М. <i>ПРОБЛЕМИ МЕТОДИКИ ВИКЛАДАННЯ ОБЛІКОВИХ ДИСЦИПЛІН</i>	363
Аверкин Я.Ф. <i>СУТНІСНА ХАРАКТЕРИСТИКА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ</i>	365
Бречко О.В. <i>ЦИФРОВА ЕКОНОМІКА: ПЕРСПЕКТИВИ РЕГУЛЮВАННЯ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ЦИФРОВИХ АКТИВІВ В УКРАЇНІ</i>	368

СЕКЦІЯ 1

СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ВПРОВАДЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ В ОБЛІКОВО- АНАЛІТИЧНУ СИСТЕМУ

УДК 657.15:004.738.5

Ksonzhyk I.V.,

doctor of economics, associate professor,
professor of the Department of accounting and taxation,

Dubinina M.V.,

doctor of economics, associate professor,
Head of the Department of accounting and taxation,
Mykolayiv national agrarian university

FEATURES OF PREPARATION AND SUBMISSION OF ELECTRONIC FINANCIAL AND BUDGETARY REPORTING BY HOLDERS AND RECIPIENTS OF BUDGETARY FUNDS

The development of e-Government is one of the key factors in ensuring the success of the reform of public sector institutions and the competitiveness of the country as a whole. Today, the reform of any industry is aimed at widespread use of modern information and communication technologies to achieve the required level of efficiency and effectiveness. Indeed, e-Government tools can provide a significant improvement in the quality of service for individuals and legal entities and increase the openness, transparency and efficiency of public authorities and local authorities (hereinafter referred to as the «Authorities»). In addition, the introduction of e-Government is a prerequisite for building an effective digital economy and digital market in Ukraine and its further integration into the EU Digital Single Market Strategy [1].

Improvement of automated processes for the formation and execution of budgets of different levels also includes electronic reporting of public sector entities using information technology and electronic digital signature.

Within the framework of the implementation of the Action plan on the modernization of the accounting system in the public sector in 2016-2018, the State Treasury Service of Ukraine (hereinafter referred to as the «Treasury») established the System for submitting electronic reporting by holders and recipients of budgetary

funds and state trust funds (hereinafter referred to as «E-ReportingAS»), which was introduced into exploratory industrial exploitation [2].

The E-Reporting AS provides for the creation of a personal electronic cabinet for holders (recipients) of budgetary funds and funds of compulsory state social and pension insurance (hereinafter referred to as the»Treasury clients«), who prepare and submit financial and/or budgetary reporting to the Treasury according to the place of service. E-ReportingAS provides an opportunity:

1. To fill in the approved forms of financial reportingelectronically, to verify, to sign each form of financial reportingwith digital signature (hereinafterreferred to as the»EDS«)and to submit it to the Treasury according to the place of service.

2. Based on the accounting data generated in the information system of the Treasury, to prepare budgetary reporting in accordance with the forms and in compliance with the requirements of the Procedure No. 44 [3], to check it, to fill in the forms for disclosing elements of budgetary reporting, to sign each form of budgetary reportingwith the EDS, and to submit to the Treasury according to the place of service. Automatic generation of budgetary reporting will reduce the cost of working hours for the completion of reporting forms.

3. For the main holdersof budgetary funds and holdersof budgetary funds of the lower level, whose network includes holders (recipients) of budgetary funds, to control the state of preparation and submission of reports to the Treasury by the subordinate institutions, to control compliance withthe reporting deadlines established by the Treasury. In case of necessity, to draw attention of the subordinate institutions in due time to the committed distortions (inaccuracies) when filling in the indexes in the appropriate forms of reporting.

4. To carry out automated consolidation of all forms of financial and budgetary reporting at each level of consolidation.

5. To accelerate the verification of reportingby the Treasury, including the compliance with the Treasury's accounting records, which are formed in its information system.

Holders and recipients of budgetary funds and funds of compulsory state social and pension insurance should form and submit reports for the 1st quarter of 2018 through the system of submission of electronic reporting of the Treasury.

Information on the current state of connection of the Treasury clients to the E-Reporting system is monitored by the Treasury and is published on the website of the Treasury in the section «Electronic services» [4, 5].

The advantages of implementing the E-Reporting AS include the following:

- a) makes it possible, based on the data generated in the Treasury Information System, to prepare budgetary reports, to check them, to fill in forms for disclosing

elements of budgetary reporting, to sign and submit them with EDS to the Treasury according to the place of service [6].

b) the automatic formation of budgetary reporting will accelerate the verification of reporting by the Treasury, including the compliance with the Treasury's accounting records which are formed in the information system of the Treasury.

It should be noted that in 2016-2017 a lot of work was done on implementing the strategy of modernizing the system of accounting in the public sector, therefore, the tasks set for this period have already been fulfilled. It is necessary to make the last steps in order to finally improve the automated processes of formation and execution of budgets of different levels in the field of financial and budgetary policy.

Literature

1. On approval of the Concept of e-Government Development in Ukraine: Order of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated September 20, 2017 No. 649-p.

2. Plan of measures for the modernization of the accounting system in the public sector for 2016-2018: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated November 28, 2016 No. 1038.

3. On Approval of the Procedure for Preparing Budgetary Reporting by Holders and Recipients of Budgetary Funds, Reporting by the Funds of Mandatory State Social and Pension Insurance: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated January 24, 2012 No. 44.

4. On the introduction of the E-Reporting AS: Letter of the State Treasury Service of Ukraine dated January 31, 2018 No. 14-08/94-1951.

5. On the introduction of the E-Reporting AS: Letter of the State Treasury Service of Ukraine dated February 02, 2018 No. 17-10/73-2142.

6. Institutions will submit reports for the 1st quarter of 2018 through the E-Reporting AS [Electronic resource] – Access mode: <https://www.budgetnyk.com.ua/news/337-ustanovi-zvtuvatimut-za-i-kvartal-2018-roku-cherez-as--zvtnst>.

Nicholas Znak,
CPA, CA, Member of Petroleum Accountants Society of Canada,
Senior Financial Analyst of Repsol Oil and Gas (Canada)

THE MISSION AND THE MAIN TASKS OF PETROLEUM ACCOUNTANTS SOCIETY OF CANADA (PASC)

The Petroleum Accountants Society of Canada (PASC) is a member based association consisting of approximately 260 individuals who are employed within

160 companies in the energy industry. The mission of the society is to support the long-term success of the Canadian Petroleum Industry by identifying and addressing its accounting needs.

To meet these needs the society has created six committees to designate resources and to focus on the issues affecting petroleum accounting currently in Canada. The six committees are:

- Education Committee;
- Financial Accounting Committee;
- Joint Interest Research Committee;
- Joint Venture Audit Committee;
- Material Inventory Committee;
- Member Services Committee.

Education. The focus of this committee is to develop and deliver opportunities for individuals interested in oil and gas accounting. They meet their mandate by developing online course options, updating existing course material to meet the demands of an ever changing industry and needs of prospective students, working with other education providers and continually looking on ways to improve the way they deliver their services.

Financial Accounting Reporting. The goal of this committee is the identification and research of accounting issues in Canada. They do this by making recommendations, notifying the society in regards to emerging issues, and providing information bulletins, research papers, training materials, guest speakers to keep their members educated. One current topic that they are currently involved will be the treatment of the «International Financial Reporting Standards (IFRS) 16 – Leases», that was issued in 2016 and applies to annual reporting periods beginning on or after January 1st, 2019. The new standard will require a financial reporter to recognize assets and liabilities for all leases with a term greater than twelve months. Certain lease costs are currently recognized as an expense.

Joint Interest Research. This committee analyzes the various joint venture accounting issues that arise in the industry by working with other PASC committees and external groups to develop accounting procedures for the industry, publications and other accounting guidelines. Joint interests between partners on projects can lead to complicated agreements and guidance is needed for uniformity between parties and a standard for billing and accounting issues. One of the hot topics currently is developing a method on sharing well pad costs when there is differing partner interests on the wells on a well pad (current technology involves drilling more than one oil/gas well on a site) .

Joint Venture Audit. This branch deals with the various audit issues that arise from the interpretations of industry agreements. Some aspects they are currently

involved in include developing audit guidelines and protocols, determining audit rates for joint venture audits, and dealing with potential audit issues that might arise from the publication of documents by the other PASC committees.

Material Inventory. Is a multi stakeholder group comprised of professionals involved in the supply chain, accounting and investment recovery for their respective companies in the oil and gas industry. This group strives to be a resource for the industry by helping joint ventures follow the rules when moving, selling, salvaging or disposing of materials or equipment from one location to another. They are responsible for keeping updated a «Controllable Price Material Catalogue» that contains guidelines for handling and controlling material and equipment inventories, descriptions and illustrations, and current market values for transfers or sales.

Member Services. This committee's sole goal is to enhance the value of current members and raising the profile of the society within the industry. Some ways they are able to achieve this is by reporting on membership numbers, providing mentorship forums, updating the PASC website, organizing networking opportunities and identifying areas for continuous improvement.

In summary the objectives of PASC are to bring together and foster relationships between all people interested in petroleum accounting, to gather and articulate principles and methods for oil/gas accounting and to continually improve the profession to handle the ever changing environment (changing accounting principles, new technology and practices in oil/gas industry). However at the same time there are many challenges when dealing with an industry that has many stakeholders and is ever changing. One example is the recent «Carbon Pricing Initiative» by the Canadian government to raise the cost (by tax or regulation) of carbon based fossil fuels in a hope of reducing their use to limit greenhouse gas emissions to combat climate change.

УДК 657.1.011.56

Адамик О.В.,

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

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ В УМОВАХ АВТОМАТИЗОВАНОЇ ОБРОБКИ ДАНИХ: ФОРМУВАННЯ ПОКАЗНИКІВ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ЇХ В ОБЛІКУ

Завершальним етапом облікових робіт звітного періоду є формування звітності. Перед здійсненням таких дій необхідно облікові показники про наявність активів та їх вартість привести до реального стану речей, перевірити

їх комплексність, відповідність обліковій вартості. Для цього щонайменше раз на рік здійснюють інвентаризацію активів. Проведення інвентаризації має на меті перевірку фактичної наявності матеріальних активів, оцінку їх стану і справедливої вартості.

Інформаційна технологія проведення інвентаризації та відображення її результатів у КСБО відтворює рух даних притаманний паперовій обробці. Процедури інвентаризації активів, облік яких здійснюється у середовищі КСБО, зводиться до наступних етапів:

- 1) видання наказу керівника про проведення інвентаризації, її об'єкти, терміни і склад інвентаризаційної комісії;
- 2) визначення облікових даних про залишки активів та їх вартість на момент інвентаризації;
- 3) здійснення натуральної і документальної перевірки, що оформляється Актами інвентаризації, інвентаризаційними описами;
- 4) формування порівняльних відомостей – Відомість про результати інвентаризації, що є підставою для відображення її результатів в обліку.

Після проведення інвентаризації її результати відображаються в обліку. Інформаційна технологія обробки даних про такі операції, аналогічно до інших ділянок обліку, має три етапи:

1. Первинний облік – фіксування господарських операцій у документах – Відомостях про результати інвентаризації.

2. Реєстрація в КСБО результатів інвентаризації (недостача, надлишок, пересортиця, переоцінка) за кожним видом активів. Такі операції відносять до різноманітних ділянок обліку. Для проведення коригуючих записів за результатами інвентаризації в КСБО зазвичай відсутній окремий модуль. Такі операції відображаються у підсистемах відповідних тим активам, щодо яких здійснено перевірку. Наприклад: результати інвентаризації запасів відображаються у катках складського обліку (аналітичний облік) та Журналі господарських операцій (синтетичний облік); результати інвентаризації готівкових коштів відображаються у Касовій книзі (аналітичний облік) та Журналі господарських операцій (синтетичний облік); тощо. Усі відхилення, виявлені інвентаризаційною комісією, повинні бути виправлені. Відповідальність за виконання приписів комісії покладається на керівника.

На відміну від поточного обліку, де зберігається така послідовність введення операцій: формування електронної і паперової копії документів на місцях – котирування документа у бухгалтерії і формування проводок. Інвентаризаційні відомості формує комісія. Такі документи відносять не до первинних документів, а до оперативної інформації, і надалі бухгалтер залежно

від результатів інвентаризації формує проводки за кожною номенклатурною одиницею.

Ще однією особливістю другого етапу обробки інформації є спосіб її реєстрації. Дані вносять виключно вручну з клавіатури. Перевагами такого способу реєстрації даних є їх оперативний контроль, ідентифікація особи, що вводить дані, та її відповідальність за якість інформації. Недоліками є висока ймовірність механічних помилок, значна трудомісткість облікових робіт. Інші способи введення даних (а саме через створену електронну копію документа та через зчитування інформації з інших технічних пристроїв) для внесення даних про інвентаризацію не використовують.

3. Формування звітності за обліковими показниками, що приведені у відповідність з фактичними даними.

Інвентаризація обов'язковим заходом підготовчого етапу формування фінансової звітності. Окрім того, на підготовчому етапі здійснюють наступні дії:

- перевірка коректності проводок, правильності розрахунку їх сум. Така перевірка може здійснюватися двома шляхами: вручну шляхом вибіркової перевірки або методом автоматизованого порівняння Журналу господарських операцій з списком коректних проводок. Для виключення помилки доцільним є застосування обох методів;
- перевірка факту реєстрації та проведення усіх документів. Інформаційна система оперує виключно тими даними, що зафіксовані у її базових елементах обліку. Тому інформація, що зафіксована у електронних документах, але не проведена, не береться до уваги під час розрахунків. З метою виключення таких фактів здійснюється перевірка електронних документів;
- здійснення заключних операцій. Автоматизована технологія операцій списання доходів та витрат на фінансові результати, їх формування та використання було детально описано у попередньому питанні;
- безпосереднє формування звітності.

Література

1. Адамик О.В. Інструменти «хмарних обчислень» як фактор удосконалення обліку в бюджетних установах // Економічний аналіз. – 2015. – 19 (№ 2). – С. 179-184

2. Клименко О.В. Інформаційні системи і технології в обліку. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.

3. Шуремов Е.Л., Умнова Э.А, Воропаева Т.В. Автоматизированные информационные системы бухгалтерского учёта, анализа, аудита: Учебное пособие для вузов. – М.: Перспектива, 2005. – 363 с.

Безверхий К.В.,
к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
ім. Вадима Гетьмана»

ХАРАКТЕРИСТИКА КОНЦЕПЦІЙ КАПІТАЛУ У ФІНАНСОВІЙ ТА ІНТЕГРОВАНІЙ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Для більш повного розуміння такого нового явища як інтегрована звітність підприємства, спершу, необхідно проаналізувати концепцію капіталу, яка покладена в основу такої звітності та виділити її відмінність від концепцій капіталів на якій базується традиційна фінансова звітність підприємства. Вищезазначене актуалізує питання надання характеристики концепцій капіталів у фінансовій та інтегрованій звітності підприємства (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняльна характеристика концепцій капіталу у фінансовій та інтегрованій звітності підприємства

№ з/п	Ознака	Звітність	
		Фінансова	Інтегрована
1	Поняття капіталу	<p>Фінансова концепція капіталу: капітал є синонімом чистих активів або власного капіталу суб'єкта господарювання [2, п. 4.57]</p> <p>Фізична концепція капіталу: капітал розглядається у вигляді продуктивності суб'єкта господарювання, основаної, наприклад, на одиницях виробленої за день продукції [2, п. 4.57]</p>	<p>Капітал – це запас вартості, який збільшується, зменшується або трансформується в результаті діяльності організації. Наприклад, фінансовий капітал організації збільшується, коли вона отримує прибуток, а якість її людського капіталу підвищується при навчанні працівників [1, п. 2.11]</p>
2	Концепція капіталу	<p>Збереження фінансового капіталу. Згідно з цією концепцією, прибуток заробляється, тільки якщо фінансова (або грошова) сума чистих активів на кінець періоду перевищує фінансову (або грошову) суму чистих активів на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам або внесків власників протягом цього періоду.</p>	<p>Успіх організацій залежить від різних форм капіталу. В даній концепції капітали поділяються на фінансовий, виробничий, інтелектуальний, людський, соціальний та природний капітали [1, п. 2.10].</p> <p>Фінансовий капітал – це резерв коштів, які:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) є у організації для використання при виробництві товарів або наданні послуг; 2) надходять через фінансування (боргове, часткове фінансування і гранти) або створюються в результаті операцій або інвестицій. <p>Виробничий капітал – виробничі фізичні об'єкти (на відміну від природних фізичних об'єктів), наявні в організації для виробництва товарів або надання</p>

<p>Збереження фінансового капіталу може вимірюватися або в номінальних грошових одиницях, або в одиницях постійної купівельної спроможності [2, п. 4.59]. Концепція збереження фінансового капіталу не вимагає застосування певної основи оцінки. Вибір основи за цією концепцією залежить від типу фінансового капіталу, який суб'єкт господарювання прагне зберегти [2, п. 4.61]</p>	<p>послуг, включаючи:</p> <p>а) будівлі;</p> <p>б) обладнання;</p> <p>в) інфраструктуру (наприклад, дороги, порти, мости, сміттєпереробні заводи і водоочисні споруди).</p> <p>Інтелектуальний капітал – організаційні нематеріальні активи, засновані на знаннях, включаючи:</p> <p>1) інтелектуальну власність, наприклад, патенти, авторські права, програмне забезпечення, права і ліцензії;</p> <p>2) «організаційний капітал», наприклад, що мають на увазі знання, системи, процедури та протоколи.</p> <p>Людський капітал – компетенції співробітників, їх здатності і досвід, а також їх мотивація впроваджувати інновації, в тому числі їх:</p> <p>а) відповідність структурі управління організації та її підтримка, підхід до управління ризиками і етичні цінності;</p>
<p>Збереження фізичного капіталу. Згідно з цією концепцією, прибуток заробляється, тільки якщо фізична виробнича потужність (або продуктивність) суб'єкта господарювання (або ресурси чи кошти, необхідні для досягнення такої потужності) на кінець періоду перевищує фізичну виробничу потужність на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам та внесків власників протягом цього періоду [2, п. 4.59]. Концепція збереження фізичного капіталу вимагає прийняття основи оцінки за поточною собівартістю [2, п. 4.61]</p>	<p>б) здатність розуміти, розробляти і реалізовувати стратегію організації;</p> <p>в) лояльність і мотивація для вдосконалення процесів, товарів і послуг, включаючи їх здатність керувати, управляти і співпрацювати.</p> <p>Соціальний капітал – інститути і відносини в рамках спільнот і між ними, а також між групами зацікавлених сторін і іншими групами, і здатність ділитися інформацією для підвищення індивідуального і колективного добробуту. Соціальний капітал включає:</p> <p>1) загальні норми, цінності і зразки поведінки;</p> <p>2) відносини / зв'язки між основними зацікавленими сторонами, а також довіру і готовність співпрацювати, які організація розвиває і прагне побудувати, підтримувати разом з зовнішніми зацікавленими сторонами;</p> <p>3) нематеріальні активи, пов'язані з брендом і репутацією, які створені організацією;</p> <p>4) соціальні ліцензії на роботу організації.</p> <p>Природний капітал – все поновлювані і непоновлювані природні ресурси і процеси, які дозволяють створювати товари або послуги, що підтримують минуле, сьогодення або майбутнє процвітання організації. Він включає:</p> <p>1) повітря, воду, землю, корисні копалини і ліси;</p> <p>2) біологічне різноманіття і здоров'я еко-системи [1, п. 2.15].</p>

Як видно з табл. 1 концепції капіталу в фінансовій та інтегрованій звітності підприємства відрізняються тим, що фінансова звітність направлена на визнання прибутку за умов дотримання положень концепцій збереження фінансового або фізичного капіталу, а в інтегрованій звітності капітал характеризує вартість, яка залежить від змін (зменшення та/ або збільшення)

сукупності різних форм капіталу, а саме фінансового, виробничого, інтелектуального, людського, соціального та природнього капіталу.

Література

1. The International <IR> Framework [Electronic resource]. – Mode of access: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>.

2. The Conceptual Framework for Financial Reporting [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2016/conceptualframework.pdf>.

УДК 657

Бенько І.Д.,

к.е.н., доцент кафедри обліку в державному
секторі економіки та сфері послуг,

Тернопільський національний економічний університет

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИДАТКІВ В УСТАНОВАХ ОСВІТИ

Бухгалтерський облік, як і будь-яка інша наука, розвивається на об'єктивних законах економіки. Відзначаючи цінність досліджень вітчизняних і зарубіжних учених та вагомі досягнення сучасної бухгалтерської науки, слід вказати на ряд суттєвих теоретико-методологічних проблем, які не дають змоги визначити шляхи подальшого розвитку обліку в Україні. Методологія його має бути динамічною, оскільки лише за такої умови облік повноцінно може охопити усю всебічність і багатогранність об'єктів дослідження.

Поряд із загальнонауковими методами та теоретичною основою бухгалтерський облік є самостійною економічною прикладною наукою і має свої специфічні методи, обумовлені сутністю самого предмета, технологією обліку, завданнями та вимогами.

Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі привело до зміни в підходах до формування облікової політики в установах освіти, зокрема. У поєднанні з розробкою Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі це сприяє підвищенню якості облікового відображення фінансово-господарської діяльності установ освіти і формуванню більш досконалої інформаційної бази для управління використанням бюджетних коштів [3, с.114].

Ключовими аспектами, які відображають специфіку формування облікової політики установи освіти, виступають такі твердження:

– джерелом покриття витрат установи є асигнування загального фонду та

надходження коштів спеціального фонду;

– методика обліку витрат має застосовуватися окремо до кожного напрямку: для обліку витрат загального та витрат спеціального фонду;

– підсумки реалізації господарської діяльності установи освіти та оцінка їх ефективності визначаються як результат виконання кошторису один раз на рік у кінці звітного року.

Розробка національних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора з урахуванням міжнародних стандартів є важливою передумовою ефективного функціонування та визнання бухгалтерського обліку в держсекторі на міжнародному рівні. З прийняттям Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку кожна бюджетна установа, у тому числі установа освіти, виходячи з конкретних умов своєї роботи, зможе вибрати найбільш прийнятний для себе варіант, який забезпечуватиме надійний контроль за ефективним використанням бюджетних коштів. Цей вибір і становить сутність облікової політики та особливості її організації [1, с.148].

Так, результат діяльності установи освіти визначається виконанням кошторису доходів та видатків. У свою чергу, виділяють доходи загального та доходи спеціального фондів. 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.

Розподіл видатків як об'єктів обліку визначається необхідністю контролю з боку держави за використанням коштів, при цьому облік касових видатків забезпечує їх інформацією про касове виконання кошторису та залишки невикористаних асигнувань на кожну конкретну дату, а облік фактичних видатків дає змогу контролювати як хід фактичного виконання кошторису видатків установ загалом, так і дотримання встановлених норм за окремими статтями та структурними підрозділами.

Зазначимо, що загальна схема обліку видатків з поділом на касові й фактичні є досить складною і громіздкою, але вона була виправдана на етапі становлення обліку бюджетних установ.

Касові видатки, на сьогоднішній день як облікова категорія майже втратили своє первісне функціональне призначення – контроль за використанням бюджетних коштів. Аналіз показників звітів про виконання кошторису видатків свідчить про те, що за багатьма статтями класифікації фактичні видатки перевищували касові. Але причиною такого відхилення є не

порушення фінансової дисципліни, чи використання коштів не за призначенням, як це традиційно трактується. Останнє має об'єктивну причину – постійне недоотримання фінансових ресурсів з державного бюджету. За такої умови дані про касові видатки не несуть об'єктивної інформації. Крім того, в основу системи касових видатків покладено касовий метод обліку доходів і видатків, який в міжнародній практиці визнається менш об'єктивним ніж метод нарахувань.

З огляду на велику потребу в застосуванні програмного забезпечення для автоматизованої підготовки та формування звітності з обліку доходів та видатків доцільно удосконалювати організацію технічного забезпечення облікового процесу через створення єдиної інформаційної системи. Розробка дозволить охопити діяльність установи освіти на різних рівнях та інтегруватися в ідентичну загальнонаціональну систему. Такий підхід сприятиме накопиченню своєчасної, якісної та достовірної інформації про ефективне використання бюджетних коштів установи і розширити можливості користувачів [2, с.272].

Література

1. Бенько І.Д. Організація обліку фінансово забезпечення закладів освіти / І.Д.Бенько, С.В. Сисюк // Наук. вісник Херсонського державного ун-ту. Серія: Економічні науки. – Вип.11. – Ч.4. – Херсон: ХДУ. – 2015. – С.147-150.
2. Бенько І.Д. Організації обліку та контролю фінансових ресурсів бюджетних установ / І.Д.Бенько // Всеукраїнський науково-виробничий журнал „Інноваційна економіка» – Вип. 9. – Тернопіль: Тернопільський інститут АПВ НААН. – 2012. – С.272-276.
3. Бенько І.Д. Проблемні аспекти організації обліку в установах освіти / І.Д.Бенько // Наук. вісник Херсонського державного ун-ту. Серія: Економічні науки. – Вип. 24. – Херсон: ХДУ. – 2017. – С.114-117.

УДК 657

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

ОБЛІК АКТУАРНИХ ПРИБУТКІВ ТА ЗБИТКІВ У РОБОТОДАВЦЯ ЗГІДНО МСБО 19 «ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ»

У контексті питань впровадження міжнародних стандартів в Україні необхідно дослідити процеси запровадження і використання МСФЗ. Оскільки

ряд питань цієї складної проблеми потребує подальшого теоретичного і практичного обґрунтування, розглянемо порядок обліку виплат працівникам та дослідимо відображення актуарних прибутків та збитків.

У § 4 МСБО 19 зазначено, що усі виплати працівників поділяються на чотири категорії, зокрема: а) *short-term employee benefits* – поточні виплати; б) *post-employment benefits* – виплати після закінчення трудової діяльності; с) *other long-term employee benefits* – інші довгострокові виплати; д) *terminations benefits* – виплати при звільненні.

Розглянемо детальніше зміст виплат після закінчення трудової діяльності. До таких виплат відносяться виплати за пенсійними програмами, а також програмами медичного страхування та іншими соціальними програмами, що фінансуються за роботодавцями.

Пенсійні програми розробляються роботодавцем для самостійного утримання працівників, звільнених після досягнення ними пенсійного віку. В §25 IAS 19 згадуються два типи програм: програми з встановленим внеском та програми з установленою виплатою [2].

Порядок реалізації пенсійних програм з встановленими внесками полягає в тому, що компанії зобов'язуються щомісячно сплачувати визначену суму страхового внеску. Розрахунки актуарних припущень за зобов'язаннями, що виникають в рамках плану з встановленими внесками, не потрібні, оскільки актуарні доходи (витрати) не виникатимуть.

Якщо вести мову про пенсійні програми із визначеними внесками, то виникає об'єктивна необхідність здійснювати актуарні розрахунки, зокрема – це система обліку, яка дозволяє на базі актуарних припущень визначити оптимальний розмір внесків до пенсійної програми та виплати пенсіонерам, а також провести оцінку активів і зобов'язань за конкретною пенсійною програмою на поточний момент для визначення актуарних прибутків (збитків). Для виконання таких розрахунків у § 57 МСБО 19 рекомендовано залучати незалежних спеціалістів – актуаріїв.

Оскільки актуарні прибутки та збитки – це фінансовий результат змін активів та зобов'язань за пенсійною програмою протягом звітного періоду, то необхідно визначати відхилення фактичного результату від розрахованого раніше. Разом з тим, керуючись принципом суттєвості, не потрібно визнавати усі актуарні прибутки чи збитки, якщо такі мають місце. Як зазначають практики, необхідно визначити розумну норму визнання актуарних прибутків (збитків). Зокрема, відповідно до § 92 МСБО 19 компанія може визнати лише ту частину актуарного прибутку або збитку, яка перевищує 10%. Також важливо зазначити, що така різниця визнається у наступному звітному періоді, частинами, протягом терміну трудових відносин.

Отже, актуарні прибутки та збитки є складовою частиною зміни резервів майбутніх зобов'язання з виплат працівникам. До актуарних припущень, належить оцінка таких факторів як мобільність персоналу, смертність, зміна вартості грошей в часі тощо. Як наслідок можуть мати місце актуарні прибутки (збитки), пов'язані з оновленням актуарних припущень на кінець періоду.

Збільшення або зменшення резервів, обумовлених монетизацією актуарних припущень, що використовуються в оцінці, проведеній на початку періоду, що відображає як саме ці припущення реалізувалися у визначеному періоді, таку оцінку здійснюють в кінці періоду.

Загалом, якщо актуарні припущення точно відображають реальність, особливо це стосується короткотривалої перспективи, то визнані в кінці періоду актуарні прибутки чи збитки не повинні істотно відрізнятися і не повинні накопичуватися протягом багатьох років.

Вчені дискутують щодо обліку актуарних прибутків (збитків) згідно вимог CRS 6 і МСФЗ (IAS) 19. Зокрема вважаємо, що зміни в актуарних припущеннях впливають на поточні результати і повинні відображатися у поточному звіті про прибутки і збитки.

Отже, суттєві актуарні прибутки (збитки), що виникають в поточному періоді повинні впливати на фінансовий результат господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Література

1. Безверхий К. Виплати працівникам підприємства за МСФЗ в контексті соціальної складової фінансової звітності / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 7. – С.34 – 41.
2. Виплати працівникам : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : /www.minfin.gov.ua.
3. Грачева Р.Е. Актуарные прибыли и убытки в учете работодателя/ Р.Е.Грачева // : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhl baz.ru/ias- ifrs- msfo/ provodki- primery/ aktuarnye- pribyli- i- ubytki- v- uchete- rabotodatel ya>.
4. Грачева Р.Е. Расчеты с персоналом по оплате труда и не только/ Р.Е.Грачева // Дебет-Кредит. – 2007.– № 48.

МІСЦЕ ОБЛІКУ В ІНСТИТУЦІЙНОМУ СЕРЕДОВИЩІ ДЛЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ

Інституційна теорія ввела в облік нову категорію – трансакційні витрати, що дало змогу розглядати бухгалтерський облік з позиції ефективності функціонування як окремого інституту та аналізу його ролі в суспільстві – у соціальному інституційному середовищі. Зокрема, І. Б. Садовська вказує, що спрямування наукових досліджень в обліковій сфері на вивчення впливу інституційної економічної теорії стало проривом [1, с. 15].

Інституціоналізація обліку дає змогу розкрити теперішнє становище і подальший розвиток системи обліку з точки зору поєднання: опорних соціально-економічних бажань користувачів інформації системи обліку, самих працівників бухгалтерії, законодавчих актів та організаційних форм системи обліку на підприємстві [2, с. 123].

У своїх працях Л. Чайковська розглядає інституціоналізацію обліку як процес гармонізованих концептуальних, правових, організаційних, технологічних й інших системних перетворень в обліковій системі, перехід до перспективної системи. У контексті інституціоналізму облікову систему можна визначити як економічний інститут, який подолав довгий еволюційний шлях розвитку і сформувався у систему теоретико-методологічної концепції та практичних інструментів формування інформації про господарську діяльність суб'єкта для потреб користувачів [3].

Таким чином, інституціоналізація сфери обліку передбачає, що індивідууми й суб'єкти економічних відносин діють не лише відповідно до своїх інтересів, а й відповідно до прав та обов'язків, за рахунок чого досягаються координація й узгодження інтересів різних груп спеціальних інтересів [4]. Важливе місце в інституційному середовищі належить обліку як спрямовуючому, регулюючому та контролюючому механізму. Це підтверджує застосування в обліку інституційного підходу як у практичній площині, так і в теоретичному аспекті. У практичній площині використання цього підходу має такі форми: по-перше, інститут – це набір положень, стандартів, законів, яких необхідно дотримуватися суб'єктам господарювання (зокрема, Міжнародні стандарти фінансової звітності, на основі яких розробляються і впроваджуються в економічне життя національні П(С)БО); по-друге,

організація (бухгалтерський апарат, бухгалтерія), що реалізує ці норми: обліковий апарат в умовах інституційного підходу розглядається як окрема інституція (організація) в управлінській структурі підприємства, яка регулює всі його економічні процеси через принципи та методи обліку. При цьому суб'єктами, які регулюють усі ці процеси і виконують облікові роботи, є бухгалтери. Їхня поведінка підпорядковується інституційному підходу, оскільки вона потребує організації й регулювання діяльності як кожного працівника щодо виконання ним посадових обов'язків, так і колективу загалом [5, с. 86-87].

Важливе значення має те, що бухгалтерський облік є одним із механізмів значного впливу на економіку, оскільки через нього економіка регулюється законами та іншими нормативними документами. Тобто, безпосередньо через облік, як окремий інститут (набір правил та норм) регулюється і контролюється господарська діяльність підприємств (фірм, компаній) як учасників ринкового (інституціонального) середовища економіки не тільки однієї країни, а й усієї економіки у глобальному масштабі [6, с. 122].

Отже, знання інституційної теорії використовуються для прогнозування і координації розвитку обліку, але в Україні цьому питанню подається мало уваги. Роль трансакційних витрат в інформаційному забезпеченні управління постійно зростає через те, що вони виникають у господарській діяльності фірми. Важливе має значення також процес збирання даних про трансакційні витрати та здійснення їхнього розширеного обліку, який дає змогу проводити глибокий аналіз умов і причин виникнення цих витрат та здійснювати контроль за ними.

Література

1. Садовська І. Б. Облік трансакційних витрат: наукові погляди / І. Б. Садовська // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : тези доп. Всеукр. наук.-практ. конф. (Чернігів, 25–26 жовт. 2013 р.)– Чернігів : Черніг. держ. технол. ун-т, 2013. – С. 14–15.
2. Жук В. Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: монография / В. Н. Жук. – К. : Аграр. наука, 2013. – 408 с.
3. Чайковская Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология): автореф. дис. на соискание уч. степени докт. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Л. А. Чайковская – Москва, 2007. – 57 с.
4. Капучак І. О. Систематизація принципів організації обліку та складання фінансової звітності / І. О. Капучак, А. В. Хмелевська // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 2, т. 1. – С. 26–30.
5. Сльозко Т.М. Розвиток бухгалтерського обліку в інституційному

середовищі / Т. М. Сльозко // Вісник КНТЕУ. – 2012. – № 3. – С. 84–93.

6. Камінська Т. Г. Активізація кругообороту капіталу: обліково-контрольний аспект: [монографія] / Т. Г. Камінська, Н. Г. Царук, О. В. Ільчак, Н. І. Гарапко, З. Ю. Мельник / за заг. ред. д.е.н. Т.Г. Камінської. – Ніжин: Видавець ПП Лисенко М. М., 2015. – 416 с.

УДК 657

Бродовська О.Г.,
Президент фінансової компанії Абсолют фінанс, м.Київ,
Бобрівець В. В.,
аспірант кафедри податків та фіскальної політики,
Тернопільський національний економічний університет

ПРИНЦИПИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

На сучасному етапі актуальним на підприємствах будь-якої форми власності, розміру та виду діяльності є питання належної організації обліку. Лише чітко продумана та правильно організована система господарського обліку дозволяє працівникам підприємства отримувати своєчасну, достовірну інформацію, для прийняття управлінських рішень. Термін «організація обліку», вчені трактують по-різному, а, отже, єдиного поняття досі не виведено.

На думку В.С. Леня організація обліку – це сукупність дій щодо створення цілісної облікової системи, підтримання і підвищення її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріальної й інформаційної бази облікового процесу [5, с.6].

М. Ю. Карпушенко вважає, що організація обліку є системою впорядкованих дій щодо створення обліку, яка включає складання первинних носіїв облікової інформації, облікових реєстрів, організацію облікового процесу, а також облікову політику суб'єкта господарювання [3, с. 7].

Л.Г. Ловінська під організацією обліку розуміє раціональну систему відображення операцій і результатів діяльності з врахуванням економіко-організаційних особливостей суб'єкта господарювання, результати впровадження якої гарантують достовірність інформації, її повноцінність для прийняття оперативних та стратегічних рішень [6, с. 17].

Ф.Ф. Бутинець говорить, що організація обліку є цілеспрямованою діяльністю керівників суб'єкта господарювання зі створення, постійного

впорядкування та удосконалення облікової системи з метою надання інформації внутрішнім та зовнішнім користувачам [1]. Разом з тим М.В. Кужельний зазначає: «Найефективніше виконання функцій обліку забезпечується комплексом заходів, які і визначають раціональну організацію обліку» [4, с. 32]. На думку В.В.Сопко і В.П. Завгороднього організацією обліку є система методів, способів та засобів, що роблять можливим оптимальне функціонування обліку та його розвиток [8, с. 4].

Отже, облік є досить складною системою з різноманітними підходами та непростю структурою, і тому потребує організації. Організації обліку передбачає його поділ на етапи з метою розподілу функцій та відповідальності на кожному з них. В основі системи обліку, як і будь-якої системи, лежать її найважливіші засади, на яких її будуються – це принципи. В економічній літературі виділяють різні принципи, одні з яких стосуються організації обліку, інші – його ведення. Всі вони направлені на досягнення єдиної мети – надання оперативної, достовірної та перевіреної інформацією для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Під принципами організації обліку розуміють основні вихідні положення системи обліку. Первинною складовою організації обліку є принципи, які відповідно до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначаються як «базові концепції, які покладені в нову відображення в обліку та звітності господарської діяльності» суб'єкта господарювання [2].

Якщо розглядати процес обліку, як аналогію до процесу виробництва, в якому в результаті виявлення, нагромадження, вимірювання, узагальнення здійснюють фіксацію та передачу облікової інформації користувачам у вигляді типових форм фінансової звітності, необхідно провести паралель між принципами організації виробничого і облікового процесів. На думку колективу науковців, на чолі з проф. С. Ф. Покропивним під час організації виробничого процесу, необхідно дотримуватись принципів пропорційності, прямоточності, спеціалізації, паралельності, автоматичності, безперервності, гнучкості, ритмічності та гомеостатичності [7, с. 248].

Принципи контролю як науки і принципи здійснення контролю практично однакові. Принципи контролю поділяються на загальні та методологічні. Загальні принципи контролю відображають основні засади, на яких ґрунтується процес контролю, а методологічні принципи стосуються самої специфіки здійснення контролю.

Отже, раціональна організація обліку і контролю які базуються на встановлених принципах передбачає таку їх будову, при якій вони дозволять забезпечити своєчасне виконання завдань планування, управління та надання

повної правової й неупередженої інформації при мінімальних затратах засобів і праці.

Література

1. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів [Ф. Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф. Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2009. -912 с.

2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

3. Карпушенко М.Ю. Організація обліку./ М.Ю. Карпушенко// Навч. посібник (для студентів економічних спеціальностей, які навчаються за спеціальністю «Облік і аудит»); Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х. : ХНАМГ, 2011. – 241с.

4. Кужельний М. В., Левицька С. О. Організація обліку./ М.В. Кужельний, С.О. Левицька// Підручник — К.: Центр учбової літератури, 2010. — 352 с.

5. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика 3-тє видання./ В.С. лень, В.В. Гливенко// Навч. пос. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 608 с.

6. Ловінська Л. Г. Державне регулювання бухгалтерського обліку в Україні: мета і сфера впливу / Л. Г. Ловінська // Фінанси України. – 2012. – № 4. – С. 56-66. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2012_4_7.

7. Покропивний С.Ф. та інш. Економіка підприємства. Підручник / За заг. ред. С. Ф. Покропивного. – Київ: КНЕУ, 2001. – 528с.

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

УДК:657.1.011.56

Беляєва Л.А.,

к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування,
ХННІ ДВНЗ «Університет банківської справи»

Кучма Л.,

менеджер по роботі з простроченою заборгованістю,
ПАТ КБ «ПриватБанк»

СУЧАСНІ ПРОГРАМНІ КОМПЛЕКСИ ДЛЯ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ

Для успішного та ефективного управління підприємством важливими чинниками є формування й раціональне використання запасів, а також

вдосконалення їх управління, що дозволить забезпечити підприємство безперервною і ритмічною діяльністю та підвищить рівень конкурентоспроможності на ринку. Автоматизація та впровадження програмних комплексів бухгалтерського обліку забезпечать оперування достовірною та оперативною інформацією про запаси підприємства.

Значна кількість українських підприємств для автоматизації обліку використовувала програму «1С Підприємство», яка набула значної популярності унаслідок монополії на ринку. Після введення санкцій щодо російських розробників програм використання продуктів 1С є обмеженим і в майбутньому може бути повністю забороненим. Після заборони «1С Підприємство» перед бізнесом постав вибір альтернативного продукту для автоматизації обліку, у тому числі і виробничих запасів. В Україні стали поширюватися продукти західної розробки : Microsoft Dynamics Ax, Dynamics Nav, IFS, Epicor, Infor, Oracle або SAP та продукт української розробки IT-Enterprise. Значна кількість великих та середніх українських підприємств використовують бухгалтерську програму SAP ERP, яка є прямою заміною «1С Підприємство» та дає змогу планувати ресурси великих підприємств [1]. Ця програма має свої переваги та недоліки, які узагальнені на рис. 1.

Аналіз переваг і недоліків даної програми свідчить про те, що не всі підприємства можуть собі дозволити її використання через високу вартість і складне технічне обслуговування. Альтернативою «1С Підприємство» є локальний програмний продукт IT-Enterprise, який успішно розвивається. Розробка повністю відповідає сучасному українському законодавству.

Цей продукт включає в себе такі функціональні можливості: облік оприбуткування матеріальних цінностей від постачальників; автоматичний розрахунок цін оприбуткування; друк прибуткових ордерів та інших первинних документів; друк накладних, ТТН, супровідних документів та ін; облік внутрішнього переміщення матеріальних цінностей між підрозділами, матеріально-відповідальним особам; підтримку налаштування різних схем зберігання запасів; формування зведених звітів [2]. Існує також ряд наступних спеціальних можливостей: облік зберігання і руху матеріалів одночасно в декількох одиницях виміру, автоматичний переклад одиниць вимірювання і цін в облікову одиницю виміру при формуванні документів; підтримка реальних і «резервних» документів оприбуткування, реалізації та передачі матеріальних цінностей; режими підтвердження внутрішнього переміщення матеріалів підрозділом-одержувачем.

Позитивні сторони SAP ERP	Негативні сторони SAP ERP
➤ легкий процес налаштування, як простих параметрів мови або ж валюти, так і більш складних;	➤ нездатність адаптуватися, SAP ERP може не збігатися з діяльністю компанії та її налагодження буде вимагати додаткових коштів;
➤ майже не вимагає оновлення, працює з даними в режимі реального часу;	➤ висока вартість програми та її придбання може досить довго відшкодуватися;
➤ позитивно впливає на ефективність роботи персоналу;	➤ наявність та її використання не завжди гарантує того, що розроблений проект виявиться успішним і може вимагати постійної підтримки і відповідно оплати;
➤ мінімізує можливість виникнення помилок;	➤ виникнення проблем, пов'язаних з функціонуванням ERP через недостатнє інвестування у навчання персоналу;
➤ охоплює величезний масштаб допустимих робіт, який, як правило, покриває потреби навіть самих великих компаній;	➤ є надзвичайно складною, вимагає спеціальних знань і відповідно постійної наявності фахівця;
➤ має простий механізм сполучення з іншими офісними програмами;	➤ недовіра власників компаній до високотехнологічних рішень.
➤ повна настройка інтерфейсу , що дозволяє опрацювати структуру продукту до найдрібніших деталей;	
➤ орієнтується на результати і показники провідних компаній, щоб завжди бути актуальним продуктом;	
➤ позитивно впливає на ефективність роботи персоналу.	

Рис.1. Основні переваги і недоліки бухгалтерської програми SAP ERP [1]

Підтримуються різні варіанти обліку залишків в підрозділах (за ідентифікованими, середніми, плановими цінами; за шифрами цільового призначення; на замовлення; за партіями; за термінами видачі в експлуатацію), розрахунок цін витрат матеріалів проводиться за декількома методиками.

Клієнтами IT-Enterprise є такі підприємства, як ПАТ «Харківський тракторний завод», ПАТ «Фармак», НВК ПАТ «ФЕД», ПрАТ «Завод «Южкабель» м. Харків, ПАТ «Креди Агриколь Банк» та інші. Враховуючи популярність та функціональні можливості програмного забезпечення щодо обліку запасів, IT-Enterprise можна рекомендувати усім підприємствам, які шукають альтернативу продуктам російського походження.

Література

1. SAP Что это за программа и ее описание. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://proremontpk.ru /programs/programma-sap-chto-jeto.html> (дата звернення 12.05.2018).

2. Офіційний сайт IT-Enterprise. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: : <http://www.it.ua>. (дата звернення 12.05.2018).

УДК 657.421.

Вакун О.В.,

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

Заяць М.Я.,

к.е.н., викладач кафедри обліку та фінансів

Івано-Франківського навчально-наукового інституту менеджменту

Тернопільського національного економічного університету

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТОРГОВЕЛЬНИХ МАРОК

В сучасних умовах торговельні марки відіграють важливу роль в економічній системі України. Їх використання сприяє як розвитку підприємницької діяльності, підвищенню ефективності функціонування ринків, державних установ та сприяє захисту споживачів від недобросовісної торгівлі. Виходячи зі зростаючої ролі торговельних марок в господарському обороті України, зі зростання кількості вітчизняних торговельних марок в останні роки має бути сформована відповідна системи облікового забезпечення управління операціями з ними.

Лише за умови побудови достовірної і надійної системи обліку торговельних марок створюються адекватні передумови для формування облікової інформації, необхідної для реалізації ефективної маркетингової політики вітчизняних підприємств. Однак, якщо на сьогодні згідно п. 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [1] до складу нематеріальних активів і відносяться права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів

і послуг), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті, то згідно п. 9 даного положення витрати на рекламу та просування продукції на ринку не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Для обліку торговельних марок як нематеріальних активів призначений субрахунок 123 «Права на знаки для товарів і послуг», на якому відображається вартість придбаних (отриманих) прав інтелектуальної власності на торговельні марки підприємства, які використовуються для виокремлення його товарів або послуг від товарів або послуг інших виробників.

Виходячи з цього, можна констатувати, що згідно чинного законодавства в бухгалтерському обліку дозволено відображати лише ті торговельні марки, що були одержані зі сторони (придбані, одержані в обмін на інші активи, одержані безкоштовно), а внутрішньостворені торговельні марки (бренди) не визнаються нематеріальними активами, а вважаються витратами звітного періоду, зокрема, можуть бути віднесені до витрат на збут або інших витрат операційної діяльності, зокрема, витрат на дослідження та розробки.

Існування такого підходу до облікового відображення різних видів торговельних марок (одержаних зі сторони та внутрішньостворених) в цілому не дозволяє побудувати ефективну і комплексну систему обліково-аналітичного забезпечення управління торговельними марками (брендами) підприємства. Даний підхід також відповідає чинним вимогам МСФЗ 38 «Нематеріальні активи», де в п. 63 безпосередньо зазначається, що торгові марки, створені самим підприємством, не підлягають визнанню в якості нематеріальних активів [2, с. 1923]. На нашу думку, основною причиною облікового відображення внутрішньостворених торговельних марок як витрат є неможливість їх відокремлення від інших витрат на розвиток бізнесу, та, відповідно, неможливість забезпечення відповідності критеріям, що висувуються до внутрішньостворених нематеріальних активів, зокрема, здатність отримання майбутніх економічних вигод від їх подальшого використання в діяльності підприємства або реалізації на стороні.

Проте, з метою підвищення ефективності управління торговельними марками підприємства та забезпечення зростаючих інформаційних потреб маркетингових служб можна внести зміни в чинне облікове законодавство та дозволити капіталізувати витрати на створення торговельних марок підприємства подібно до інших внутрішньостворених нематеріальних активів. Відповідно, витрати на дослідження торговельних марок повинні визнаватись як інші витрати операційної діяльності і відображатись на субрахунку 941 «Витрати на дослідженні розробки», а витрати на розробку торговельних марок мають бути капіталізовані на субрахунку 154 «Придбання (створення)

нематеріальних активів», і в подальшому списані на субрахунок 123 «Права на комерційні позначення».

З метою підвищення ефективності управління торговельними марками підприємства та забезпечення зростаючих інформаційних потреб користувачів облікової інформації обґрунтовано необхідність капіталізації витрат на створення торговельних марок подібно до внутрішньостворених нематеріальних активів. Запровадження даної пропозиції в цілому сприятиме: підвищенню ефективності інформаційного забезпечення діяльності маркетингових служб; удосконаленню процесу побудови стратегій підприємства та інформаційної підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень; покращанню відображенню в фінансовій звітності довгострокових цілей підприємства; наближенню балансової вартості підприємства до його ринкової вартості.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» (із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів № 627 (з1242-13) від 27.06.2013 р.).

2. Международные стандарты финансовой отчетности по состоянию на 1 января 2009 года. – Лондон: International Accounting Standards Board, 2009. – 2880 с.

УДК 657.1.012

Воськало Н.М.,

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

Воськало В.І.,

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

ЗАСТОСУВАННЯ ПРИНЦИПІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЩОДО РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ

Теоретично та методологічно правильно організований облік розрахунків за виплатами працівникам сприяє виконанню заробітною платою та іншими виплатами їх функцій: відтворювальної, стимулюючої, оптимізаційної, регулювальної, соціальної. Регулювання розрахунків за виплатами працівникам у бухгалтерському обліку спирається на низку законодавчих актів: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Податковий кодекс України, ПСБО 26 «Виплати працівникам», ПСБО 16

«Витрати», МСБО 19 «Виплати працівникам» тощо. Методологічні основи ведення обліку розрахунків за виплатами працівникам та складання на його основі звітності ґрунтується на принципах, які передбачені у зазначених вище законодавчих актах.

Виходячи із принципу повного висвітлення, інформацію про розрахунки з оплати праці недостатньо показувати лише як заборгованість з оплати праці у Балансі (Звіті про фінансовий стан) та суму визнаних витрат на заробітну плату операційної діяльності (не враховуючи, при цьому, інших видів діяльності підприємства) у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), так як така інформація свідчить лише про фактичні наслідки проведених господарських операцій, а не потенційні. Відповідно до ПСБО 26 «Виплати працівникам» у Примітках до річної фінансової звітності необхідно розкривати додаткову інформацію щодо програм з визначеним внеском або програм з визначеною виплатою. Така інформація розкриває потенційні наслідки для підприємства щодо запровадження виплат після закінчення трудової діяльності. Однак українські підприємства, як правило, виплати після закінчення трудової діяльності не проводять, хоча для їх обліку і передбачений окремий субрахунок 472 «Додаткове пенсійне забезпечення». Ще одним з видів виплат працівникам є виплати при звільненні, розмір яких зазначається в колективному договорі або оголошується при необхідності звільнення певної кількості працівників. Така інформація, хоча і має потенційний вплив на подальшу господарську діяльність підприємства, але, як правило, вважається комерційною таємницею і не оприлюднюється у звітності.

Принцип автономності реалізується через нарахування, оподаткування та виплату заробітної плати одному чи кільком власникам, які виконують обов'язки керівника чи працівників підприємства і отримують за це заробітну плату, котра обліковується окремо від дивідендів, які належать таким засновникам.

Згідно принципу послідовності, П(С)БО 26 визначає необхідність відображення в обліковій політиці сум відрахувань щодо кожної програми з визначеним внеском із включенням до витрат звітного року (загальний опис типу програми; залишок зобов'язання (активу) на початок і кінець звітного року; теперішня вартість забезпечених, частково забезпечених і незабезпечених активами програми зобов'язань на дату балансу; не визнані актуарні прибутки (збитки) на початок і кінець звітного року тощо). Також доцільно передбачити створення резерву на виплату відпусток, що є обов'язковим для всіх підприємств (окрім малих), а його розмір залежить від розміру зарплати в попередніх звітному періоді; резерву виплат при звільненні та резерву виплат по закінченні трудової діяльності. Облікові «незручності» при створенні таких

резервів полягають у податкових обмеженнях щодо їх створення та віднесення до складу витрат в поточному чи майбутніх періодах.

Дотримуючись принципу безперервності діяльності підприємство планує свою діяльність надалі та здійснює поточні виплати працівникам, котрі стосуються майбутніх періодів (нарахування та виплата авансів, відпускних, «підйомних» тощо). Створення резерву на виплату відпусток, резервів виплат при звільненні та виплат по закінченні трудової діяльності засвідчує те, що підприємство планує проводити і надалі свою діяльність. Своє відображення через рахунки бухгалтерського обліку цей принцип знаходить при виплаті авансу, внаслідок чого утворюється дебетове сальдо (заборгованість працівників підприємству) за рахунком 661 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Реалізуючи принцип нарахування, підприємство виплати працівникам нараховує та відносить до складу своїх витрат і відображає в обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Відповідно, виплата авансу не спричиняє визнання в обліку витрат на оплату праці, яке здійснюється по закінченні місяця після отримання всіх документів для її нарахування. Щоправда, норми податкового законодавства обмежують віднесення деяких нарахувань виплат працівникам до витрат поточного періоду, та, відповідно, виникнення податкових різниць при нарахуванні податку на прибуток.

Згідно принципу превалювання сутності над формою операції мають обліковуватися відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми. Відповідно до нього необхідно вести аналітичний облік за кожним працівником, за видами нарахувань, утримань та виплат. Нарахування виплат із оплати праці мають бути тісно пов'язані із видами діяльності підприємства.

На підставі Закону України «Про оплату праці» заробітна плата працівників підприємств на території України виплачується в гривнях, відповідно до принципу єдиного грошового вимірника.

Дотримання принципів обліку підвищує якість облікової інформації щодо обліку розрахунків за виплатами працівникам, та кращій реалізації методичних прийомів бухгалтерського обліку щодо цього об'єкту.

Гончаренко О.О.,
к.е.н., доцент, професор кафедри обліку і оподаткування,
Черкаський інститут ДВНЗ «Університет банківської справи»

ТРАНСФОРМАЦІЯ ПРИНЦИПУ АВТОНОМНОСТІ В ДІЯЛЬНОСТІ НЕБАНКІВСЬКИХ ФІНАНСОВО-КРЕДИТНИХ УСТАНОВ

Принцип автономності (самостійності) передбачає відокремлене існування активів і зобов'язань підприємства від активів і зобов'язань його власників та/або інших підприємств. Таке припущення має суто юридичне підґрунтя і пов'язане, перш за все, з правом власності. Завдяки цьому принципу досягається чітке визначення сфери підзвітності, тобто господарська діяльність пов'язується з конкретним суб'єктом. Для опису меж підзвітності в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» використовуються терміни «підприємство» та «економічна одиниця», які подібні за сутністю і використанням до понять «суб'єкт господарювання» (entity) та «економічний суб'єкт господарювання» (economic entity), наведених в Директиві 2013/34/ЄС.

Як засвідчує вітчизняна і закордонна практика, сфера підзвітності має ширше значення, ніж підприємство (юридична особа). Так, щодо небанківських фінансово-кредитних установ (як юридичних осіб) передбачена можливість їх об'єднання у небанківські фінансові групи, серед учасників якої, за погодженням з Нацкомфінпослуг, обирається відповідальна особа, до обов'язків якої входить встановлення єдиних принципів, методів і процедур ведення бухгалтерського обліку і формування звітності та консолідація облікової інформації про стан та діяльність групи як єдиної економічної одиниці. Окрім того, материнська компанія небанківської фінансової холдингової компанії та її дочірні компанії є окремими юридичними особами, але також здійснюють консолідацію облікової інформації.

Небанківські фінансово-кредитні установи в процесі своєї діяльності, як окремі юридичні особи, встановлюють і підтримують стійкі зв'язки з зовнішніми контрагентами, інформація про яких також може бути корисною для користувачів. Так, ломбарди, задля забезпечення ліквідності, укладають договори з фізичними особами-підприємцями, які на постійній основі здійснюють викуп заставного майна, на яке звернене стягнення (як правило, окрім дорогоцінних металів, які реалізуються в Держскарбницю). Такі договори, як правило, передбачають готівкові авансові платежі, що забезпечують поповнення кредитних ресурсів, а контрагенти, здебільшого, є

пов'язаними особами. Окрім того, такі операції є способом оптимізації податкового навантаження на підприємство. Тобто, інтереси чинних та потенційних власників небанківських фінансово-кредитних установ, інколи, спричинюють розширення меж консолідації облікової інформації.

В діючій редакції Концептуальної основи фінансової звітності використовується поняття «суб'єкта господарювання, що звітує» (reporting entity), проте будь-які пояснення щодо останнього відсутні. І в цьому сенсі доречними є положення SAC 1 «Визначення суб'єкта, що звітує» (SAC 1 «Definition of the Reporting Entity») та Проекту ED/2015/3 Концептуальної основи фінансової звітності (Exposure Draft ED/2015/3 Conceptual Framework for Financial Reporting) щодо виділення «суб'єкта господарювання, що звітує» (reporting entity), який не обов'язково є юридичною особою. Він може містити частину суб'єкта господарювання або два чи більше суб'єктів господарювання». І якщо суб'єкт господарювання, що звітує, не є юридичною особою, то його межі повинні бути встановлені таким чином, щоб звітність (узагальнена облікова інформація): а) забезпечувала релевантною інформацією потреби існуючих та потенційних інвесторів і кредиторів; б) достовірно представляла економічну діяльність суб'єкта господарювання.

Враховуючи інформаційні інтереси користувачів облікової інформації (звітності) небанківських фінансово-кредитних установ, можна виділити три рівні майнової самостійності (релевантні звітні одиниці): відокремлені підрозділи (філії, відділення); юридична особа (кредитна спілка, фінансова компанія, юридична особа публічного права, ломбард, інша кредитна установа); група – сукупність небанківських фінансово-кредитних установ та інших суб'єктів господарювання (юридичних та/або фізичних), пов'язаних юридично й економічно.

На рівні відокремлених підрозділів інтереси користувачів облікової інформації, як правило, обмежені доходами, витратами та прибутковістю. Наступний рівень – юридична особа, додає заінтересованість в її платоспроможності. На рівні групи відбувається консолідація облікової інформації суб'єкта господарювання, що звітує, щодо платоспроможності та прибутковості. Склад групи визначається інформаційними запитами окремих користувачів і може бути багатоваріантним.

Щодо відокремленості активів та зобов'язань небанківських фінансово-кредитних установ від активів та зобов'язань їх власників, також існують певні невідповідності. Так, власники кредитних спілок (фізичні особи) є одночасно їх клієнтами (позичальниками, вкладниками), тобто заборгованість за кредитними та депозитними операціями власників відображається в звітності кредитної спілки – юридичної особи. Окрім того, Нацкомфінпослуг передбачені вимоги

щодо розкриття інформації про активи та зобов'язання кінцевих бенефіціарів небанківських фінансово-кредитних установ у випадку набуття або збільшення ними (прямо або опосередковано) істотної участі (володіння або контроль 10, 25, 50 і 75 відсотків статутного (складеного) капіталу).

Отже, принцип автономності характеризується втратою сенсу і корисності облікової інформації, хоча її об'єктивність та здійсненність зберігаються на високому рівні. Відповідно, для небанківських фінансово-кредитних установ доречним буде заміна принципу автономності на принцип релевантної звітної одиниці, який передбачає узагальнення інформації за рівнями майнової самостійності, щодо яких є підстави очікувати існування інтересу користувачів облікової інформації, що буде корисною для прийняття та оцінки рішень.

УДК 657:338[334]

Гудзь Н.В.,

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

МЕТОДИКА ВІДОБРАЖЕННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ У ЗВІТНОСТІ

Фінансові результати відображають за кордоном у Звіті про прибутки і збитки, в Україні – у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).

Четверта Директива ЄС встановлює два формати Звіту про прибутки та збитки: 1. За характером витрат. 2. За функцією витрат. Підприємства мають право вибрати один з форматів і повинні дотримуватися його впродовж фінансового року. Змінювати формат звіту в межах року дозволяється тільки, якщо це дасть змогу підприємству достовірніше й об'єктивніше відобразити прибутки та збитки [1]. В Україні згідно з НП(С)БО 1 побудова Звіту про фінансові результати також ґрунтується на класифікації витрат за їх функціями (табл. 1). Варто зазначити, що зміст статей Звіту про прибутки і збитки та Звіту про фінансові результати майже тотожний і за своєю суттю відображає ідентичну інформацію. Отже, можна стверджувати про відповідність форми №2, яку складають вітчизняні підприємства, вимогам Директиви 34/2013 ЄС. Враховуючи, що звітність, складена відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку України враховує мінімальні вимоги до розкриття інформації у звітності, визначені Директивою 34/2013 ЄС, тому можна рекомендувати лише незначні коригування у вигляді додавання мінімальних приміток до річної фінансової звітності в рамках імплементації вимог Директиви 34/2013 ЄС.

Таблиця 1

Порівняння Звіту про прибутки і збитки та Звіту про фінансові результати

Стаття звіту про прибутки і збитки згідно Директиви 34/2013 ЄС	Стаття звіту про фінансові результати згідно НСБО 1
1. Чистий оборот	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
2. Собівартість реалізованої продукції (в тому числі коригування вартості).	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
3. Валовий прибуток або збиток	Валовий прибуток або збиток
4. Витрати на реалізацію (в тому числі коригування вартості)	Витрати на збут
5. Адміністративні витрати (в тому числі коригування вартості).	Адміністративні витрати
6. Інші операційні витрати	Інші операційні витрати
7. Дохід від часток участі	Дохід від участі в капіталі
8. Дохід від інших інвестицій та позик, які є частиною основних засобів	Інші доходи
9. Інший відсотковий та подібний дохід	Інші фінансові доходи
10. Коригування вартості фінансових активів та інвестицій, утримуваних як поточні активи	Інші фінансові доходи Фінансові витрати
11. Інші відсоткові та подібні витрати	Фінансові витрати
12. Податок на прибуток або збиток	Витрати (дохід) з податку на прибуток
13. Прибуток або збиток після сплати податків	Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування
14. Інші податки, не відображені у статтях 1-13	-
Прибуток або збиток за фінансовий рік	Чистий фінансовий результат: прибуток або збиток

Метод розрахунку фінансового результату «за характером витрат» в українській практиці застосування не знайшов. Хоча у третьому розділі форми №2 відображають суми елементів операційних витрат, які стосуються всієї виробленої, а не тільки реалізованої продукції.

На нашу думку, в Україні є доцільним застосування одночасно двох форматів звіту про фінансові результати, як «на основі характеру витрат», так і «на основі функції витрат». Використання першого методу є особливо актуальним для суб'єктів малого (у т.ч. мікро-) та середнього підприємництва.

Для застосування в Україні формату звіту на основі «характеру витрат» слід затвердити нові форми звіту про фінансові результати з зазначенням статей витрат за елементами. Статті витрат необхідно в достатній мірі конкретизувати; при цьому підприємства повинні мати право додавати ті види витрат, які відповідають специфіці їх діяльності.

Компромiсним варіантом може бути поєднання обидвох варіантів (за характером витрат, за функцією витрат) (табл. 2).

Таблиця 2

Фрагмент Звіту про фінансові результати

Чистий дохід від реалізації продукції	
Запаси готової продукції	Інші операційні доходи
Вартість виробленої продукції	Витрати на збут
Собівартість реалізованої продукції:	– матеріальні затрати
– матеріальні затрати	– витрати на оплату праці
– витрати на оплату праці	– відрахування на соціальні заходи
– відрахування на соціальні заходи	– амортизація
– амортизація	– інші витрати
– інші витрати	Адміністративні витрати
Валовий прибуток (збиток)	– матеріальні затрати
	– витрати на оплату праці
	– відрахування на соціальні заходи
	– амортизація
	- інші витрати
	Інші операційні витрати
	Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток, збиток)

Хоча розрахунок фінансового результату за методом функції витрат, який ґрунтується на концепції продажу, є економічно обґрунтованішим порівняно з методикою його розрахунку на основі показника виробленої продукції, проте при складанні фінансової звітності необхідно, на нашу думку, добиватися максимального розширення її аналітичних можливостей, зростання надійності аналізу. Виходячи з цього, пропонуємо у «Звіті про фінансові результати» подавати також показник вартості виробленої продукції (валового обсягу виробництва), розрахований на основі даних про кількісні зміни залишків готової продукції та вартості реалізації.

Це дасть змогу додатково визначати показник, що має важливий економічний зміст, – валова додана вартість, прослідкувати її розподіл; з'явиться можливість аналізу співвідношення сум чистого доходу від реалізації продукції, величин загальних операційних витрат, адміністративних витрат, витрат на збут з вартістю виробленої продукції.

Література

1. Директива 2013/34/ЄС Європейського парламенту та Ради Європейського Союзу від 26 червня 2013 року «Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти певних типів компаній» [Електронний документ]. – Режим доступу : old.minjust.gov.ua/file/48858.docx

УДК 657

Жук В. М.,
д.е.н., професор,
академік НААУ

МІСІЯ НАЦІОНАЛЬНОГО ІНСТИТУТУ ОБЛІКУ ЩОДО ВДОСКОНАЛЕННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ ВІДНОСИН В УКРАЇНІ

Україна до сьогодні залишається країною з нестійким інституціональним середовищем. Це стосується майже усіх наших національних інститутів.

Не є виключенням і інститут бухгалтерського обліку. Розбалансованість його організаційних складових (Мінфіну, галузевих міністерств, професійних об'єднань бухгалтерів, бухгалтерських служб суб'єктів господарювання) не сприяє концентрації зусиль на виконання тих чи інших місій бухгалтерського обліку в соціально-економічних середовищах. Приклад обліково-інформаційного забезпечення земельних відносин – яскраве тому підтвердження.

Україна має найкращий в світі потенціал земель сільськогосподарського призначення. Українці, що складають близько 0,5 відсотків населення світу, володіють 8,8 відсотками чорноземів – найкращих за продуктивністю земель нашої планети. Сьогодні в обробітку знаходиться 32,5 млн. га земель, на двох третинах яких господарюють юридичні особи.

Проте станом на 01.01.2017 року у фінансовій звітності аграрних підприємств України відображено лише 0,77 млн га землі на праві постійного користування у державних підприємств на суму 3,5 млрд грн та на праві оренди у ряді агрохолдингів (акції яких розміщені на Європейському фондовому ринку) на суму близько 260 млн грн. І це все. Це оцінка всього земельного багатства України на світовій мові бізнесу, якою є бухгалтерський облік.

До такого стану фінансової звітності в Україні байдуже усім організаційним складовим національного бухгалтерського інституту. Байдуже державі перед запровадженням повноцінного ринку землі сільськогосподарського призначення. Доповідні записки науки щодо згубності для соціально-економічного середовища України такої ситуації або ігноруються, або «футболяться» між різними відомствами.

Сьогодні за стан інформаційного забезпечення управління (за стан звітності), в т. ч. і по земельних відносинах, відповідають: Держгеокадастр України, Держкомстат України, Мінфін України, Державна фіскальна служба України. Всі за своє, кожний за своєю методологією – «розривають» і без того ослаблену реформами основу бухгалтерського обліку в підприємствах. Достовірність, оперативність звітної інформації знизилася до критичного рівня.

Проблему можна і потрібно вирішувати через подолання дисбалансу в організаційних складових інституту бухгалтерського обліку. Про шляхи розв'язання цього йшлося в Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. Затверджена рішенням Колегії Мінагрополітики України у 2009 році, ця Концепція і до сьогодні є єдиним в Україні ухваленим на державному рівні документом практичного націлення бухгалтерського обліку на виконання завдань по інформаційному забезпеченню галузевого і загальнодержавного управління (відповідні Стратегії, прийняті Мінфіном України, концентрували зусилля на запровадження в нашій країні МСФЗ). Поряд з іншим, за Концепцією передбачалась розробка Мінагрополітики України та прийняття Мінфіном України окремого стандарту з бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення, враховуючи їх особливу цінність у глобальній економіці.

Проте замість цієї роботи підрозділ Мінагрополітики, що відповідав за методологію бухгалтерського обліку в галузі, було розформовано. Не допомогли ні аргументи закордонної науки (наприклад, відома доповідь

С.А. Дініази, Р.Дж. Екклза «Майбутнє корпоративної звітності. Як повернути довіру суспільства» (2003 р.), де галузевим стандартам відводилась ключова роль інформаційного забезпечення у подоланні економічних криз), ні практика розвинутих країн, де при міністерствах функціонує поглиблена відомча статистика.

Сьогодні наука, спільно з професійними об'єднаннями бухгалтерів та галузевими об'єднаннями агровиробників, ініціює роботу по взяттю на баланси підприємств прав на оренду та емфітевзис землі сільськогосподарського призначення. На підставі відповідних методичних рекомендацій ми підраховали, що 18,7 млн. га землі, що знаходяться сьогодні в оренді, мають оцінку станом на 01.01.2017 р., як право користування, в сумі майже 240 млрд. грн, відповідно – право на емфітевзис (1,4 млн. га) – 34,6 млрд. грн, і право постійного користування землею – 19 млрд. грн.

Тобто у порівнянні з фактичним відображенням у фінансовій звітності за 2017 рік – 3,76 млрд грн, аграрний земельний потенціал агробізнесу України недооцінений на 289,84 млрд грн.

Робота з постановки на баланси аграрних підприємств України земельного потенціалу є сьогоденною першочерговою місією національного інституту бухгалтерського обліку. Вона мотивована потребами:

- подолання корупції і детінізації аграрної економіки. Оскільки при продажу корпоративних прав підприємств права на оренду і емфітевзис землі враховуються лише «в тіні». Це дезорієнтує ринок, призводить до викривлення у розрахунку ВВП країни, а також до втрати податків;
- справедливого обрахування національного багатства України. Оскільки на тепер немає змоги обрахувати національним планом рахунків права оренди, емфітевзису, постійного користування землею, і власне, саму землю на балансах юридичних осіб;
- покращення капіталізації та інвестиційної привабливості фермерських господарств, малих і середніх аграрних підприємств. Оскільки земля, як їх найбільш цінний актив, немає належного сприйняття на ринку інвестицій, кредитування і страхування.

Задорожний З.-М.В.,

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

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

З набуттям чинності Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон про бухоблік) з 01.01.2000 року в Україні на законодавчому рівні було закріплено появу нового виду обліку внутрішньогосподарського (управлінського). Відповідно до визначення, наведеного в цьому законі, під ним розуміли систему обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. Це визначення неодноразово піддавалося критиці науковцями, після чого воно було уточнене. Відповідно до внесених змін у Закон про бухоблік, які набули чинності з 01.01.2018 року, внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Із визначення чітко не видно, що є об'єктом цього виду обліку. Діяльність підприємства, про яку зазначається у визначенні, є досить широким поняттям. З ним пов'язують такі терміни як «витрати», «доходи» та «фінансові результати». Саме вони, в їх аналітичному розрізі і повинні, на нашу думку, бути об'єктами управлінського обліку. Якщо проаналізувати перші перевідні закордонні видання з управлінського обліку, які появилися в Україні на початку 90-х років минулого століття, то основними об'єктами цього обліку в них були «витрати» (Аліція Яругова [1], Б. Нідлз, Х. Андерсон і Д. Колдуелл [2], Р. Ентоні і Дж. Ріс[3] та інші).

Вітчизняні науковці, роботи з управлінського обліку яких появилися в другій половині 90-х років ХХ століття і на початку ХХІ століття, відносять до об'єктів цього обліку витрати та доходи підприємств (С.Ф. Голов [4], Л.В. Нападовська [5]), або ті ж об'єкти, що і в бухгалтерському обліку (Ф.Ф.Бутинець та інші [6], П.М. Герасим, П.Я. Хомин та інші [7]). Це питання потрібно врегулювати у Національній концепції з управлінського обліку. У ній

доцільно було б також прописати ще й складові цього обліку, особливо чи є ними аналіз релевантності інформації для прийняття управлінських рішень та бюджетування і контроль.

Наступним проблемним питанням є поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський, віднесення управлінського обліку до складових бухгалтерського. З цього питання теж серед вітчизняних науковців відсутня єдина точка зору.

До числа дискусійних питань можна віднести співставимість термінів «управлінський облік», «управління витратами» і «контролінг». Так, за словами С. С. Голова «навіть на батьківщині управлінського обліку – у США, від 2000 року підручники з управлінського обліку починають видавати під назвою «Управління витратами» [8].

В навчальній літературі з управлінського обліку основним терміном є термін «витрати». Напрямки класифікації витрат, які описуються в цій літературі з метою дотримання вимог до класифікаційних ознак, вимагають використання крім терміну «витрати» ще й термін «затрати», про що вже зазначалося раніше вітчизняними науковцями [5; 9].

Всі вище перераховані проблемні питання управлінського обліку вимагають негайного вирішення з метою єдиного підходу до викладання дисципліни «Управлінський облік» у вітчизняних закладах вищої освіти та покращення забезпечення відповідних користувачів необхідною інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень.

Література

1. Яругова А. Управленческий учёт: опыт экономически развитых стран [Текст] / А. Яругова. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240 с.
2. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерського учета [Текст] / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 496 с.
3. Энтони Р. Рис Дж. Учет: ситуации и примеры М.: Финансы и статистика, 1993.–560 с.
4. Голов С. Ф. Управлінський облік. Підручник [Текст] / С.Ф. Голов. – 2-ге вид. – К.: Лібра, 2004. – 704 с.
5. Нападовська Л. В. Управлінський облік. Підручник для вищих навчальних закладів [Текст] / Л. В. Нападовська. – К.: Книга, 2004. – 544 с.

6. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник [Текст] / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевські. За ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 480 с.

7. Гарасим П. М. Управлінський облік на підприємстві (методика ведення). Монографія [Текст] / П. М. Гарасим, І. Є. Давидович, П. Я. Хомин – Тернопіль. Економічна думка, 2001. – 270 с.

8. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. – К.: Центр учбової літератури, 2007.–522 с.

9. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством. Навч. посіб.. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.

УДК 657

Зарудна Н. Я.,

к. е. н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері,

Кундеус О. М.,

к. е. н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері,

Тернопільський національний економічний університет

РЕОРГАНІЗАЦІЯ ПІДПРИЄМСТВ У ПРАВОВОМУ ТА ОБЛІКОВОМУ КОНТЕКСТІ

Перед тим, як вести мову про практичні аспекти обліку та оподаткування підприємств, що проходять процедуру реорганізації слід розуміти наступне. Стосовно юридичних осіб поняття «реорганізація» використовується для визначення двох самостійних процесів: а) реорганізації бізнесу; б) реорганізації самої юридичної особи. Перший із зазначених процесів передбачає, як правило, зміну принципів ведення бізнесу, в той час як другий – зміну організаційно-правової форми (при перетворенні), складу власників юридичної особи, її майна і зобов'язань (при злитті, приєднанні, поділі і виділенні) [1].

У період реорганізації, виходячи із принципу безперервності, підприємство продовжує вести свою як господарську діяльність, так і діяльність з приводу організації власне реорганізації. Кожен напрямок діяльності супроводжуватиметься витратами, які повинні знайти своє відображення у системі обліку. У цей час формується ряд бухгалтерських документів, ключовим серед яких є передавальний або розподільчий баланс.

Відповідно до статті 107 (п. 2, 3, 4) Цивільного кодексу України [2], після закінчення терміну для заявлення вимог кредиторів (у тому числі їх задоволення або відхилення), комісією з припинення такої юридичної особи має бути складено передавальний акт (у разі злиття, приєднання або перетворення) або розподільчий баланс (у разі поділу). Даний акт має містити положення про правонаступництво щодо майна, прав та обов'язків юридичної особи, що припиняється, стосовно всіх її кредиторів та боржників, включаючи зобов'язання, які оспорюються сторонами. Передавальний акт та розподільчий баланс затверджуються учасниками юридичної особи або органом, який прийняв рішення про її припинення, крім випадків, встановлених законом.

Формування балансів новостворених підприємств (якщо йде мова про злиття) і підприємств, до яких приєднано юридичну особу (у випадку приєднання), зазвичай відбувається шляхом арифметичного додавання відповідних статей. Відмінності існують тільки у тому, що: формується новий вступний баланс юридичної особи при злитті; а при приєднанні змінюється тільки баланс того підприємства, до якого було приєднано одну або декілька інших юридичних осіб. Саме ці відмінності і матимуть вплив на подальші бухгалтерські записи, що відобразатимуть господарські операції зі злиття чи приєднання. При цьому розмір частки у статутному капіталі при злитті підприємств і об'єднанні їх статутних капіталів повинна формуватися з урахуванням розміру джерел власних засобів (чистих активів), що передаються.

З метою дотримання достовірності інформації при злитті (приєднанні) підприємств у системі бухгалтерського обліку початкові залишки за усіма статтями балансу можна ввести двома способами: по-перше, через відображення інформації щодо формування вхідних залишків за активами і пасивами відповідними бухгалтерськими записами щодо кожного окремого підприємства, яке бере участь у цьому процесі; по-друге, через введення початкових залишків, що були отримані внаслідок сумування (при приєднанні, якщо приєднується більше, ніж два підприємства). У цьому випадку потрібно використовувати дані аналітичного обліку усіх статей балансу, які зазначені у додатку до передавального акта: за основними засобами, іншими необоротними активами, товарно-матеріальними цінностями, розрахунками з контрагентами і заборгованістю перед бюджетом у розрізі податків, зборів та обов'язкових платежів тощо. А результати додавання рекомендовано відобразити у робочому розрахунковому документі [3].

Як проміжний рахунок – з метою дотримання принципу подвійного запису – при формуванні передачі майна та зобов'язань можна використовувати субрахунки 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» і 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (або ж рахунок 67 «Розрахунки з учасниками»). При веденні

обліку автоматизованим способом та використанні спеціальних бухгалтерських програм підприємствами може застосовуватися т. зв. проміжний рахунок «00», який не передбачений діючим сьогодні Планом рахунків [4].

Передавальний акт І. Я. Назарова справедливо пропонує будувати за центрами відповідальності із зазначенням конкретних матеріально-відповідальних осіб, керівників підрозділів [5].

Отже, реорганізація є актуальним і необхідним процесом в діяльності суб'єктів підприємницької діяльності в умовах змінюваного економічного середовища. Вона вважається дієвим способом зняття суперечностей суб'єктів господарювання між вимогами ринку і застарілими методами діяльності для створення повноцінного конкурентоспроможного функціонування економіки на внутрішньому і міжнародних товарних ринках.

Література

1. Кундеус О. М. Реструктуризація і реорганізація підприємства: правове забезпечення та відображення у системі обліку / О. М. Кундеус, Н. Я. Зарудна // Сталий розвиток економіки. – 2017. – Тернопіль : СМП «Тайп». – № 2 (35). – С. 122–133.

2. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

3. Таранюк Л. М. Економічне обґрунтування реінжинірингу бізнес-процесів виробничих підприємств [Монографія] / Л. М. Таранюк. – 2010. – Суми : Видавничо-виробниче підприємство «Мрія». – 440 с.

4. Зарудна Н. Я. Передумови проведення реорганізації підприємства та її наслідки для ведення обліку / Н. Я. Зарудна // Conferință științifică Internațională «Dezvoltarea sistemelor sociale și economice într-un mediu competitiv la nivel global» 29 februarie 2016, Chișinău. – Republica Moldova. – 2016. – 302 p. – p. 207–212.

5. Назарова І. Я. Аналіз методів оцінки активів, зобов'язань та капіталу при реорганізації підприємств / І. Я. Назарова // Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. – Тернопіль: ТНЕУ, 2013. – Том 14. – С. 214–220.

Игумнова О.,
к.э.н., доцент кафедры «Бизнес и управление»,
Международный Институт Менеджмента IMI-NOVA, Молдова

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЁТ КАК ИНСТРУМЕНТ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛЯ В МЕНЕДЖМЕНТЕ

В условиях рыночной экономики существенно возрастает потребность в своевременном получении достоверной учетной и отчетной информации о деятельности хозяйствующих субъектов. Содержание учетной информации оказывает влияние на принятие управленческих решений, так как ее анализ дает возможность выбора оптимальных действий для достижения поставленной цели.

На современном этапе развития экономики, наряду с информационной функцией возрастает и контрольная функция учета. Учетная информация обеспечивает контроль за рациональным использованием средств и ресурсов предприятия. Учетная информация дает возможность реализовать следующие функции управления: прогнозирование, контроль и оценку. Учет – необходимая информационная база менеджера. Его главная цель – предоставление достоверной информации о ходе и результатах деятельности фирмы, которая является основой принятия управленческих решений.

Важнейшие задачи управленческого учета:

- сбор, обработка и отображение первичных данных о хозяйственной деятельности,
- систематизация данных с целью получения и обобщения итоговой информации о хозяйственной деятельности,
- создание исходной информационной базы для планирования и осуществления контроля за выполнением планов.

Существенное внимание в настоящее время уделяется стратегическому управленческому учету, возникшему относительно недавно, но уже сформировавшемуся в достаточно обширное направление научной и практической деятельности.

В целом стратегический управленческий учет может быть охарактеризован как направление управленческого учета, в рамках которого формируется информационное обеспечение принятия стратегических управленческих решений.

В рамках стратегического управленческого учета выполняется тщательный анализ внешней бизнес-среды (конкурентов, поставщиков, потребителей,

внешних экономических условий, действий правительства), где организация осуществляет свою деятельность, в ходе которой должны быть учтены стратегическая позиция организации на рынке, дифференциация ее продукции, а также должна быть построена полная цепочка ценностей данной организации. При этом на практике достаточно тяжело отделить один элемент стратегического управленческого учета от другого.

Второй важный элемент стратегического управленческого учета – стратегическое планирование. В ходе его осуществления разрабатываются планы долгосрочного характера, которые, в свою очередь, предназначены для достижения долгосрочных, т. е. стратегических, целей организации.

Третий важнейший элемент стратегического управленческого учета – это стратегический контроль. Его роль состоит в отслеживании и контроле за достижением поставленных стратегических целей и обеспечении возврата к стадии принятия решений. Грамотно организованный стратегический управленческий учет во многом обеспечивает принятие наиболее эффективных решений по управлению предприятием.

Говоря по-другому, стратегический управленческий учет – это средство обоснования стратегии организации.

Содержание организации управленческого учета включает в себя собственно организацию учетных процессов, т.е. регламентацию процедур и задач, разрабатываемых в рамках предприятия, основанием для которых служит предварительно разработанная их классификация; выбор комплекса технических средств; разработку структуры аппарата управления, занимающегося управленческим учетом, определение круга их обязанностей, прав и ответственности; обеспечение рационального сочетания между объектами и субъектами управленческого учета; систему заданий и контроля их выполнения; формы стимулирования.

Организацию управленческого учета можно рассматривать в различных аспектах: пространственном, временном и информационно-технологическом, в каждом из которых можно выделить отдельные элементы его организации.

Функции управленческого учета: сбор сведений, связанных с различными уровнями управления предприятием; анализ данных; оценка данных; представление соответствующих данных в виде четких, упрощенных отчетов так, чтобы они помогли администрации в принятии оптимальных решений.

Нет сомнения в том, что определение функций и обязанностей менеджера по управленческому учету во многом зависит от его места в организационной структуре предприятия и взаимоотношений с администрацией. Чем выше место менеджера по управленческому учету в организационной структуре управления предприятия, тем больше у него обязанностей и ответственности.

Литература

1. Мильнер Б.З., Евенко Л.И., Рапопорт В.С. Системный подход к организации управления. – Москва: Экономика, 2015.
2. Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. – Саратов: Полиграф, 2016.
3. Осипов Ю., Смирнова Е. Основы предпринимательского дела. – Уфа: БЕК, 2016.

УДК 657: 2.016

Кафка С. М.,

к.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку і аудиту,
Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу

СПІЛЬНА ДІЯЛЬНІСТЬ: ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЇ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Нафтогазова галузь відноситься до фондоемних. Ефективність використання основних засобів підприємств нафтогазовидобутку, підвищення віддачі нафтогазоносних пластів вуглеводів мають дуже велике значення для зміцнення енергетичної незалежності України. Тому українськими вченими-економістами ведеться постійний пошук шляхів підвищення ефективності цієї галузі, що призвело до появи таких форм та видів підприємницької діяльності як спільна діяльність.

В Україні є чимало так званих важко видобувних вуглеводнів. Це і поклади на глибинах понад 5 000 м, і законсервовані свердловини, і навіть родовища, які, наприклад, великим компаніям, зокрема державному ПАТ «Укргазвидобування» розробляти зараз збитково. Але для порівняно невеликих видобувачів такі поклади є привабливими, тому вони і працюють на ліцензійних площах ПАТ «Укргазвидобування» на умовах спільної діяльності. У 2017 р. ПАТ «Укргазвидобування» видобуло майже 15,25 млрд. куб. м природного газу, що складає близько 73 % від загального видобутку в Україні. На підприємства спільної діяльності припадає приблизно 8 % загального видобутку газу.

Зокрема, невиконання видобутку газу за 2015 рік становило 360 млн куб. м газу (було видобуто лише 1,16 млрд куб. м при плані видобутку 1,5 млрд куб. м). У багатьох випадках партнери ПАТ «Укргазвидобування», здійснюючи спільну діяльність, не виконали та не профінансували роботи з ремонту свердловин і не облаштували їх вузлами комерційного обліку газу. Крім того, є

нерідкісні випадки, коли партнери у спільній діяльності приховують свою звітність, майже всі вони відмовляються перейти на МСФЗ та гармонізувати системи обліку.

Низка окреслених проблемних питань могла б бути вирішена за рахунок даних бухгалтерського обліку, щоб менеджмент приймав управлінські рішення на основі достовірної інформації про спільну діяльність. Тому питання удосконалення обліку спільної діяльності та діяльності в умовах угод про розподіл продукції наразі є актуальними та потребують додаткових досліджень, коли підприємства, які видобувають корисні копалини загальнодержавного призначення згідно чинного законодавства переходять на МСФЗ.

В Україні в діючих нормативних актах немає окремого стандарту, який регламентує бухгалтерський облік і фінансову звітність спільної діяльності. В П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» є розділ, присвячений обліку спільної діяльності, але в цьому розділі схематично розглядаються питання обліку тільки однієї організаційної форми спільної діяльності – без утворення юридичної особи. Все це викликало необхідність розробки Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи [2].

Для ведення обліку спільної діяльності відповідно до МСФЗ 11 «Спільна діяльність» [1], головними є такі моменти: наявність спільного контролю; на що мають право сторони спільної діяльності: на чисті активи або право на активи і обов'язки по зобов'язаннях спільної діяльності.

Якщо спільна діяльність класифікується як спільне підприємство, то обов'язково спільне підприємство є юридичною особою, веде свою діяльність звичайно, самостійно веде облік цієї діяльності, складає і подає свою звітність.

Внески учасників у спільне підприємство є його власністю, а не учасників. Учасники за свої внески мають право на чисті активи підприємства та обліковують внески як інвестиції згідно вимог МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» [3]. Якщо спільна діяльність класифікуються як спільна операція, то тут можливі три різні варіанти: спільна операція без окремого утворення, спільна операція з окремим утворенням, але без статусу юридичної особи, і з окремим утворенням у формі юридичної особи.

Отже, облік і звітність залежить від класифікації спільної діяльності: спільна операція або спільне підприємство. При цьому головною класифікаційною ознакою при поділі спільної діяльності на спільну операцію і спільне підприємство є те, кому належать права на активи і обов'язки по зобов'язаннях, пов'язаних зі спільною діяльністю.

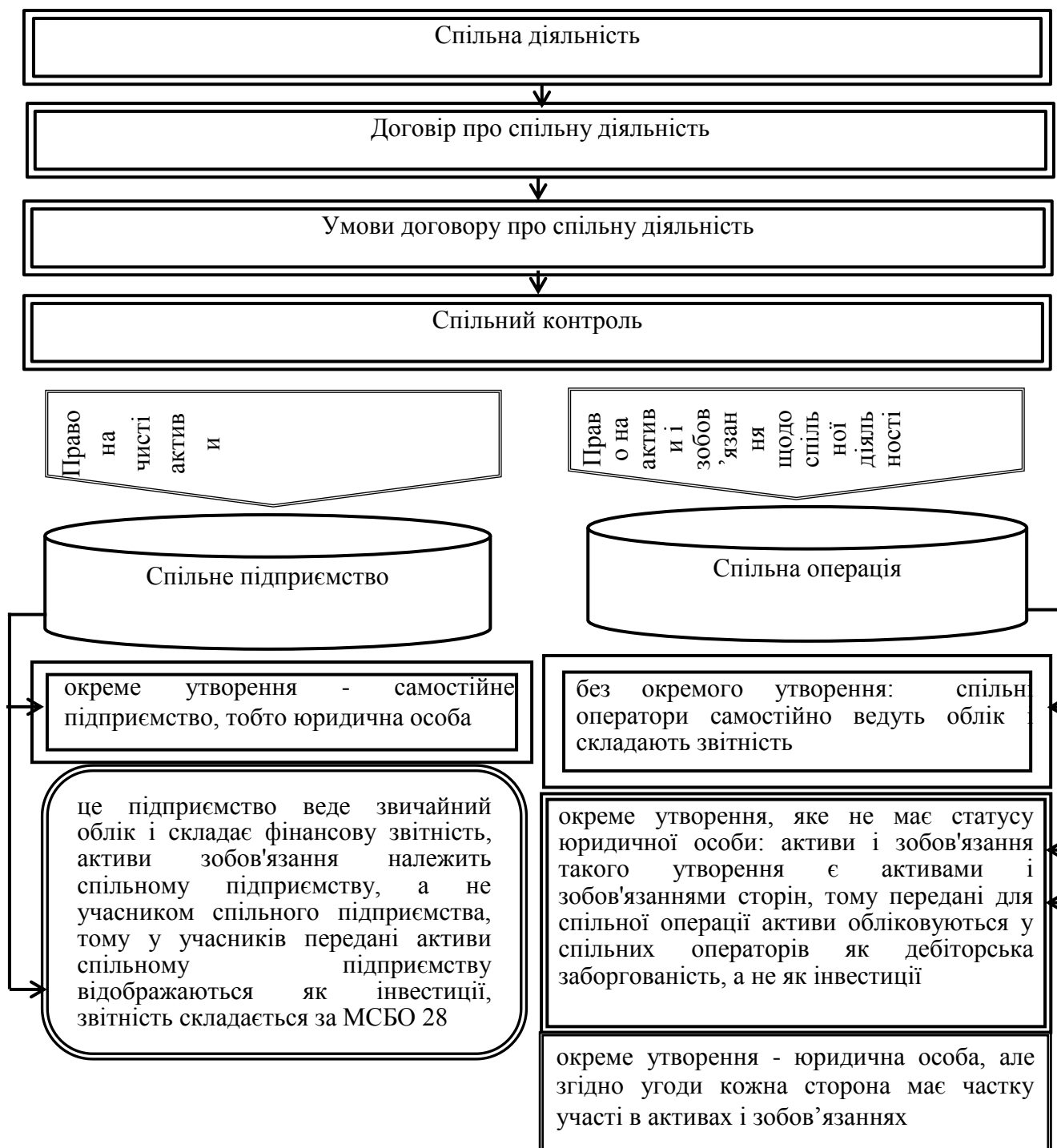


Рис. 1. Основні ознаки класифікації спільної діяльності та її вплив на облік учасників.

Література

1. МСФЗ 11 «Спільна діяльність»: Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2013 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_066 (дата звернення: 03.03.2018).

2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи: Наказ, Міністерство фінансів України від

30.12.2011 р. № 1873. URL: <https://zakon.help/law/1873/> (дата звернення: 26.04.2018).

3. МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства»: Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2013 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_046 (дата звернення: 03.03.2018).

УДК 657

Кащена Н.Б.,

к. е. н., доцент, професор кафедри фінансів, аналізу та страхування

Порсюрова І.П.,

аспірант кафедри фінансів, аналізу та страхування,

Харківський державний університет харчування та торгівлі

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ЕМІСІЮ ТА РЕЄСТРАЦІЮ АКЦІЙ

Ефективне функціонування та сталий розвиток акціонерних підприємств в умовах ринкової нестабільності, що посилюється і прогресує в міру розвитку процесів глобалізації та євроінтеграції, зростання насиченості ринку і конкуренції, здебільшого визначається арсеналом новітніх інструментів корпоративного управління, які ґрунтуються на оперативних даних щодо витратності операцій з цінними паперами власної та невлавної емісії, що формуються в системі бухгалтерського обліку. В цьому контексті дедалі більшої актуальності набуває проблема відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на емісію та реєстрацію акцій власної емісії задля забезпечення можливості формування єдиного інформаційного простору корпоративного управління, здатного в режимі реального часу надавати будь-якій управлінській ланці об'єктивну і своєчасну інформацію за будь-якими операціями з цінними паперами, зокрема з акціями власної емісії.

Здійснення операцій з емісії та реєстрації акцій, як правило, пов'язано з такими витратами як: оплата послуг реєстратора; оплата послуг аудиторів; оплата послуг фінансових посередників; витрати на друкування бланків цінних паперів; витрати на оплату державного мита при реєстрації емісії (0,1 % номінальної вартості запланованого обсягу емісії); оплата послуг незалежного реєстратора; витрати на рекламу та друкування інформації про емісію (проспекту) нової емісії.

Для відображення цих витрат здебільшого застосовується субрахунок 952 «Інші фінансові витрати» на якому згідно Інструкції 291 ведеться облік

витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу, нарахуванням відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансового лізингу тощо, а також витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів [4].

На думку Кушиної О. витрати, які виникають під час емісії акцій призводять до зменшення власного капіталу підприємства, тому їх доцільно відображати шляхом зменшення емісійного доходу [1]. Аналогічної думки і Золотухін О., який пов'язує результат операцій емісії та реєстрації акцій (збільшення або зменшення величини власного капіталу) з витратами на їх здійснення і пропонує витрати, що виникають за цими операціями відображати шляхом зменшенням додатково вкладеного капіталу, а за його відсутності – зменшенням нерозподіленого прибутку (збільшенням непокритого збитку) [3, с. 22]. В той же час Орлов І. В. пропонує вести облік витрат, пов'язаних з емісією та введенням в обіг власних цінних паперів на окремому рахунку 952 «Реєстраційні витрати», а інші фінансові витрати обліковувати на субрахунку 953 «Інші фінансові витрати» [5].

З огляду на викладене вважаємо за доцільне для обліку витрат, пов'язаних з емісією та реєстрацією акцій, використовувати окремий субрахунок 953 «Витрати на емісію та реєстрацію цінних паперів» та залишити назву субрахунку 952 як «Інші фінансові витрати», оскільки це не протиречить [4] і відповідає п. 24 П(С)БО 16 «Витрати» [2].

Порядок відображення витрат на емісію та реєстрацію акцій власної емісії на рахунках бухгалтерського обліку з урахуванням внесених пропозицій представлено в табл. 1.

Таблиця 1

Відображення в обліку витрат на емісію та реєстрацію акцій власної емісії

Господарські операції	Запропоновані зміни
Ведення реєстру окремим спеціалістом (працівником) підприємства (необхідно враховувати витрати на заробітну плату, соціальні внески тощо)	Дт 953 «Витрати на емісію та реєстрацію цінних паперів» Кт 66, 65, 685
	Дт 79 Кт 953 «Витрати на емісію та реєстрацію цінних паперів»
Ведення реєстру із залученням послуг реєстратора (виплата послуг реєстратора, а також виплата інших видів витрат, що зв'язані з реєстрацією акціонерного товариства та випуском акцій)	Дт 953 «Витрати на емісію та реєстрацію цінних паперів» Кт 377, 371

Внесені пропозиції сприятимуть оновленню підходів до відображення в обліку операцій з акціями власної емісії в частині відображення витрат на емісію та реєстрацію акцій, і дозволять формувати відповідні інформаційні масиви даних для обґрунтування ефективних управлінських рішень щодо подальшого здійснення операцій з акціями власної емісії.

Література

1. Акції та частки: обліковий портрет у правовому інтер'єрі: збірник систематизованого законодавства / укл. О.Б. Кушина та Н.М. Тарасова. – К.: Бліц-Інформ, 2011. – Вип. 3. – 192 с.

2. Витрати. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 від 31.12.1999 № 318 із змінами і доповненнями. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

3. Золотухін О. Облік операцій з розміщення акцій / О. Золотухін // Бібліотека Баланс практичне керівництво. – 2011. – № 4. – С. 22-28.

4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 № 291 (зі змінами і доповненнями). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

5. Орлов І.В. Бухгалтерський облік і контроль зобов'язань суб'єктів господарювання: теорія і методологія: монографія / І.В. Орлов. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 400 с.

УДК 657

Козіцька Н.О.,

к.е.н., старший викладач кафедри обліку і економічного аналізу,
Первомайська філія НУК імені адмірала Макарова

ОСОБЛИВОСТІ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ В БДЖІЛЬНИЦТВІ

Одним із найдавніших промислів людини вважається бджільництво. В Україні, з розвиненим інтенсивним землеробством і садівництвом, бджоли є важливим фактором підвищення врожаю багатьох зернових, технічних, овочевих, плодоягідних та інших культур. Бджільництво має не лише медовий, а й переважно запилювальний напрям і є досить розвинутою галуззю сільського господарства.

Специфіка калькулювання собівартості продукції завжди була і є предметом суперечок для вітчизняних та зарубіжних вчених і практиків. Серед найбільш

відомих, праці Ф.Ф. Бутинця, Г.Г. Кірейцева, О.І. Корольова, С.Ф. Голова, О.С. Бородкіна, Б.І. Валуєва, З.В. Гуцайлюка, К. Друрі, М.В. Кужельного, Є.В. Мниха, В.Ф. Палія, М.С. Пушкарка, В.В. Сопка, Г.Г. Осадчої, Дж. Фостера, Ч.Т. Хорнгрена, Л. Малюти та інших. Що ж стосується дослідження поведінки витрат у бджільництві, то тут слід відзначити Л.П. Аверненко, П.Й. Атамаса, Є.Ю. Афанасьєву, Р.Рябенко, О. Чернецьку, О.Г. Мегедь та інших.

Загальні принципи обліку та формування собівартості продукції бджільництва регламентовано П(С)БО 16, П(С)БО 30 та Методичними рекомендаціями №132, що сьогодні можуть застосовуватися лише в частині, що не суперечить нормам П(С)БО.

Л.П. Аверненко, в своїх працях, виокремлює ряд особливостей, які впливають на облік та контроль витрат у бджільництві [1]:

- незалежність зміни витрат від змін обсягів і структури виробництва у часі;
- витрата частини продукції власного виробництва на поновлення виробничого процесу;
- виробництво декількох видів продукції: мед, віск, нові бджолині сім'ї, бджолині матки, прополіс, бджолиний яд, тощо, які потребують контролю за витратами на їх виробництво;
- наявність різних виробничих напрямів.

До всіх перелічених особливостей, доречно також додати:

- сезонність виробничого процесу, яка потребує підвищення оперативності обліку в весняно-літній період;
- регіональна особливість, що впливає на кількісний та якісний показник продуктів бджільництва;
- присутність специфічного виду активів – біологічних активів.

При визначенні собівартості продукції бджільництва важливо враховувати всі галузеві особливості, що сприятиме отриманню достовірної інформації, і відповідно її якісному та ефективному застосуванню.

Відповідно до Методичних рекомендацій № 132 [2], об'єкти обліку витрат і калькуляційні одиниці в бджільництві визначаються за виробничим напрямом, який господарство обирає самостійно (рис.1). Собівартість видів продукції складається з сукупних витрат на утримання бджіл, номенклатуру статей яких можна представити у вигляді: оплата праці з нарахуванням єдиного соціального внеску; корми (цукор, мед, залишені бджолам на зимівлю); засоби захисту бджіл; малоцінний інвентар та інші матеріали; витрати на утримання та експлуатацію основних засобів; роботи і послуги; втрати від падежу; витрати на організацію виробництва і управління; інші витрати. Облікова інформація за статтями витрат використовується в основному при плануванні і аналізі

структури собівартості. Однак, облік витрат відповідно до їх економічного змісту сприяє упорядкуванню інформації про поточні господарські процеси, надає уявлення про витрати виробництва в цілому та сприяє реалізації ефективної системи управлінського обліку в бджільництві.

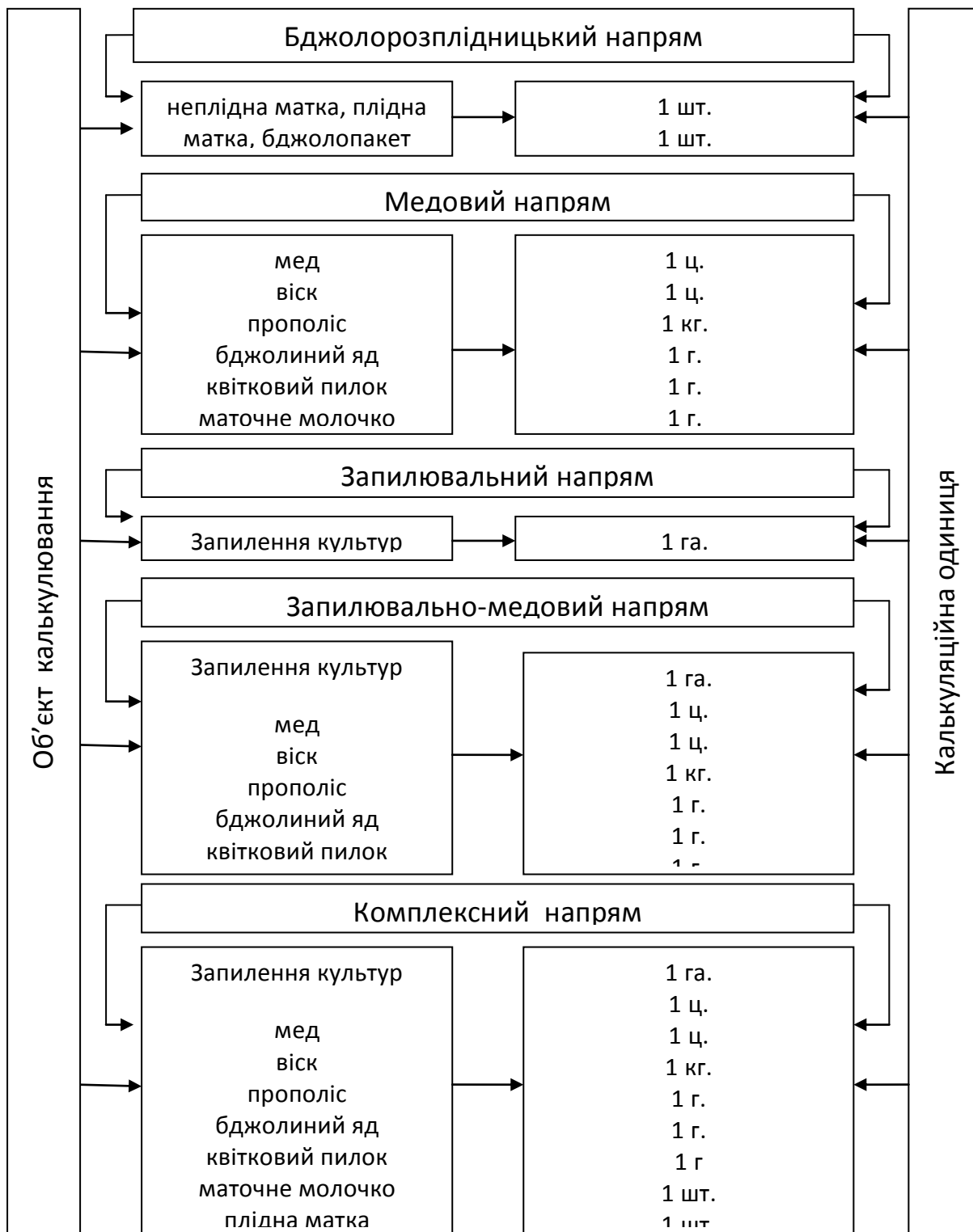


Рис.1. Об'єкти обліку витрат і калькуляційні одиниці за виробничим напрямом

Отже, облік витрат у бджільництві слід будувати таким чином, щоб мати змогу кожного звітного періоду узагальнювати витрати за окремими виробничими напрямками та обчислювати фактичну собівартість товарної продукції та продукції, що залишається як вихідний матеріал для відновлення процесу виробництва. Така структура обліку дозволяє здійснювати контроль за відповідністю витрат якості продукції.

Література

1. Аверненко Л.П. Калькулювання собівартості продукції бджільництва / [Електронний ресурс] / Л.П. Аверненко // Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/>

2. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 року №132.

УДК 657.01

Корягін М. В.,

д.е.н., професор кафедри бухгалтерського обліку,

Чік М. Ю.,

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

Львівський торговельно-економічний університет

ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ КРЕАТИВНОГО ОБЛІКУ

У сучасних умовах господарювання одним з актуальних питань у наукових дослідженнях в галузі бухгалтерського обліку є проблематика креативного обліку. Креативний облік (англ. creative accounting) – сукупність законних методів, за допомогою яких бухгалтер, використовуючи свої професійні знання, підвищує привабливість фінансової звітності для зацікавлених осіб і знижує податкове навантаження для підприємства, на якому працює.

За результатами дослідження теоретика й історика бухгалтерського обліку Я. В. Соколова креативний облік нерідко розглядається в якості самостійного елемента в інформаційній структурі бухгалтерського обліку – елемента, що існує і застосовується поряд з такими більш звичними елементами, як податковий облік, управлінський облік, облік на малих підприємствах і т. д. [1, с. 230].

Періодизація історії креативного обліку чітко відокремлює в його розвитку три головні етапи: етап цифрових маніпуляцій; етап вуалювання балансу; етап «власне бухгалтерської творчості».

Етап цифрових маніпуляцій займає по часу інтервал від зародження письмового обліку (приблизно близько 9000 років тому, з появою перших глиняних облікових таблиць на Близькому Сході [2, с. 96]) до межі XIX-XX ст. Даний етап виключав існування креативного обліку, оскільки будь-які маніпуляції з числами в цю епоху мали на меті приховування доходу будь-якими способами, часом нечесними, від контролюючих органів. Причиною відсутності потреби в креативному обліку в ті часи необхідно визнати недостатнє і недосконале законодавче регулювання бухгалтерського обліку (рахівництва), в силу чого у веденні торгових книг допускалось значне свавілля. Безконтрольне використання відомостей про результати фінансової діяльності, властиве описуваному етапі дозволяло застосовувати широкий спектр методів по спотворенню облікових записів.

Наступним фактором, який перешкоджав зародженню креативного обліку, необхідно назвати недостатньо широке поширення рахівництва, основою якого є подвійний запис і використання встановлених форм подачі інформації (так званих форм бухгалтерського обліку). Незважаючи на те що подвійний запис достовірно використовувалася лихварями і великими торговцями в незалежних містах Італії з XIII століття, а в XVI столітті почав використовуватись і в багатьох європейських державах, проте більшість господарств, включаючи ряд найбільших європейських підприємств, чи не до кінця XIX століття уникали ведення рахівництва, основою якого був подвійний запис, вважаючи за краще використовувати хаотичні, розрізнені записи за спрощеною системою, близькою до сучасного бухгалтерського обліку у приватних підприємців [3, с. 163-166].

У зв'язку з цим німецький економіст Вернер Зомбарт в своїх роботах по історії капіталістичного способу виробництва підкреслював відсутність бажання і вміння грамотно і акуратно вести рахунки: «Перегортаючи записи якогось Тельнера, Гельдерсена, Віттенборга, Руланда, насилу уявляєш собі, що автори були помітними купцями свого часу. Все їх рахівництво полягало в безладному вписуванні сум покупок і продажів, яке ми зустрічаємо, наприклад, у дрібних крамарів наших маленьких провінційних міст» [4, с. 297].

Етап вуалювання балансу починається в кінці XIX століття, коли в світовій економіці починається епоха великих монополістичних об'єднань, включаючи транснаціональні корпорації (ТНК). Специфіка управління відтепер передбачала можливість швидкого виведення капіталів монополії з одного

ринку і перекидання їх на інший ринок, і тим самим створювалися передумови для виникнення і зміцнення інституту інвесторів [5].

Етап «власне бухгалтерської творчості» розпочинається з початку 1960-х років, коли Організацією Об'єднаних Націй (ООН) ініційовано процес перекладу звітності компаній на міжнародні стандарти. Цей процес привів спочатку до формування національних систем бухгалтерських стандартів в період з 1970 по 1975 рік (переважно в країнах з англосаксонською моделлю обліку). Повсюдне поширення стандартів фінансової звітності в розвинених країнах з ринковою економікою викликало зміну етапу вуалювання балансу на етап «власне бухгалтерської творчості» в середині 1980-х років.

Дослідження природи «креативного обліку» передбачає вивчення «творчих» підходів бухгалтера до ведення обліку та відповідно представлення інформації в звітності, що пов'язані або з незнанням діючого законодавства, або свідомим його ігноруванням, або чітким виконанням завдань власників або управлінського персоналу щодо необхідності представлення інформації в прикрашеному або навпаки погіршеному вигляді. Застосування в Україні облікових процедур «креативного» характеру спрямоване на маніпулювання величиною фінансових результатів для цілей оптимізації дивідендної політики та (або) ухилення від оподаткування.

Таким чином, креативний облік є частиною бухгалтерського обліку і не є самостійним елементом, предметом чи наукою.

Література

1. Соколов Я. В. История бухгалтерского учёта / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
2. Малькова Т. Н. История бухгалтерского учёта / Т. Н. Малькова. – СПб : изд-во СПбГУЭФ, 2008. – 456 с.
3. Цыганков К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учёта / К. Ю. Цыганков. – М. : Магистр, 2009. – 462 с.
4. Зомбарт В. Современный капитализм. Т. 1. Генезис капитализма / В. Зомбарт. – М. : Скирмунта, 1931. – 584 с.
5. Теория бухгалтерского учета : учебник / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И.А. Смирновой. – Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

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

ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ОБЛІКУ ВЕНЧУРНОГО ІНВЕСТУВАННЯ

Необхідність розширення та оновлення економічного потенціалу країни вимагає пошуку нових методів у здійсненні інвестиційних вкладень та джерел їх фінансового забезпечення. Одним з таких методів інвестування є залучення венчурного капіталу. Венчурні інвестиції у достатній мірі розповсюджені у розвинутих західних економіках, і можуть дати позитивні зрушення щодо розвитку вітчизняного підприємництва з багатьох причин:

По-перше, таке інвестування із залученням венчурного капіталу стимулює запровадження інноваційних проектів і програм, що особливо важливо для розвитку будівельної та сільськогосподарської галузей, туристичного бізнесу, сучасних інформаційних технологій, страхової справи та інших пріоритетних напрямів розвитку економіки України. Стратегічно таке інвестування направлене на розширення та оновлення підприємницької діяльності, а не на одержання дивідендів від здійснених вкладень.

По-друге, залучення фінансових ресурсів венчурного спрямування не вимагає гарантійного забезпечення та високої плати, як, наприклад, банківські кредити. Венчурне фінансування можна отримувати й тоді, коли у підприємства за показниками проблематичним є отримання банківського кредиту. Таким чином є можливість диверсифікувати джерела фінансування інвестицій. Нарешті, при здійсненні венчурного інвестування підвищується відповідальність щодо ефективності використання коштів і знижується податкове навантаження на інвестиційний бізнес та окремих учасників реалізації спільних інвестиційних проектів.

В Україні венчурний бізнес почав розвиватися порівняно недавно. Лише з прийняттям нової редакції Закону України «Про інститути спільного інвестування» від 5.07.2012 року № 2299-III такий бізнес одержав відповідне законодавче регулювання. Проте, введення в дію норм цього Закону аж з 1 січня 2014 року було зумовлене необхідністю розробки цілого пакету документів стосовно детальної нормативної регламентації через її відсутність. Основним розробником таких регламентів є Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР), якою встановлені вимоги до реєстрації спеціальних та кваліфікаційних інституцій венчурного спрямування,

деталізовано порядок розкриття інформації про їхню діяльність, визначено особливі вимоги до аудиторського висновку.

Проте, недосконалим є нормативне регулювання бухгалтерського обліку щодо венчурного інвестування. Розроблений Українською асоціацією інвестиційного бізнесу та погоджений з НКЦПФР обліковий стандарт УАІБ 1 «Бухгалтерський облік діяльності інститутів спільного інвестування» абсолютно не розкриває питань щодо специфіки обліку венчурного інвестування. В ньому дається лише посилання, що облік операцій інститутів спільного інвестування здійснюється відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Затверджені Радою УАІБ 19.03.2015 року Правила ведення бухгалтерського обліку основних операцій інститутів спільного інвестування також не в повній мірі розкривають особливості обліку венчурних інвестицій. Основні недоліки цих Правил у тому що:

- вони побудовані виключно на базі Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та не до кінця узгоджені з національними обліковими стандартами;

- немає чіткості у розмежуванні в обліку операцій та взаємовідносин між двома основними учасниками такого інвестування, з одного боку, – венчурним інвестором, якого ще називають венчурним капіталістом та який здійснює фінансування інвестиційно-інноваційних проектів, та з іншого боку, підприємством-новатором, або підприємством-реципієнтом, що є власником інноваційної продукції;

- згадані Правила розкривають та дають настанови щодо ведення бухгалтерського обліку у венчурного інвестора і майже не стосуються організації обліку у підприємства-реципієнта.

Разом з тим, підприємство-новатор використовує одержаний венчурний капітал для запровадження та реалізації ідей та інноваційного продукту, збільшуючи статутний капітал за рахунок венчурних вкладень, отримує додаткові фінансові ресурси без застави та сплати відсотків, користується іншою підтримкою венчурних фондів (інформаційно-консультаційною, юридичною). Водночас, реципієнт повинен зважати та оцінювати ризики, пов'язані з «розпорошенням» статутного капіталу, частковою втратою контролю над управлінням підприємством, величиною отриманого прибутку, оскільки частина з них має належати венчурному інвестору. Ці та інші питання мають стати об'єктом дослідження у сфері ведення обліку, формування показників звітності, проведення аналізу та контролю. Нажаль, наукові видання щодо обліку та аналізу венчурного інвестування обмежуються працями лише кількох авторів [1; 2].

Отже, операції, що стосуються залучення, управління, повернення венчурних інвестицій, є важливими об'єктами обліку, потребують відповідного наукового обґрунтування і розкриття інформації у звітності підприємства.

Література

1. Легенчук С. Ф. Особливості бухгалтерського обліку та ризику венчурного фінансування інноваційної діяльності підприємств / С. Ф. Легенчук, Г. Ю. Яковець // Науковий вісник Херсонського національного університету. Серія: Економічні науки. – Херсон: ХДУ, 2014. – Вип. 9-1. – Ч. 4. – С. 199-202.

2. Усатенко О. В. Бухгалтерський облік і аналіз венчурної діяльності: монографія / О. В. Усатенко. – Дніпро: Середняк Т. К., 2017. – 392 с.

УДК 65.052

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

ПЕРСПЕКТИВИ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

Прийняття Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом вимагає спрямування діяльності сторін на обмін інформацією та досвідом щодо існуючих систем та нововведень у сфері захисту прав акціонерів, кредиторів та інших заінтересованих осіб шляхом покращення інформаційної взаємодії між національними реєстрами економічної інформації та бізнес-реєстрами держав-членів ЄС. Вступ України до Європейського Союзу зобов'язує великі компанії формувати інтегровані звіти, оскільки у 2017 набули обов'язкового характеру положення Директив 2013/34/ЄС від 26 червня 2013 р. щодо річної фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності та пов'язаних звітів певних видів суб'єктів економічної діяльності та 2014/95/ЄС від 22 жовтня 2014 р. щодо розкриття нефінансової інформації. Для покращення інформаційної взаємодії та підвищення рейтингу України за індексами сталого розвитку доцільно створити за наведеною на рисунку 1 функціональною структурою «Єдиний портал інтегрованої звітності підприємств та організацій України», на якому суб'єкти господарювання могли б розміщувати звіти зі сталого розвитку у формі відкритих даних.

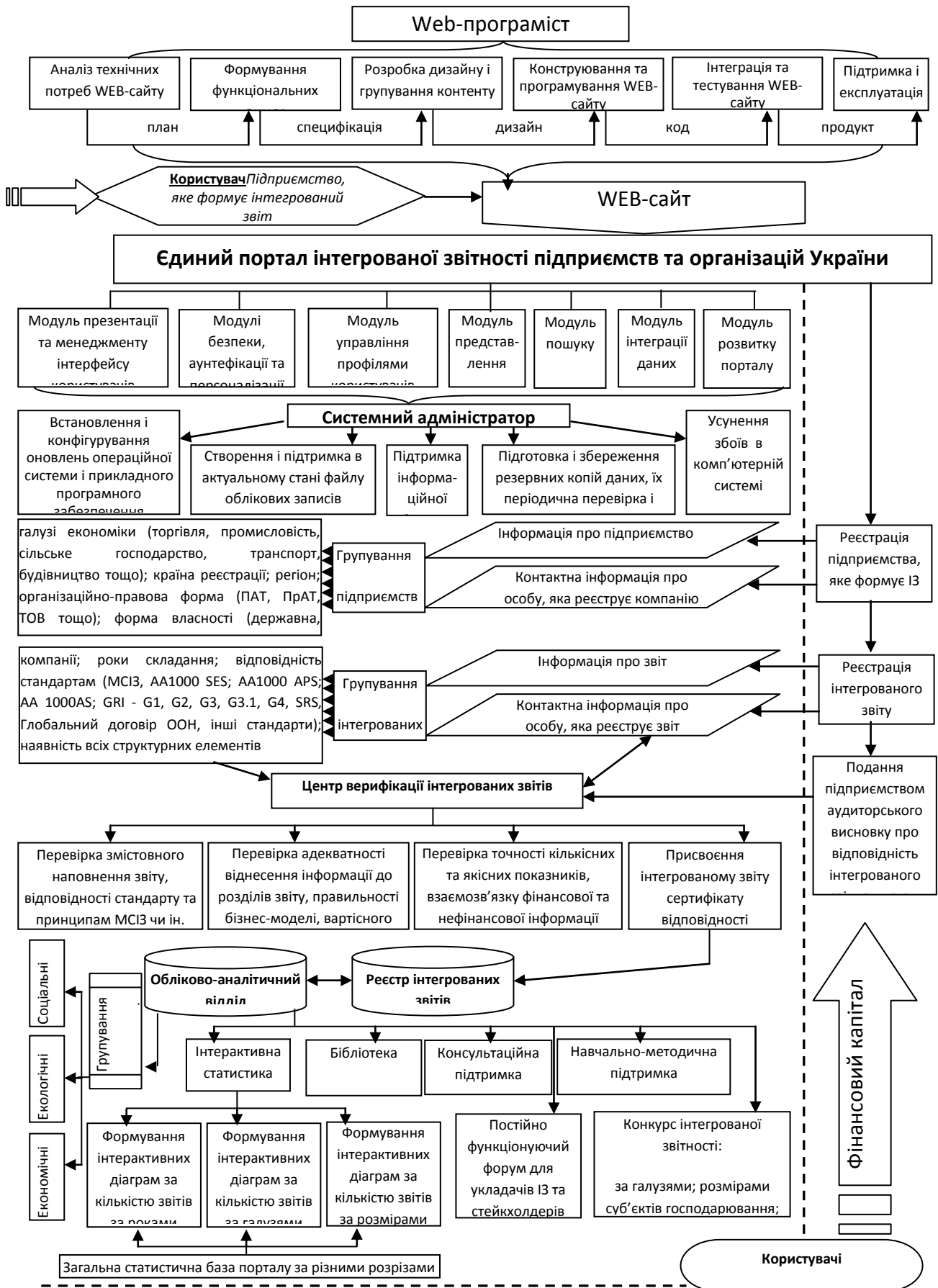


Рис. 1. Функціональна структура «Єдиного порталу інтегрованої звітності підприємств та організацій України»

Групування підприємств та організації на «Єдиному порталі інтегрованої звітності» доцільно здійснювати за галузями економіки, регіонами, організаційно-правовими формами, розмірами, формами власності та відповідністю звітів вимогам Міжнародного стандарту інтегрованої звітності, що дозволить налагодити простий і зручний механізм пошуку інтегрованих звітів за різними фільтрами.

Організаційно-технологічну схему Єдиного порталу інтегрованої звітності підприємств та організацій України доцільно будувати за логікою, що об'єднує функції подання, верифікації та оприлюднення інтегрованих звітів з функціями адміністрування системи, авторизації користувачів, систематизації інформації та надання консультаційної підтримки. На порталі також доцільно розміщувати довідкову інформацію про інтегровану звітність: вимоги Міжнародного стандарту інтегрованої звітності; вимоги щодо визнання звіту інтегрованим; нормативно-правову базу сталого розвитку; наукові публікації та практичні рекомендації; консультації провідних вітчизняних та міжнародних спеціалістів в галузі інтегрованої звітності; інформацію щодо проведення круглих столів, конференцій чи презентацій та їх результатів; міжнародні практики імплементації інтегрованої звітності тощо. Крім того, доцільно надавати користувачам, які формують інтегровані звіти, можливість отримувати професійні відповіді щодо різних питань з інтегрованої звітності, а консультантам в області корпоративної звітності, аналітикам, інвесторам та іншим зацікавленим сторонам релевантну інформацію в різних розрізах за матеріалами інтегрованих звітів.

Функціонування «Єдиного порталу інтегрованої звітності підприємств та організацій України» створить належний базис зміцнення співробітництва України з країнами членами ЄС з питань розвитку інформаційного суспільства на користь приватних осіб і бізнесу через забезпечення загальнодоступності інформаційно-комунікаційних технологій, полегшення доступу до ринків послуг електронних комунікацій та сприяння конкуренції й надходженню інвестицій в економіку України. Крім того, оприлюднення звітів компаній на порталі інтегрованої звітності забезпечить поліпшення діалогу суб'єктів господарювання, які розміщують на порталі інтегровані звіти з усіма зацікавленими сторонами, зокрема, з постачальниками фінансового капіталу.

ВИКОРИСТАННЯ ЕФЕКТИВНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ ПРИ ОЦІНЦІ РЕЗУЛЬТАТИВНИХ ПОКАЗНИКІВ

В оцінці результативності значна увага приділяється розвитку інтегрованих інформаційних систем управління ресурсами підприємства, їх впливом на основні показники діяльності підприємства. Підходи і методи щодо вибору таких інформаційних систем потребують постійного вивчення і дослідження.

Система обліку відносно незалежна від системи управління і забезпечує генерування інформаційних ресурсів, а з іншого боку, облік повністю підпорядковується системі менеджменту в тій частині, що стосується визначення характеру, обсягу, строків, форм подання, релевантності та інших характеристик інформації, а також вибору методів збору, обробки даних та підготовки інформації на запит управлінців [1]. Управлінська діяльність за своєю сутністю завжди є інформаційною, а тому роль облікової системи в управлінні є визначальною.

При оцінюванні результативності підприємства важливим показником є прибуток діяльності – джерело виплати дивідендів власникам корпоративних прав. Користувачі мають змогу отримати цю інформацію із Звіту про прибутки і збитки (Ф №2), складання якого є завершальним етапом облікових робіт [1]. Проте все більшої актуальності набуває застосування таких технологій обробки інформації, які б найбільш повно і швидко обраховували показники діяльності.

В сучасних соціальних та виробничих системах змінюється роль інформаційних систем в порівнянні з початковими етапами їх впровадження: від самостійно розроблених програм, що дозволяють автоматизувати окремі облікові функції до великих інтегрованих промислових систем, які охоплюють загальними інформаційними потоками всі бізнес – процеси [2].

Автоматизація обліково-аналітичних процесів на підприємствах забезпечується в сучасних динамічних системах одержання, оцінки, зберігання та переробки даних. ERP – системи створені з метою прийняття управлінських рішень є наборами інтегрованих програм, які комплексно, в єдиному інформаційному просторі підтримують усі основні сторони управління підприємств – планування ресурсів, оперативне управління виконання планів, усі види обліку, аналіз та контроль результатів господарської діяльності. ERP-

системи надають можливість керівництву оперативно отримувати повну й достовірнішу інформацію про діяльність підприємства та впроваджувати прогресивні моделі управління корпоративним бізнесом з використанням ключових показників результативності KPI, системи збалансованих показників BSC, обґрунтування NPV та IRR для оцінки ефективності інвестиційних проектів.

Повна інтеграція всіх процесів бізнесу та його зростання може бути забезпечена SAP Business One [4].

В українській версії SAP Business One налаштовані взаємодія з державними органами та автоматизація підготовки та вивантаження інформації для фіскальних служб.

Засіб SAP Business One надає доступний спосіб керування всім бізнесом – від бухгалтерії та фінансів, закупівель, складських запасів, продажів, зв'язків з клієнтами та керування проектами до операційної діяльності та кадрів. SAP Business One допоможе раціоналізувати процеси і отримати краще розуміння стану бізнесу, щоб мати можливість діяти швидко і приймати рішення на основі інформації у реальному часі, стимулюючи зростання прибутку.

Як елемент інформаційного забезпечення управління результативністю заслуговує на увагу комп'ютерна технологія «Scala» – система управління бізнесом і фінансами. «Scala» була розроблена для ефективного управління діяльністю підприємства, зокрема успішно працює на ПАТ «СКФ Україна» [5].

Ця програма трансформує факти господарської діяльності, звіти та іншу документація у шведський варіант, який відразу по мережі «Інтернет» надходить на АБ «СКФ», що дає можливість інвесторам оперативно слідкувати за роботою підприємства. Комплексні модулі «Scala» охоплюють такі аспекти бізнесу як фінанси, матеріально-технічне забезпечення, виробництво, обслуговування та управління проектами. Фінансові модулі «Scala» об'єднують всі функціональні можливості Головної книги, Книги продажу та закупок, з елементами вибору, включаючи основні засоби, Консолідацію компаній і Планування руху готівкових коштів.

Високим вимогам надійності та ефективності, вимогам українського законодавства та забезпечення потреб бізнесу відповідають принципи ведення бухгалтерського обліку, реалізовані в «1 С: Бухгалтерії 8.2 для України» [3].

Проте у багатьох українських компаній виникла необхідність заміни програмного забезпечення в зв'язку з заборонаю використання російських програм. Альтернативу системі «1С» становлять безкоштовні програми для ведення бухгалтерського обліку: Дебет Плюс, Ананас, Своя технологія, Athena, Openbravo, GrossBee, BC: Бухгалтерія, Класс365, OpenERP, Tria, MRP (Small business) (NEW). Але недоліком безкоштовних програм є те, що вони не

оновлюються на регулярній основі і не завжди адаптовані під законодавство України. Таким чином, впровадження тієї чи іншої інформаційної системи, її ефективність, буде напряму залежати від цільового призначення системи і може бути оцінена як міра відповідності результатів і цільових параметрів.

Література

1. Кулинич М. Б. Методичний інструментарій в аналітичній оцінці результативності / М. Б. Кулинич, Л. В. Ляшко // Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки : журнал. – Луцьк : Вежа-Друк, 2017. – № 4(12). – С. 122-131

2. Моделювання механізмів розвитку інформаційних систем управління ресурсами підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.hneu.edu.ua/web/public/moved/hneu/NAUKA/Vchenna_rada/2016/Poluektova-N.R.-Dissertacia.pdf

3. Сараєва Г. 1С : Бухгалтерія 8.2 : повний практичний посібник / Г. Сараєва, Л. Власенко. – Фактор, 2014. – 704 с.

4. Сайт «SAP Business One» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://events.sap.com/ua/b1ukraine/en/home#erp>

5. Сайт журналу «Завод ПрАТ «СКФ Україна» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.skf.com/ua/uk/our-company/SKF-Ukraine/ZAO-SKF-Lutsk/index.html>

УДК 657.6

Кундря-Висоцька О.П.,

к.е.н., доцент, професор кафедри обліку і оподаткування?
Львівський ННІ ДВНЗ «Університет банківської справи»

ГЕНЕЗИС НАУКОВОЇ ДУМКИ ЩОДО ОБ'ЄКТИВНИХ ПЕРЕДУМОВ ЗВІТНОСТІ НОВОГО ФОРМАТУ

Парадигмальний генезис бухгалтерської звітності дозволяє констатувати, що сьогодні формується її нова парадигма, одним із визначальних елементів якої є інтегрована звітність. Так, у власних дослідженнях С. Адамс та Р. Сімнетт відзначають, що «...інтегрована звітність є новою парадигмою звітності, яка є цілісною, стратегічною, адаптивною, суттєвою і актуальною до різних часових вимірів» [1, с. 292].

На думку американського вченого Р.Р. Екклза «інтегрований звіт – це єдиний документ, який містить в собі фінансову та нефінансову інформацію про діяльність організації». За словами представника Global Reporting Initiative

(GRI), керівника програми з ділової етики Т. Лессидренска, «інтегрований звіт – це, насамперед, стратегічний аналіз, тобто практично управлінська звітність, платформа для управління компанією» [2, с. 8]. У свою чергу Х. Драгер, менеджер із зовнішніх відносин IIRC, зазначає, що «інтегрований звіт – це такий звіт, який розповідає про стратегічні напрямки розвитку компанії і про те, як вона працює з ресурсами».

Отже, під концепцією інтегрованої звітності пропонується розуміння сукупності поглядів на процес формування та подання обліково-аналітичної інформації з метою комплексного інформаційного забезпечення зовнішніх та внутрішніх користувачів.

Ідея розробки й використання нової моделі звітності для підприємства далеко не нова. Вже стало своєрідною традицією в періоди економічних катаклізмів говорити про неспроможність старої моделі звітності й закликати до суттєвого реформування – аж до розробки кардинально нового підходу. Історія таких обговорень починається з 70-х років минулого століття, і один той факт, що глобальне застосування МСФЗ узгоджується вже більше 30 років, а з 2011 р. дане питання стосується й України, дозволяє зрозуміти складність досягнення глобального консенсусу. Звітність змушена еволюціонувати через необхідність відображення змін у самому підприємстві, в інформаційних технологіях, в потребах користувачів.

Один з аспектів критики існуючої або традиційної системи фінансової звітності полягає в тому, що зараз в ній не приділяється достатньо уваги таким факторам, як ризик, стратегія, нагляд і стійкість підприємства. Ідеологи нової моделі інтегрованої звітності припускають, що включення всіх цих не фінансових, але, тим не менш, критичних для функціонування підприємства компонентів у фінансову звітність, дозволить поліпшити її якість і відобразити суттєвий вплив фактору навколишнього середовища, соціального і наглядового факторів, тобто використання природних ресурсів, захисту прав людини і впливу підприємства на суспільні явища та зміни клімату. Нова модель розглядається як можливий спосіб отримання більш повної картини діяльності звітуючого підприємства, що відображає ризики і можливості та більш логічно погоджує воедино фактори потрібного критерію. (Рис.1) [3, с.111].

Інтегрована звітність може бути цікавою для українських компаній з кількох причин: відображення стратегічних переваг, які істотно впливають на вартість компанії; краще розуміння власної бізнес-моделі; виявлення бізнес-процесів, які руйнують середню і довгострокову вартість бізнесу, та аналіз впливу бізнес-моделі на суспільство та екологію; донесення цінності соціально відповідального бізнесу до керівників компанії; переклад положень концепції сталого розвитку на мову, зрозумілу менеджерам ключових напрямків.

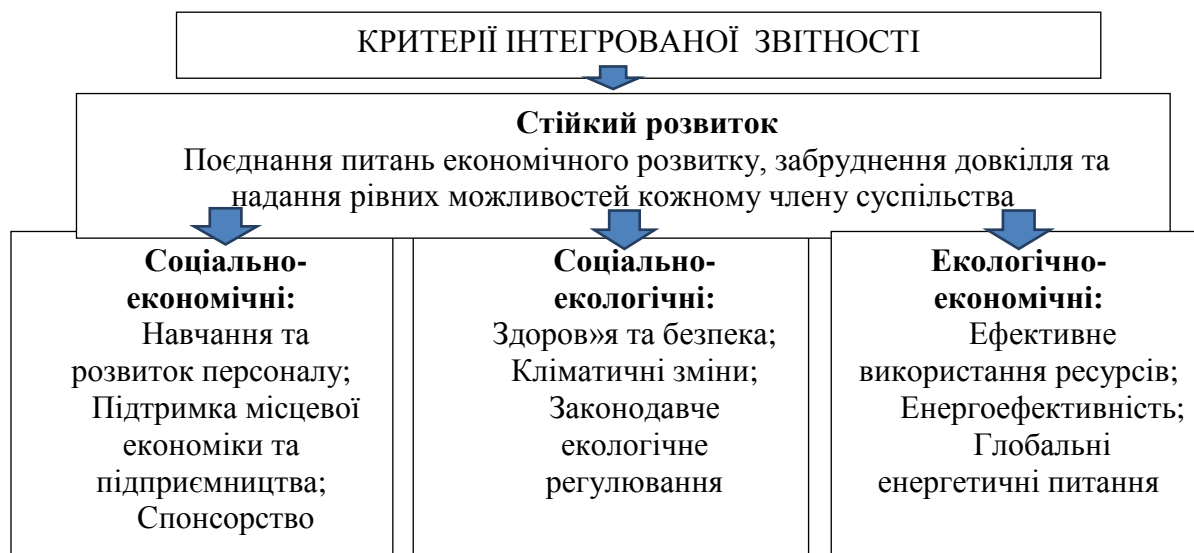


Рис. 1. Факторні характеристики інтегрованої звітності

Завданнями такої концепції звітності є: задоволення інформаційних потреб довгострокових інвесторів; відображення взаємозв'язку між факторами ESG і фінансовими факторами в прийнятті рішень, що впливають на довгострокові результати діяльності підприємства, зробивши зрозумілим та прозорим зв'язок між стабільністю підприємства і його економічною цінністю; забезпечення формату звітності за ESG-факторами для систематичного включення в процес прийняття рішень; зміщення акценту у показниках оцінки результатів роботи підприємства з короткострокових на довгострокові; відображення у звітності більше інформації, яку використовує управлінський персонал для щоденного управління операціями.

Використання інтегрованої звітності великими українськими компаніями здатне показати на міжнародних ринках наявність компетенції на рівні з найкращими компаніями світу.

Література

1. Adams S. Integrated Reporting: An Opportunity for Australia's Notfor-Profit Sector / Sarah Adams, Roger Simnett // Australian Accounting Review. – 2011. – Volume 21. – Issue 3. – P. 292 – 301.
2. Т. Лессидренска. Интегрированный отчет – платформа для управления компанией / Экономические стратегии, – 2012, №5, – С.8-9.
3. Кундря-Висоцька О. Концепція потрійного критерію у звітності соціально орієнтованого бізнесу/ Кундря-Висоцька О.П., Іваньчук О.Й. // Матеріали XIII Міжнародної науково-практичної конференції «Інтеграція України в європейський і світовий фінансовий простір» – Львів: ЛННІ ДВНЗ «Університет банківської справи», 2018. – с.111.

Куцик П. О.,

к.е.н., ректор, професор кафедри бухгалтерського обліку,
Львівський торговельно-економічний університет

КОРПОРАТИВНА СОЦІАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ У ЗВІТАХ КОМПАНІЙ: МОДЕЛІ, ПРАКТИКА

Відповідно до стратегії корпоративної соціальної відповідальності (КСВ) компаній (підприємств) та політики вищого керівництва з питань відкритості та прозорості бізнесу, ними добровільно готуються та оприлюднюються різні нефінансові звіти.

На практиці моделі КСВ у різних країнах помітно різняться; зокрема, фахівці виокремлюють європейську, британську, американську, канадську та японську моделі.

Британська модель КСВ характерна для Великої Британії і країн Центральної Європи – Франції, Австрії, Німеччини. Відмінними ознаками цієї моделі є широке залучення незалежного консалтингу та участь уряду в розвитку КСВ, яскраво виражена ініціативність бізнесу у впровадженні принципів КСВ тощо. Низка законодавчих актів встановлює пільговий режим оподаткування для компаній, які провадять свій бізнес соціально відповідально і з позицій ділової етики, зокрема в питаннях ефективного використання енергії, вторинної переробки відходів виробництва.

Американська модель КСВ поширена в США, країнах Латинської Америки, англomовних країнах Африки. Ключовим аспектом цієї моделі є орієнтація на розвиток людського потенціалу у межах компаній, та соціуму загалом.

У Канаді багато організацій плідно співпрацюють з Національним інститутом якості Канади, який упроваджує спеціальний канадський стандарт соціальної відповідальності бізнесу – модель досконалої якості і здорового робочого місця. Канадська модель КСВ робить акцент на адаптації нових працівників до утверджених у компанії корпоративних цінностей, ролі та ініціативи робітників у процесах створення і примноження вартості, безпеки трудової діяльності тощо.

Японська модель КСВ відрізняється від європейських і північноамериканських. Вона більше орієнтована на місцеві етичні кодекси, які передбачають забезпечення гендерної рівності, розвиток волонтерської діяльності, підтримання програм збереження навколишнього середовища, забезпечення сумлінного партнерства (створення індустріальних груп) [1].

Важливим елементом реалізації стратегії КСВ є регулярне публічне звітування про досягнуті результати та плани на майбутнє. В українських реаліях найпоширенішою формою нефінансової звітності є звіти про прогрес в реалізації принципів Глобального договору ООН (Communication on Progress, COP) та звіти про сталий розвиток. Підготовка звітів про прогрес є обов'язковою для компаній, які підписали Глобальний договір ООН та зобов'язалися дотримуватись зазначених у ньому принципів у своїй діяльності.

На даний час єдиної визначеної структури Звіту про прогрес не існує, але він повинен містити такі основні елементи, як заява про підтримку Глобального договору, опис практичних дій (зобов'язань, політик, систем, заходів і проектів) для реалізації принципів Глобального договору та викладення досягнутих результатів у формі низки показників.

На практиці багато компаній використовують Звіти про прогрес (багато називають його Звіт про сталий розвиток) для інформування громадськості про різні аспекти своєї діяльності, пов'язані з реалізацією загальної корпоративної стратегії та стратегії КСВ. Наше дослідження показало, що нефінансова звітність переважної більшості українських компаній містить досить багато інформації про їх бізнес-моделі, до складу якої включаються: 1) місія, стратегічні цілі, плани компанії; 2) напрями та види діяльності компанії; 3) продукція та послуги; 4) ринки збуту; 5) постачальники, покупці, інші контрагенти; 6) нові технології, що застосовуються або впроваджуються компанією; 7) структура доходів і витрат, інші ключові показники фінансової результативності; 8) взаємовідносини із стейкхолдерами (зацікавленими сторонами) компанії. Підтвердженням зазначеного є Звіт про сталий розвиток корпорації «Оболонь» за 2015 рік [2].

Найбільш інформативним видом річної звітності компаній ми вважаємо інтегровану звітність, у складі якої бізнес-модель є обов'язковим елементом (як і при підготовці фінансової звітності за МСФЗ). В інтегрованому звіті подається інформація про фінансові і нефінансові результати, корпоративне управління, сталий розвиток та інша, що підтверджує Інтегрований звіт за 2016 рік групи ДТЕК [3]. Це означає, що компанії, які складають інтегровану звітність, досягають найвищого рівня оприлюднення інформації про свою діяльність та економічне середовище в інтересах акціонерів, інвесторів, суспільних інституцій та інших зацікавлених сторін.

Література

1. Курицько Р. Модели корпоративной социальной ответственности [Электронный ресурс] / Р. Курицько // Устойчивый бизнес. – Режим доступа: <http://csrjournal.com/modeli-korporativnoj-socialnoj-otvetstvennosti>

2. https://www.unglobalcompact.org/system/attachments/cop_2017/350751/original/Obolon_AnnualReport-2015-UA_Final!.pdf?1483433247

3. https://dtek.com/content/files/dtek_ar_2016_ru_e_version.pdf

УДК 657.1

Легенчук С.Ф.,

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

СУТНІСТЬ І СТРУКТУРА БУХГАЛТЕРСЬКОГО НАУКОВОГО ЗНАННЯ

Бухгалтерське наукове знання, як цілісна система, що постійно розвивається, вимагає вирішення проблеми структури основ науки про бухгалтерський облік (фундаментальних ідей, понять та уявлень), на яких будуються теорії та конкретні емпіричні знання. Особливо значимим стало вирішення цієї проблеми та значно актуалізувалося під час дослідження динаміки бухгалтерського наукового знання, зокрема, при організації в системну цілісність різноманітних знань наукової дисципліни «бухгалтерський облік» на сучасному етапі її розвитку. Без виділення структурного елемента бухгалтерських теоретичних знань неможлива побудова цілісної системи, що сприяє становленню бухгалтерського обліку як розвиненої науки.

У складі основ науки бухгалтерський облік (виходячи із підходу, розробленого акад. В.С. Стьопіним [2, с. 144]), виділено такі складові (рис. 1).

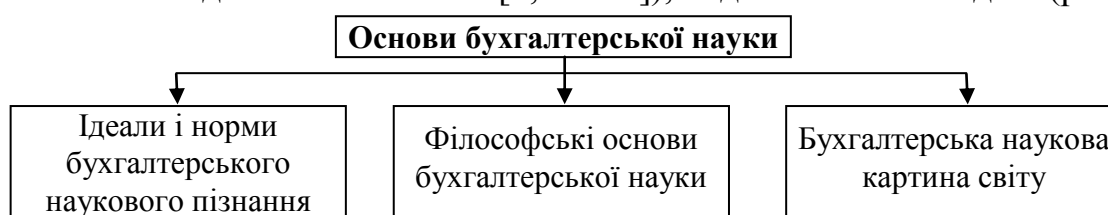


Рис. 1. Складові основ науки бухгалтерський облік

Основи науки «бухгалтерський облік» (рис. 1) є системоутворюючим фактором наукової дисципліни, яка є вихідною одиницею методологічного аналізу структури бухгалтерського теоретичного знання.

Пізнавальна діяльність в науці «бухгалтерський облік» регулюється ідеалами і нормами, в яких виражені уявлення про цілі бухгалтерської наукової діяльності та способи їх досягнення. Ідеал науковості в бухгалтерському обліку виконує регулятивні функції відносно пізнання та втілюється в норми дослідницької діяльності. Нормами бухгалтерської

наукової діяльності є регулятиви і правила пізнавальної діяльності, що прийняті бухгалтерським науковим співтовариством (за Т.С. Куном), які виступають як сукупність орієнтирів і вимог, що висуваються до діяльності вченого. Виділено три рівні ідеалів та норм бухгалтерської пізнавальної діяльності: національний рівень, рівень бухгалтерських наукових шкіл, локальний рівень.

Філософські основи науки є метаконструкцією щодо базових положень бухгалтерської науки та системою категоріальних змістів. Вони спрямовують побудову метатеоретичних, теоретичних та емпіричних структур науки та бухгалтерської наукової картини світу, що дозволяє встановити взаємозв'язки між бухгалтерським науковим знанням та існуючими світоглядними орієнтирами, що функціонують у певному культурному просторі. До таких основ відносять філософські підходи до розуміння концепцій суб'єкта, об'єкта, предмета, часу, простору, руху, матерії, системи, середовища, теорії, метатеорії, сутності, форми, явища, факту, принципу, раціональності тощо.

Для синтезу бухгалтерських знань другого порядку обов'язковою є необхідність виділення бухгалтерської наукової картини світу, яка сприяє реальному відображенню об'єктивної реальності бухгалтерським обліком як наукою, з одного боку, а з іншого – виступає передумовою диференціації бухгалтерських наукових знань, сприяючи формуванню та цілеспрямованню нових наукових напрямів та теорій. Філософські основи бухгалтерської науки слід відрізнити від бухгалтерської наукової картини світу, яка використовує філософію в якості базису для побудови та обґрунтування її елементів

Бухгалтерська наукова картина світу є узагальнюючим образом світу реальних об'єктів, яка бере до уваги лише основні характеристики, відкриті бухгалтерською наукою, в межах її предмету, необхідні для задоволення інтересів розробників та користувачів облікової інформації. Вона складається з фундаментальних категорій і фундаментальних принципів бухгалтерської науки, система яких зводить цілісний образ світу в його різноманітних аспектах (ідеальні об'єкти, що онтологізуються та ототожнюються з об'єктами, що складають і господарську діяльність; характер взаємодії таких об'єктів; структури, що визначають місце розташування в часі, просторі та русі) (рис. 2).

Філософські основи науки обґрунтовують прийняту бухгалтерську наукову картину світу та впливають на формування ідеалів і норм бухгалтерського наукового пізнання, що дозволяє використати бухгалтерське представлення світу реальних об'єктів представниками інших наукових дисциплін.

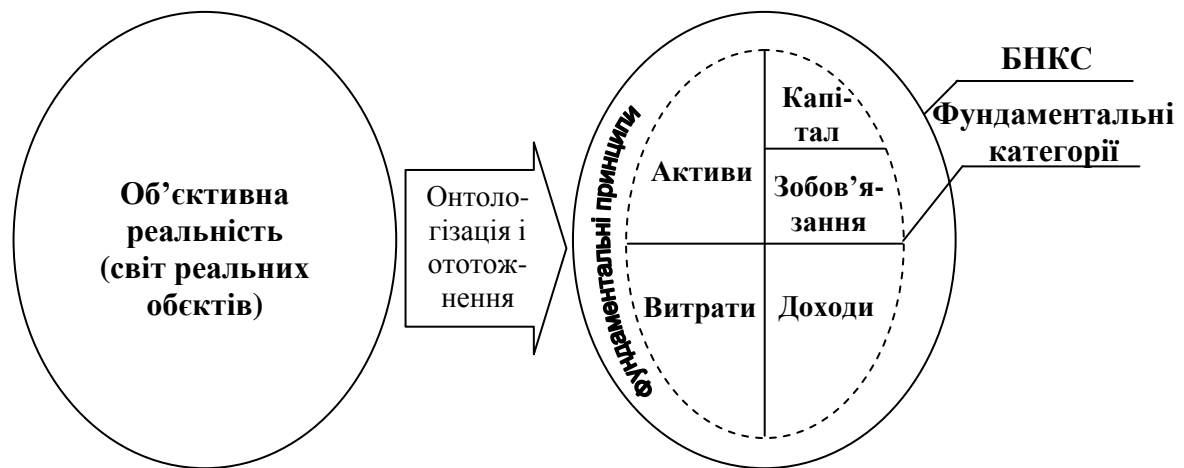


Рис. 2. Співвідношення бухгалтерської наукової картини світу та об'єктивної реальності [1, с. 98]

Література

1. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2012. 336 с.
2. Стьопин В.С. Структура теоретического знания и историко-научные реконструкции // Методологические проблемы историко-научных исследований / [Ответственный редактор д. филос. наук И.С. Тимофеев]. М.: Издательство «Наука», 1982. 360 с.

УДК 657

Ляхович Г.І.,

к.н.д.у., доцент кафедри міжнародної економіки, маркетингу і менеджменту, директор Івано-Франківського навчально-наукового інституту менеджменту Тернопільського національного економічного університету

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО АУТСОРСИНГУ

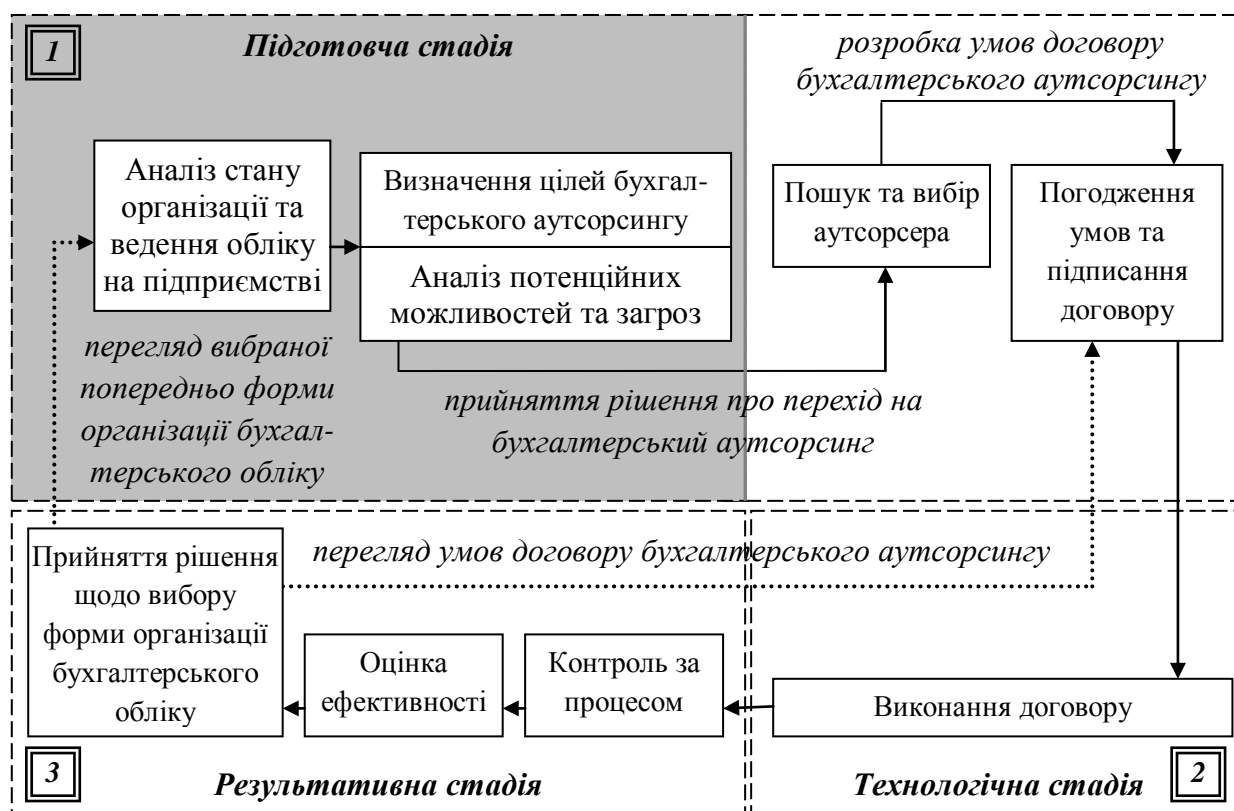
Розподіл функцій на підприємстві – це доволі складна процедура. Забезпечення правильного проходження даного процесу є запорукою отримання очікуваних вигід.

Протягом останніх років все більше підприємств передають облікові функції стороннім організаціям, тобто вдаються до аутсорсингу. Аналіз діяльності аутсорсерів та підприємств-замовників підтверджує ефективність бухгалтерського аутсорсингу, проте випадки відмови від аутсорсингових послуг також непоодинокі. Це актуалізує необхідність описання процесу аутсорсингу із визначенням елементів, що матимуть на нього вплив.

За умови науково обґрунтованого підходу до розв'язання вказаного проблемного питання можливими є забезпечення визначення етапів, які

матимуть важливе значення для вибору конкретних послуг, сприятимуть досягненню поставлених цілей. Забезпечення ефективного механізму аутсорсингу передбачає дотримання єдиного підходу до його етапів. Науковці приділяють даному питанню належну увагу щодо різних видів аутсорсингу. Аналіз підходів дозволить визначити найбільш важливі аспекти, на які слід звернути увагу, а врахування особливостей здійснення саме бухгалтерського аутсорсингу та практичних аспектів дозволить деталізувати та певним чином розширити змістовне наповнення переліку етапів. Систематизуючи послідовність здійснення бухгалтерського аутсорсингу, враховуючи також практичний аспект його реалізації, слід виділити наступні етапи:

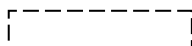
- 1) підготовча стадія – організація переходу на бухгалтерський аутсорсинг;
- 2) технологічна стадія – безпосереднє виконання робіт з ведення обліку;
- 3) результативна стадія – формулювання результату за наданими послугами, висунення пропозиції (рис. 1).



Примітки.



- етап здійснюється за участю підприємства-замовника;



- етап здійснюється за участю підприємства-замовника та аутсорсера

Рис. 1. Послідовність процесу бухгалтерського аутсорсингу

Наведений підхід до структування процесу бухгалтерського аутсорсингу, а саме – групування етапів за наведеними стадіями, визначення учасників на кожній стадії, дозволяє акцентувати увагу на найбільш важливих моментах його реалізації, тим самим сприяючи ефективності його реалізації та підтверджуючи доцільність вибору форми організації бухгалтерського обліку. Дотримання запропонованого підходу дозволить забезпечити ефективність проходження бухгалтерського аутсорсингу, своєчасне виявлення проблем на всіх етапах його здійснення, тим самим забезпечуючи реалізацію принципу ефективності.

УДК 657

Макаренко А.С.,

здобувач кафедри статистики та економічного аналізу,
Національний університет біоресурсів та природокористування, м. Київ

УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ УПРАВЛІННЯ РАЦІОНАЛЬНИМ ЛІСОКОРИСТУВАННЯМ

За підрахунками Державної служби статистики [1], площа рубок в українських лісах у 2017 році становила 419 113 га, а відтворення – 64 700 га. Загалом заготовили 21 923 000 куб. м деревини, 12 419 000 куб. м із яких – формуючі та оздоровлюючі ліси. Зокрема, від суцільних санітарних рубок отримали 3 073 200 куб. м. Експерти стверджують: такі катастрофічні обсяги «хворих» дерев не більш як привід заробити. За них видають здорові насадження, аби одержати відповідні дозвільні документи на рубку та продаж сировини. Якщо далі піде такими темпами, то Україна перетвориться на пустелю.

Раціональне лісокористування передбачає найдоцільнішу реалізацію користостей лісу, в контексті основних його функцій: природно-екологічної, соціально-економічної, комерційно-виробничої, напрямів користування (рис.1).

У зв'язку з екстенсивним використанням лісових ресурсів назріла необхідність його переведення на наукові засади, що створює передумови раціонального використання наявного лісового потенціалу і уникнення непоправних наслідків, застосування превентивних заходів чи заходів з ліквідації цих наслідків. Цього неможливо зробити без належного облікового забезпечення управління цими процесами.



Рис. 1. Системоутворюючі чинники раціонального лісокористування

Для формування інформації про витрати на ліквідацію негативних наслідків пропонується використовувати субрахунок 978 «Витрати від надзвичайних ситуацій», ці витрати можуть бути капітальні та поточні. В табл. 1 наведено пропоноване облікове відображення витрат на ліквідацію екологічних наслідків.

Таблиця 1

Облікове відображення витрат на ліквідацію екологічних наслідків надзвичайних ситуацій

№	Заходи	Господарська операція	Кореспонденція рахунків	
			Дт	Кт
1	Ліквідація наслідків пошкодження/забруднення лісових ресурсів внаслідок аварій чи катастроф на транспорті на території лісгоспу; очисні роботи з ліквідації забруднення водних об'єктів внаслідок аварій чи катастроф на транспорті на території лісгоспу; заходи з розчищення завалів та утилізації відходів від геофізичних, геологічних, метеорологічних надзвичайних ситуацій; заходи з розчищення та утилізація відходів утворених внаслідок воєнних дій на території лісгоспу	Матеріальні витрати	978	20
2	Ліквідація наслідків пошкодження/забруднення лісових ресурсів внаслідок аварій чи катастроф на транспорті на території лісгоспу; очисні роботи з ліквідації забруднення водних об'єктів внаслідок аварій чи катастроф на транспорті на території лісгоспу; заходи з очищення території від надзвичайної ситуації внаслідок раптового руйнування будівель і споруд, які знаходяться на території лісгоспу; утилізація відходів утворених внаслідок процесів воєнного характеру; утилізація утворених відходів від надзвичайних ситуацій внаслідок руйнування будівель на території лісгоспу	Витрати на оплату праці	978	66

Продовження табл. 1

3	Ліквідація наслідків пошкодження/забруднення лісових ресурсів внаслідок аварій чи катастроф на транспорті на території лісгоспу; очисні роботи з ліквідації забруднення водних об'єктів внаслідок аварій чи катастроф на транспорті на території лісгоспу; заходи з очищення території від надзвичайної ситуації внаслідок раптового руйнування будівель і споруд, які знаходяться на території лісгоспу; утилізація відходів утворених внаслідок процесів воєнного характеру; утилізація утворених відходів від надзвичайних ситуацій внаслідок руйнування будівель чи споруд на території лісгоспу/ заходи з очищення території від надзвичайних ситуацій	Витрати на соціальні заходи	978	65
4	Ліквідація наслідків пошкодження/забруднення лісових ресурсів внаслідок аварій чи катастроф на транспорті на території лісгоспу; очисні роботи з ліквідації забруднення водних об'єктів внаслідок аварій чи катастроф на транспорті на території лісгоспу; утилізація відходів утворених внаслідок процесів воєнного характеру; утилізація утворених відходів від надзвичайних ситуацій внаслідок руйнування будівель чи споруд на території лісгоспу	Амортизація	978	13
5	Утилізація відходів утворених внаслідок надзвичайної ситуації воєнного характеру; заходи з розчищення завалів та утилізація відходів, утворених в результаті пожеж, вибухів; ліквідація джерела забруднення внаслідок аварій з викидами небезпечних хімічних речовин, корисних копалин та інших об'єктів; ліквідація джерела забруднення шкідливих (забруднюючих) і радіоактивних речовин; утилізація утворених відходів внаслідок раптового руйнування будівель і споруд, які розташовані на території лісгоспу; заходи з очищення території внаслідок раптового руйнування будівель і споруд, які розташовані на території лісгоспу	Інші витрати	978	685, 23,91

Також пропонується до рахунку 23 «Виробництво» субрахунки, які можна відкривати безпосередньо як аналітичні рахунки чи субрахунки другого порядку і, відповідно до них, аналітичні рахунки за об'єктами витрат (рис. 2).



Рис. 2. Робочий план до рахунку 23 «Виробництво» в лісових господарствах

Отже, автором класифіковано функції й напрями раціонального лісокористування. Запропоновано облікове відображення витрат на заходи ліквідації екологічних наслідків надзвичайних ситуацій в лісі, а також робочий план рахунків до рахунку 23 «Виробництво» в лісових господарствах.

Література

1. Лісове господарство та мисливство. Державна служба статистики України / [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

УДК 657.1

Марценюк Р. А.,

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Львівський торговельно-економічний університет

УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ У СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ: ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ

В сучасних умовах господарювання успішна діяльність суб'єктів підприємництва вимагає оперативного забезпечення керівництва інформацією для прийняття управлінських рішень, оскільки результативність їх діяльності в

умовах ринкової економіки все більше стає залежною від якості інформації, що формується в інтегрованій системі обліку.

Наявність управлінської звітності – одна з умов, що сприяють ефективному управлінню. Система менеджменту самостійно створює власну систему внутрішньої звітності, здатної надавати вчасно необхідну інформацію для прийняття оперативних і стратегічних рішень за результатами діяльності підприємства. Під такою звітністю слід розуміти систематизовану інформацію про ресурси, витрати, доходи та результати діяльності за виділеними бізнес-процесами та центрами відповідальності, яка необхідна для планування, контролю та регулювання діяльності.

Метою управлінської звітності є забезпечення системи управління підприємства в оперативному режимі об'єктивною інформацією. Важливе місце в досягненні даної мети відіграє повне задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів, рішення яких суттєво впливає на бізнес-процеси суб'єкта господарювання. За таких умов визначення порядку та принципів розробки форм звітності, як основного інформаційного джерела, є суттєвим завданням для будь-якого суб'єкта підприємництва.

Вимоги до звітності мають бути сформовані керівниками центрів відповідальності й іншими особами, які відносяться до управлінського персоналу, яким необхідна внутрішня управлінська інформація у виконанні своїх обов'язків. Менеджери повинні роз'яснити бухгалтерам і іншим виконавцям, що створюють звітність, необхідність даної інформації, види, обсяги та терміни подання. Зазвичай, у більшості випадків, внутрішні звіти розробляють та складають у відповідності з стандартами та структурною побудовою даного підприємства.

Головними вимогами до формату й змісту управлінської звітності є її доступність для сприйняття, ступінь деталізації інформації, порядок оформлення звітів, необхідність стандартизації. Звіт повинен бути достатньо простим, зрозумілим, лаконічним та має не допускати неоднозначного тлумачення. Назви форм звітності та інших розділів необхідно сформулювати так, щоб виконавцю та користувачу було максимально зрозуміло їх призначення та особливості. Частота надання періодичних звітів залежить від часу, за який інформація є актуальною та корисною для прийняття оперативних управлінських рішень, тобто, інформація повинна повідомлятися у момент її виникнення.

На сучасному етапі господарювання, рішення щодо формування внутрішньої звітності підприємства на практиці часто є непродуманим, форми недосконалими, а показники зайвими та малоінформативними. Тому важливою є чітка регламентація управлінської звітності.

Ефективність такої звітності безпосередньо залежить від своєчасності складання, подання та обробки звітності. Інформація може бути оперативною за умови автоматизованої обробки даних, що є одним із шляхів удосконалення системи внутрішньої звітності підприємства.

Таким чином, запровадження і використання в діяльності підприємства управлінської звітності забезпечить менеджмент оперативною і достовірною інформацією, що покращить ефективність прийняття рішень та якісно вдосконалисть систему оперативного контролю за наявними бізнес-процесами та діяльністю центрів відповідальності.

Мельничук І. В.,

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

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УПРАВЛІННІ ЕКОНОМІЧНОЮ БЕЗПЕКОЮ ПІДПРИЄМСТВА

Успішне функціонування підприємства в умовах невизначеності та жорсткої конкуренції потребує постійного моніторингу фінансового стану й визначення потенційних внутрішніх і зовнішніх економічних загроз діяльності суб'єкта господарювання. Саме це викликає необхідність створення обліково-інформаційної системи, яка відповідає сучасним вимогам і здатна задовільнити відповідних користувачів необхідними даними. За цих умов облікова система повинна адаптуватись до сучасних вимог менеджменту та освоювати нові методичні підходи щодо нетрадиційних облікових категорій та розширення обліково-інформаційного забезпечення для стратегічного управління господарськими процесами. Виконуючи основну інформаційну функцію, облік створює інформаційний ресурс, який відповідає сучасним вимогам до інформації. Особливої актуальності набувають питання обліково-аналітичного забезпечення управління фінансово-економічною безпекою підприємства з метою протидії економічним загрозам та забезпечення стабільного стану підприємства.

Варто зазначити, що незважаючи на існування серйозних наукових розробок Т. Г. Васильціва, І. А. Білоусова, Г. В. Козаченка, Є. М. Лапченка, А. Ф. Павленка в сфері забезпечення економічної безпеки вітчизняних підприємств, дослідженню питань обліково-інформаційного забезпечення діяльності, пов'язаної з управлінням фінансово-економічною безпекою підприємств приділено значно менше уваги з боку науковців. Виключенням є розробки таких вітчизняних науковців, як О. В. Бudyко [1], Л. В. Гнилицька [2],

О. І. Олійничук [3], де частково вирішено питання даної проблематики. Не зважаючи на проведенні дослідження, все ж виникає необхідність розробки узагальненої методики обліку діяльності, направленої на забезпечення економічної безпеки підприємства.

Обліково-аналітичне забезпечення управління економічною безпекою підприємства необхідно розглядати з двох позицій: 1) впливу внутрішніх чинників (крадіжки, навмисне нанесення шкоди діяльності підприємства. доведення до банкрутства, бухгалтерські помилки, запобігання розкриття комерційної таємниці, захист прав власника тощо); 2) впливу зовнішніх чинників (недобросовісна конкуренція, слідчі дії, відновлення обліку після пожежі, катастрофи, кібератаки і т.п.).

Система обліково-аналітичне забезпечення формує обліково-інформаційні потоки в таких напрямках:

1) запобігання розкраданню майна підприємства, захист інтересу власника щодо збереження майна, відповідності облікових даних показникам фінансового стану і результатам діяльності;

2) визначення напрямків покращення захисту інформації шляхом створення відповідних служб чи відповідальних осіб у сфері кібер-простору, налагодження єдиної захищеної інформаційної системи формування, розкриття (доступу) і представлення даних за ієрархією управління;

3) уникнення ризиків загрози економічній безпеці шляхом підвищення кадрового потенціалу (підвищення кваліфікації та професійних якостей, фахового зростання персоналу) – професійний ризик економічної безпеки;

4) забезпечення економічної безпеки та мінімізація нерегульованих чинників (пожежа, виробничі аварії) шляхом підвищення безпеки на виробництві та в управлінні в питанні організації служби охорони праці, надання їм відповідних прав і обов'язків.

Для забезпечення управління фінансово-економічною безпекою повинні здійснюватись відповідні заходи, а отже виникатимуть певні витрати, пов'язані з запровадженням окремого підрозділу – внутрішньої служби безпеки. Вказані завдання можуть бути вирішені шляхом розподілу завдань, пов'язаних із забезпеченням економічної безпеки між функціональними службами підприємства. До витрат діяльності із забезпечення економічної безпеки можна віднести: витрати з утримання внутрішньої служби безпеки (нарахування амортизації, витрати на оплату праці, нарахування ЄСВ, витрати на навчання, матеріальні витрати, в т.ч. вартість форменого одягу); витрати, пов'язані з захистом інформації та комерційної таємниці; витрати, пов'язані з інформаційним забезпеченням; витрати, пов'язанні з набором кваліфікованих працівників у сфері економічної безпеки та витрати на навчання та

перепідготовку тощо. Усі ці витрати, пов'язані з управлінням діяльністю підприємства, доцільно розкривати в складі витрат періоду, а саме на аналітичних рахунках адміністративних витрат. Запропонований порядок обліку витрат, пов'язаних з діяльністю із забезпечення безпеки не суперечать загальноприйнятій методиці обліку витрат діяльності підприємства на рахунках бухгалтерського обліку та механізму визначення фінансового результату в системі фінансової і податкової звітності.

Література

1. Будько О. Формування цілісної обліково-аналітичної системи суб'єктів господарювання / О. Будько // Економічний аналіз. – 2013. – Вип. 12. – Ч. 4. – С. 193-196.
2. Гнилицька Л.В. Обліково-аналітичне забезпечення функціонування системи економічної безпеки підприємства : автореф. дис. докт. екон. наук : 08.00.09, 21.04.02 / Л.В. Гнилицька ; ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана». – К., 2013. – 33 с.
3. Олійничук О. І. Обліково-інформаційне забезпечення формування й імплементації стратегії економічної безпеки підприємства / О. І. Олійничук // ВІСНИК ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2015. – № 1 (17). – С. 41-46.

УДК 657.6

Муравський В.В.,

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

ВАРІАТИВНІСТЬ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ З ВИКОРИСТАННЯМ ХМАРНИХ СЕРВІСІВ

Новим організаційним чинником, який необхідно враховувати при реалізації комп'ютерно-комунікаційної форми обліку, є рівень застосування загальнодоступних хмарних технологій. Застосування хмарних технологій звільняє керівництво підприємства від функціональних та організаційних обмежень при автоматизації обліку. Труднощі, які стоять перед обліковими та управлінськими фахівцями, легко вирішуються за допомогою численних хмарних сервісів. Перешкодою до активного впровадження технологій обробки інформації на малих підприємствах є складність програмно-технічної інфраструктури автоматизованої системи обліку. Хмарні технології створюють унікальне інформаційне середовище, в якому частину інформаційних процедур виконують сторонні інституції та віртуальні сервіси. Хмарні обчислення – це

динамічно масштабований спосіб доступу до зовнішніх обчислювальних ресурсів у вигляді сервісу, що надається за вимогою.

Якщо підприємство використовує Інтернет-мережу лише для обміну обліковою інформацією в інформаційному середовищі підприємства, то такий організаційний варіант доцільно називати безхмарним. Дані про діяльність підприємства не покидають його інформаційні межі і не передається для виконання будь-яких процедур обробки іншим суб'єктам господарювання. В такому випадку відсутні загрози комерційній таємниці підприємства.

Значна кількість сучасних програмних продуктів для автоматизації облікових операцій надають можливість розміщувати облікову інформацію на загальнодоступних серверах. Програма одночасно із збереженою на технічному пристрої індивідуальною інформацією про діяльність підприємства може мати доступ до загальних облікових даних. Користуватися загальною обліковою інформацією з хмарного середовища мають можливість декілька фахівців одночасно. Наприклад, різні працівники, відповідальні за окремі напрямки обліково-контрольної роботи, паралельно можуть здійснювати діяльність над реалізацією спільного проекту, отримуючи інформацію та зберігаючи результати в спільному інформаційному просторі. Таким чином, операції з обробки інформації виконуються одночасно на технічному пристрої, за яким працює фахівець, та на веб-сервері розробника програмного забезпечення, що дозволяє назвати такий організаційний варіант частково хмарним.

Іншим варіантом використання хмарних технологій в організації обліку і контролю на підприємстві є повне перенесення обчислювальних операцій на програмні та технічні засоби фірм, які надають послуги он-лайн бухгалтерії. Введення облікових даних та виконання процедур обробки над ними виконується через традиційний Інтернет-браузер. Більшість фахівці з обліку та управління навіть не підозрюють про рівень інтеграції хмарних технологій в автоматизацію облікових процесів. Сучасні програмні продукти, які автоматично приєднуються до мережі Інтернет для обміну інформацією, засновані на принципах хмарності. Доступ до хмарних сервісів обчислення через програмне забезпечення для цілей обліку, аналогічно як і через веб-браузери, відносяться до типу хмарних комунікацій «Програмне забезпечення як послуга» (англ. Software as a service, SaaS). Іншими варіантами організації хмарного середовища при організації обліку є «Інфраструктура як послуга» (англ. Infrastructure-as-a-Service, IaaS) та «Платформа як послуга» (англ. Platform as a service, PaaS). PaaS передбачає передачу в оренду технічних обчислювальних потужностей та системного програмного забезпечення, які використовуються обліковими та управлінськими фахівцями на власний розсуд. Платформа готова до встановлення користувачем будь-яких комп'ютерних

програм для цілей організації обліку. Натомість IaaS є вже готовим до застосуванням дискретних та віртуальних серверів з базами даних, які доповнюються програмними модулями з переліку, запропонованого оператором хмарних сервісів.

Принциповою перевагою моделі комунікацій типу SaaS, що дає змогу уникнути організаційних обмежень, є можливість переходу до безпрограмного варіанту автоматизації обліку. Відмова від програмного забезпечення для цілей автоматизації обліку є ефективною альтернативою домінуючій схемі формування локальної мережі автоматизованих робочих місць облікових фахівців. Хмарне середовище надає доступ до облікової інформації одночасно багатьом користувачам, що створює можливість колективної роботи над спільним завданням. Доступ до облікової інформації відбувається через комп'ютерні програми-оболонки чи звичайні Інтернет-браузери, що уподібнює роботу до відвідування звичайних веб-сторінок. Програмні продукти виступають провідниками до хмарних баз даних та сервісів обробки інформації. SaaS забезпечує перехід від придбання ліцензій на комп'ютерні програми до їх оренди. Передача в оренду хмарних сервісів забезпечує оптимізацію витрат на оплату послуг з автоматизації обліку, які максимально відповідають потребам орендаря.

УДК 657.1

Назарова І.Я.,

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

ПРОБЛЕМИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ ЕЛЕКТРОННОГО ДОКУМЕНТООБІГУ В УКРАЇНІ

Використання глобальних комунікацій в діяльності суб'єктів господарювання зумовило появу принципово нового виду економічних відносин, пов'язаного з обміном інформацією з допомогою електронних документів без використання паперових носіїв.

Загалом, поняття «електронний документ» у правовому полі України з'явилося ще у 2003 році з прийняттям Законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» та «Про електронний цифровий підпис». Проте, на даний час лише 2-3 % вітчизняних суб'єктів господарювання у роботі з партнерами використовують первинні електронні документи. Решта

віддають перевагу укладанню документів на паперових носіях з проставленням на них підписів та печаток [1]. Разом з тим, якщо мова йде про обмін документами з контролюючими органами, то тут електронний документообіг користується широкою популярністю.

Недостатнє використання електронних документів у повсякденній роботі викликано, в першу чергу, недосконалістю нормативно-правової бази з питань електронного документообігу, а також недовірою до цієї форми документування, якщо мова йде про відносини між двома суб'єктами. Разом з тим, поступове удосконалення законодавства й швидке впровадження електронного документообігу при розрахунках зі сплати обов'язкових податків і платежів дає свої плоди. За прогнозами, уже за 2-3 роки понад 70 % підприємств України будуть використовувати для цього первинні електронні документи [1].

Електронний документ має ряд переваг перед паперовим. За його допомогою можуть вирішуватись, щонайменше, три проблеми документування бухгалтерських операцій. Зокрема, електронне документування забезпечує:

- скорочення витрат часу та грошей на оформлення документів;
- надійне зберігання і зручний пошук документів;
- зменшення кількості виїзних перевірок контролюючих органів за рахунок камеральних перевірок електронної документації.

Зміст електронного документа визначається ст. 5 ЗУ «Про електронні документи та електронний документообіг», відповідно до якої електронний документ – це документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа. Судячи із вищенаведеного, електронний документ вважається повноцінною формою документа. Окрім того, на законодавчому рівні електронний документ, в якому зафіксований зміст правочину, прирівняний до письмової форми договору. Відповідно ст. 207 Цивільного кодексу України, правочин вважається таким, що вчинений у письмовій формі, якщо його зміст зафіксований в одному або кількох документах (у тому числі електронних), якими обмінялися сторони.

Таким чином, електронний документ, на рівні з паперовим, є доказовим засобом для підтвердження здійснення правочину.

Головною проблемою електронних документів, що викликає до них недовіру, є складнощі їх ідентифікації. В паперовій формі дану функцію виконують рукописні підписи та печатка. Основою ідентифікації автора або підписувача електронного документа іншими суб'єктами електронного документообігу та захисту його інформаційного наповнення вважається електронний підпис.

Основним видом електронного підпису, відповідно до Закону України «Про електронний цифровий підпис», є електронний цифровий підпис, який отримується за рахунок криптографічного перетворення набору електронних даних, що додається до цього набору або логічно з ним поєднується і дає змогу підтвердити його цілісність та ідентифікувати підписувача.

Електронний цифровий підпис має не фізичну, а логічну природу. Тому під час побудови цифрового підпису замість звичайного зв'язку між печаткою або рукописним підписом та аркушем паперу встановлена складна залежність між документом в електронному вигляді, секретним і загальнодоступним (відкритим) ключами, а також цифровим підписом. Складність підробки електронного цифрового підпису забезпечується великим обсягом математичних обчислень.

Проблемою використання даного підпису є те, що накласти його на електронний документ можна лише в спеціальній програмі за допомогою електронних ключів, тобто спеціальних файлів для криптографічних алгоритмів. Окрім того, потрібне спеціальне технічне, організаційне та правове забезпечення для розшифрування електронного документа та цифрового підпису, а це виводить механізм підпису з-під контролю звичайними методами, зокрема й візуальними.

Разом з тим, запровадженням обов'язкового обліку деяких податків у електронні форми заставило більшість підприємств зареєструвати електронні цифрові підписи та придбати необхідні програми. Окрім того, для взаємовідносин з контролюючими органами на державному рівні було розроблено та впроваджено безкоштовне оформлення та видача електронних цифрових підписів, а також розроблено безкоштовний аналог програми, що дозволяє накладати підписи та розшифровувати їх.

Загалом, електронне документування має ряд переваг перед паперовим. Його запровадження відкриє нові можливості у покращенні обліково-інформаційного забезпечення підприємств та установ.

Література

1. Ферчук О. Три проблеми малого бізнесу, які вирішить перехід на електронний документообіг / О.Ферчук. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://delo.ua/business/tri-problemi-malogo-biznesu-jaki-vladnaje-perehid-na-elektronnij-330073/?supdated_new=1505915699

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

РОЛЬ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ВИТРАТ В ЦІНОУТВОРЕННІ

Функціонування підприємств в умовах розвитку ринкової економіки та посилення конкуренції вимагає від них формування ефективної цінової політики, яка б сприяла росту рентабельності, активізувала інноваційно-інвестиційну діяльність, забезпечувала узгодження економічних інтересів суб'єктів ринкових відносин тощо. Правильно обрані та застосовані механізми ціноутворення забезпечуватимуть ефективне функціонування підприємств на ринку. Водночас успішна реалізація цих процесів залежить від узгодженості дій різних ланок управління, які беруть участь у формуванні цінової політики, розуміння ролі і значення основних елементів діяльності підприємств, важливою складовою яких є витрати на виробництво продукції (робіт, послуг).

Нині ряд науковців говорять про відсутність необхідності врахування витрат підприємства та недоцільність застосування витратних методів при ціноутворенні, оскільки вони не враховують впливу зовнішніх факторів на ціну. Водночас в науковій літературі оцінка витрат часто визнається одним з етапів ціноутворення. Так, І.І. Рудюк процес встановлення ціни поділяє на шість етапів, серед яких виділяє «оцінку витрат і встановлення початкової ціни» [1, с. 232]. А.М. Рубцов та М.В. Шашина першим етапом процесу формування остаточної відпускної ціни підприємства визнають «аналіз ціноутворюючих факторів, в тому числі аналіз обсягу і якісних характеристик наявних у розпорядженні організації виробничих ресурсів, оцінку власних витрат, оцінку попиту, аналіз витрат, цін і пропозицій конкурентів» [2]. Г.В. Добробог та О.С. Євсейцева серед складових другого етапу процесу ціноутворення визначають «підрахунок складових витрат», причому зазначають, що рівень виробничих витрат необхідно використовувати як показник можливостей продавця задовольнити потреби ринку й споживачів, а також отримати прибуток [3]. Серед запропонованих нами етапів ціноутворення виділено також етап, що вимагає врахування витрат, а саме: «розрахунок мінімальної та вихідної ціни продукції (робіт, послуг) за витратними методами на основі інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку» [4, с. 80]. Крім того, як видно з дослідження В. В. Божкової та І.М. Рябченко [5, с. 41-42] щодо

наукових підходів до визначення факторів ціноутворення, переважна більшість науковців визнають витрати одним із факторів цінової політики.

Як видно з вищенаведеного, в деякій мірі знижуючи роль витрат у формуванні ціни на продукцію (роботи, послуги), науковці, як правило, виділяють інформації про витрати належне місце, оскільки саме вона дає можливість визначити мінімальний рівень ціни на продукцію (роботи, послуги), нижче якої підприємство зазнаватиме збитків. Інформація про витрати підприємства формується в системі бухгалтерського та управлінського обліку. Порядок її формування визначено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [6], відповідно до якого до собівартості реалізованої продукції (робіт чи послуг) включають виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), що реалізована протягом звітного періоду (до її складу входять: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати), нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати. Дані про виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) та собівартість реалізованої продукції (робіт чи послуг) не забезпечують достатній обсяг необхідної інформації для цілей ціноутворення. В даному випадку більш актуальною є інформація про повну собівартість продукції (робіт, послуг), яка визначається в системі управлінського обліку. На практиці часто не приділяють належної уваги управлінському обліку й не визначають повну собівартість продукції (робіт, послуг), що може призвести до формування помилкової мінімальної ціни та встановлення необґрунтованої кінцевої ціни. Як наслідок, підприємство помилково заниживши мінімальну ціну продукції (робіт, послуг) може реалізувати її нижче собівартості, що призведе до збиткової діяльності, а завищивши – може упустити можливість зниження ціни і підвищення конкурентоспроможності. Тому суб'єктам господарювання слід приділяти належну увагу визначенню повної собівартості, як ефективного елемента механізму ціноутворення.

Повна собівартість продукції (робіт, послуг), окрім виробничої собівартості, включає адміністративні витрати та витрати на збут. На нашу думку, у її склад доцільно включати окремі статті інших витрат операційної діяльності, понесення яких пов'язане з певними видами продукції (робіт, послуг), зокрема втрати від операційної курсової різниці, втрати від знецінення запасів тощо. Для правильного розрахунку повної собівартості важливим є обґрунтоване обрання і застосування баз розподілу загальновиробничих витрат та витрат періоду. Чим в підприємства більше непрямих витрат, тим ризик викривлення повної собівартості продукції (робіт, послуг) є вищим. Тому необхідно обирати максимально коректні бази розподілу, щоб правильно

розрахувати повну собівартість продукції, як для цілей ціноутворення, так і з метою управління.

Викривлення повної собівартості може відбутися й через наявність тіньової заробітної плати. Виплата заробітної плати у конвертах призводить до штучного заниження статті «прямі витрати на оплату праці», а також статей «загальновиробничі витрати», «адміністративні витрати», «витрати на збут», в складі яких є сума заробітної плати відповідних категорій персоналу підприємства. Таким чином, інформація про витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт) є важливою для формування ефективної цінової політики підприємства, оскільки дозволить встановити мінімально допустимі межі цін, а в разі обрання для ціноутворення витратних методів – й кінцеву ціну на продукцію (роботи, послуги). Водночас доцільно приділяти значну увагу обґрунтованості формування повної собівартості, зокрема в частині її структури, правильності розподілу непрямих витрат, наявності тіньових витрат тощо. Тільки в цьому випадку цей показник стане ефективним інструментом механізму ціноутворення.

Література

1. Рудюк І. І., Є. В. Семчишин Вплив витрат на ціноутворення / І. І. Рудюк, Є.В. Семчишин //Актуальні задачі сучасних технологій: матеріали IV Міжнародної науково-технічної конференції молодих учених та студентів (м. Тернопіль, 25-26.2015 р.). – Тернопіль, 2015. – С. 232-233.

2. Рубцов А.М. Взаємозв'язок цінової політики та механізму ціноутворення виробничих підприємств / А.М. Рубцов, М.В. Шашина [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [file:///D:/User/Downloads/102592-216939-1-SM%20\(1\).pdf](file:///D:/User/Downloads/102592-216939-1-SM%20(1).pdf)

3. Добробог Г.В. Важливість цінової політики в сучасній економіці / Г.В. Добробог, О.С. Євсейцева // Технології та дизайн: електронне наукове видання: – 2015. – № 4(17) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/925/1/td_2015_N4_17.pdf

4. Омецінська І.Я. Проблемні аспекти ціноутворення у вітчизняних підприємствах / І. Омецінська, Н. Починок // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2017. – Вип. 3. – С. 75-86.

5. Божкова В. В. Дослідження факторів маркетингового ціноутворення на вітчизняних промислових підприємствах / В. В. Божкова, І.М. Рябченко // Маркетинг і менеджмент інновацій. – 2013. – № 2. – С. 40-48.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

Осадча О.О.,
д.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,
Національний університет водного господарства
та природокористування, м. Рівне

БЕНЧМАРКІНГ В ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: МЕТОДИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ ПІДХОДИ ВПРОВАДЖЕННЯ

Провідні спеціалісти Глобальної мережі бенчмаркінгу (Global Benchmarking Network) визначають бенчмаркінг як: безперервний стратегічний процес дослідження передового досвіду інших суб'єктів господарської діяльності; інструмент, що застосовується для виявлення, тлумачення, адаптації та впровадження способів покращення показників діяльності організації [1, с. 9].

Застосування технологій бенчмаркінгу в сучасній практиці ведення обліку з метою вибору оптимальнішого варіанту передбачає: порівняння організації бухгалтерського обліку досліджуваного суб'єкта з кращими суб'єктами (відповідно до напрямку діяльності); порівняння облікових процесів з найкращими аналогічними процесами, впровадженими технологіями та організаціями (в аналогічній чи інших сферах діяльності); порівняння програмних продуктів, що використовуються для автоматизації ведення бухгалтерського обліку; за можливості – порівняння та аналіз управлінської звітності суб'єкта господарської діяльності та найкращих представників його галузі; виявлення тенденцій розвитку підходів до організації бухгалтерського обліку та їх апробацію (впровадження); виконання та перевищення запитів користувачів фінансової й управлінської звітності.

Фактори успішності бенчмаркінгу в сучасних технологіях організації обліку суб'єкта господарської діяльності наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Фактори успішності організації бухгалтерського обліку

Орієнтири удосконалення облікової системи	Потенціали покращення	Групи показників для визначення еталону
Застосування системи обліку витрат, які спрямована на виявлення тривожних симптомів	Потенціал зростання якості облікових процесів, обліково-аналітичної інформації	Показники, які відображають відсоток помилок, виявлених системою внутрішнього контролю
Аналіз необхідності кожного облікового бізнес-процесу чи функції	Потенціал зростання продуктивності	Показники, які відображають відсоток помилок, виявлених системою внутрішнього контролю
Орієнтація на аналітичну роботу, а не на облік доходів і витрат	Потенціал зниження вартості отримання інформації, функціонування облікових бізнес-процесів, формування звітності	Показники, які відображають недотримання строків формування інформації, оформлення і представлення документів, звітності
Підвищення якісних характеристик обліково-аналітичної інформації		
Оптимізація розрахунків з метою виключення дебіторської заборгованості	Потенціал скорочення часу циклу	Показники, які відображають ефективність системи бухгалтерського обліку
Управління дебіторською заборгованістю	Узагальнюючий показник	Показники, які відображають удосконалення системи бухгалтерського обліку
Повна автоматизація бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю		Показники, які відображають рівень знань і підвищення кваліфікації працівників облікової служби
Інтеграція оперативної і фінансової інформації		
Спрямованість звітності на забезпечення потреб управління		
Виключення дублюючих операцій, одноразовість введення інформації		
Наявність програм безперервного удосконалення і впровадження передового досвіду		

Бенчмаркінг облікових процесів можна проводити за різними методиками. З метою практичного використання нами розроблено концепцію, побудовану на підходах Роберта Кемпа, Зіберта Гунера та Кемпфа Штефана, Американського центру продуктивності та якості (APQC), Європейського фонду управління якістю (EFQM). Мета концепції – мінімізувати витрати на проведення бенчмаркінгу, зробивши акцент на зростання його ефективності (табл. 2).

Таблиця 2

**Організаційна модель проведення бенчмаркінгу в системі організації
бухгалтерського обліку**

Стадії (відповідно до послідовності)	Етапи
I. Планування	Визначення області вивчення та параметрів для порівняння
	Визначення об'єкту бенчмаркінгу
	Визначення ресурсів для проведення бенчмаркінгу
	Визначення методів збору інформації
	Документування плану дослідження
	Бюджетування
	Розробка нормативних документів
II. Збір даних	Збір внутрішньої інформації
	Збір інформації про еталонні суб'єкти господарської діяльності
III. Аналіз інформації	Перевірка інформації на відповідність критеріям значимості, релевантності та достовірності
	Виявлення існуючих невідповідностей
	Пошук методів, інструментів та рішень, які сприятимуть удосконаленню облікової діяльності суб'єкта господарювання
	Розробка плану дій щодо впровадження отриманого досвіду у власні облікові процеси
IV. Адаптація	Впровадження змін
	Оцінка ефективності впровадження результатів бенчмаркінгу в облікові процеси
	Коригування і удосконалення прийнятих підходів, мінімізація факторів, які обмежують реалізацію бенчмаркінгового проекту

Одним із дієвих інструментів підвищення результативності облікової інформації, основою формування облікового забезпечення контролю фінансових результатів може стати бенчмаркінг. Для збалансованого соціального, економічного та екологічного господарювання вітчизняних суб'єктів має бути сформована на державному рівні підтримуюча інфраструктура, що включає: розробку методології та інноваційних методик проведення бенчмаркінгу облікових процесів; проведення Національної премії в галузі якості за спеціальними номінаціями і розвиток на цій основі самооцінки суб'єктів господарської діяльності; формування депозитарію як

фінансової звітності, так і кращої ділової практики з бухгалтерського обліку. Невід'ємною умовою при цьому є активна позиція підприємницьких структур та неприбуткових організацій щодо впровадження зазначених нововведень, підтримки інноваційного вектора розвитку бухгалтерського обліку та ін.

Література

1. Searles, B. Benchmarking 2030. The Future of Benchmarking. [Text] / Searles, B., Bruce, Robin, S., Mann, Holger Kohl. – Germany: Fraunhofer IPK, Global Benchmarking Network, 69, 2013. – 69 p.

УДК 657.222:330.15

Осадча Т.С.,

д. е. н., доцент, професор кафедри економіки, фінансів і підприємництва
Херсонський державний університет

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

Протягом останнього півстоліття розвиток економічних відносин знаходиться під впливом глобалізаційних процесів, аналізуючи які на рівні експертних організацій, можна оцінити ступінь інтеграції певної країни у глобальну економіку, індекс транснаціоналізації, індекс готовності до функціонування у глобальних мережах та інші індикатори економічної глобалізації. Зазначені показники, що характеризують економіку України є низькими внаслідок незначного впливу глобалізації на внутрішні економічні процеси суб'єкта господарювання, зокрема, на підсистему бухгалтерського обліку.

Також залишається поза увагою вчених проблема трансформації інституційного середовища, зміни характеру господарських процесів відносин власності, що є фундаментальними для системи суб'єкта господарювання, які суттєво трансформують його діяльність, вимагаючи зміни методології бухгалтерського обліку як підсистеми управління.

Вітчизняними вченими останніми роками проведено чимало досліджень з питань доцільності та способів входження економіки України у глобалізований економічний простір, оскільки ці питання для нашої країни є вкрай актуальними. Разом з тим, однозначної відповіді на ці питання немає через світоглядну позицію авторів на досліджуване явище. Разом з тим, переважна більшість науковців у цілому погоджується з тим, що на сучасному етапі глобалізація охопила систему цінностей, релігійну, культурну та світоглядну

системи, сферу технологій, а також політичні погляди, тобто спостерігається суттєва зміна інституційного середовища, яка, на нашу думку, вимагає адекватної адаптації методології бухгалтерського обліку.

Важливо відзначити, що раціоналізація, стандартизація, уніфікація, які є одними з маркерів глобалізації, стосуються організації та врегулювання відносин власності, які є ключовими при вирішенні проблеми розподілу ресурсів, і тому створюють найбільшу кількість ризиків для діяльності основних учасників глобальних відносин, якими є транснаціональні корпорації. На цій основі більшість дослідників проблем бухгалтерського обліку роблять висновок, що глобалізація означає об'єднання, уніфікацію міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. В результаті ставиться завдання з ліквідації тих суперечностей, що нині існують між міжнародними та національними стандартами, однак під час їх розв'язання у переважній більшості випадків не враховуються відмінності у фазах розвитку національної та міжнародної економіки, що проявляється в принципах організації та функціонування суб'єктів господарювання.

Усунення існуючих суперечностей, пов'язаних зі змінами характеру використання ресурсів, формування доходів та їх розподілу, стає можливим завдяки удосконаленню методології бухгалтерського обліку, зокрема, застосуванню принципу превалювання сутності над формою.

Певна увага до проблеми реалізації ідеї превалювання сутності над формою в методології бухгалтерського обліку приділена у роботах С.Ф. Голова [1], С.Ф. Легенчука [2], О.М. Петрука [3], а також інших вчених, однак, відповідь, яка дозволить подолати перепони на шляху до втілення її в життя, слід шукати в економічній площині, а не лише в правовій, хоча вони в даному випадку, суттєво переплітаються. Проблеми теорії та практики відносин власності спрямовані на вирішення завдань, що ґрунтуються на методології агентської теорії та теорії ренти, що розглядаються як фундамент становлення й розповсюдження принципу превалювання сутності над формою [4].

Таким чином, оцінка змін зовнішнього середовища, як фактору розвитку методології бухгалтерського обліку, повинна містити, окрім вивчення інформаційних запитів, також зміни інституційного середовища, які виникають в результаті його розвитку та трансформації. Враховуючи, що одним із найактуальніших питань глобалізації було й залишається питання відносин власності, їх розвиток та вимоги, які вони породжують, повинні бути враховані при розробці пропозиції щодо розвитку методології бухгалтерського обліку. Адаптація системи бухгалтерського обліку до змін зовнішнього середовища, зокрема, глобалізації, має відбуватися в руслі практичного втілення існуючих

теоретичних підходів до вирішення проблеми розподілу та перерозподілу ресурсів, характер володіння й використання яких зазнає суттєвих змін.

Література

1. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

2. Легенчук С.Ф. Принцип превалювання сутності над формою: історія виникнення та місце в сучасній бухгалтерській доктрині / С.Ф. Легенчук // Вісник ЖДТУ. – 2011. – №2 (56). – С. 126-128.

3. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : монографія / О.М. Петрук – Ж. : ЖДТУ, 2005. – 420 с.

4. Осадча Т.С. Методологія бухгалтерського обліку та аналізу ренти [Текст]: монографія / Т.С. Осадча. – Житомир: ПП «Рута», 2016. – 292 с.

УДК 657

Остапенко Ю.П.,

к.е.н., доцент кафедри обліку, контролю та оподаткування,
Київський національний економічний університет

НОВІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ ОРЕНДИ ЗА ПРАВИЛАМИ МСФЗ 16 «ОРЕНДА»

Новий МСФЗ 16 «Оренда» [1], який замінить собою МСБО 17 «Оренда» [2], є обов'язковим до застосування при складанні фінансової звітності для річних звітних періодів, що починаються з 01.01.2019 року. На вимогу п. 1 ст. 12 Закону України про бухгалтерський облік, Міжнародні стандарти, які застосовуються для складання фінансової звітності мають бути викладені державною мовою та офіційно оприлюднені на веб-сторінці Мінфіну України. Але на сайті Мінфіну МСФЗ 16 поки що не оприлюднено.

Стандарт кардинально змінює підходи до обліку оренди, при чому найбільше такі зміни позначаються на орендарях, ніж на орендодавцях. МСФЗ 16 спрямований на вдосконалення відображення оренди у фінансовій звітності орендарів.

МСФЗ 16 покликаний задовольнити потреби користувачів фінансової звітності в питаннях не тільки тих активів, від яких орендарі отримують економічну вигоду, але й зобов'язань, які приймаються орендарями в угодах оренди, та які не відображались у звітах про їх фінансовий стан за МСБО 17.

Головною новацією МСФЗ 16 для орендарів є скасування розподілу оренди на фінансову і операційну. Для орендодавців залишилася подвійна модель оренди з поділом на фінансову і операційну. Як і за МСБО 17, оренда є фінансовою, якщо актив передається орендарю в основному з усіма ризиками і винагородами, пов'язаними із володінням такого активу. Ознаки передачі ризиків і вигід, тобто визнання оренди фінансовою, формально оновлено, але по суті не змінено.

Запропоновано єдиний підхід до обліку і подання у фінансовій звітності угод про оренду, за яким орендарі визнаватимуть активи і зобов'язання за кожною угодою, яка відповідає визначенню оренди.

Для розуміння змін щодо ідентифікації угоди як такої, що передбачає оренду порівняємо визначення оренди за МСБО 17 і МСФЗ 16.

Оренда за МСБО 17 – це договір, згідно з яким орендодавець передає орендарю право на використання активу протягом узгодженого періоду часу в обмін на платіж або ряд платежів.

За МСФЗ 16, договір в цілому або його окремі компоненти є договором оренди, якщо за цим договором передається право контролювати використання ідентифікованого активу протягом певного періоду в обмін на відшкодування.

Основні відмінності полягають в тому, що:

1. МСФЗ 16 конкретизує, що угода містить оренду лише за наявності ідентифікованого активу;

Зміна підходу до ідентифікації оренди потребує завчасного перегляду існуючих угод про оренду для приведення їх у відповідність до вимог МСФЗ 16, або, навпаки, виведення поза межі орендних відносин.

2. за МСБО 17 під орендою розуміється – право використання, а за МСФЗ 16 для ідентифікації угоди як оренди передбачено – право контролю за використанням;

Під контролем слід розуміти два аспекти:

- право отримувати практично всі економічні вигоди від використання орендованого активу;
- право визначати спосіб використання цього активу.

3. на відміну від МСБО 17 в МСФЗ 16 передбачено, що орендою може бути як окремий договір, так і його компоненти;

За МСФЗ 16 виникає нова категорія активів – право оренди, для яких у складі **необоротних** активів необхідно виділити окремий рахунок з відповідними субрахунками, призначеними для обліку різних типів активів, що є об'єктом оренди, право на використання якого було надано орендарю орендодавцем.

Актив «право оренди» необхідно оцінити під час визнання і на дату фінансової звітності.

Право оренди на дату визнання оцінюють за первісною вартістю, а оцінка прав оренди на дату фінансової звітності може оцінюватись за двома моделями: за первісною вартістю або за іншою моделлю. МСФЗ 16 не визначена конкретна назва іншої моделі, яка на вибір може бути моделлю за справедливою вартістю або моделлю за переоціненою вартістю.

До складу первісної вартості включаються такі елементи, як: первісна вартість зобов'язань з оренди; орендні платежі, сплачені на початку строку оренди; початкові прямі витрати, понесені орендарем у зв'язку з набуттям ним права оренди; попередньо оцінені майбутні видатки орендаря, понесені під час демонтажу і переміщення активу, який є об'єктом оренди або відновлення активу до стану, що вимагають умови оренди. З первісної оцінки прав оренди вираховують стимулюючі платежі, отримані від орендодавця у зв'язку з набуттям орендарем права оренди.

Модель справедливої вартості застосовують, якщо активом в угоді оренди є інвестиційна нерухомість, що за обліковою політикою орендаря оцінюється за справедливою вартістю.

Модель переоціненої вартості застосовують за рішенням орендаря, якщо активом в угоді оренди виступає основний засіб, для якого в обліковій політиці орендарем передбачено застосування переоціненої вартості.

В інших випадках орендар повинен застосовувати модель первісної вартості за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від знецінення.

Компанії повинні використовувати єдину облікову політику для підготовки звіту про фінансовий стан за МСФЗ на дату переходу та щодо всіх періодів, відображених у його першій звітності за МСФЗ. Тому, сподіваємось, що до кінця 2018 року, МСФЗ 16 буде оприлюднено на сайті Міністерства фінансів України.

Література

1. МСФЗ 16 Оренда. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://ips.ligazakon.net/document/reader/bz010648>

2. МСБО 17 Оренда. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_018

ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ТЕНДЕРНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Створення конкурентного середовища у сфері державних закупівель, а також запобігання проявам корупції у цій сфері, забезпечення прозорості процедур закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти та досягнення оптимального і раціонального їх використання реалізовано Верховною Радою України шляхом прийняття Закону України від 25 грудня 2015 року №922-VIII «Про публічні закупівлі» [1].

Відповідно до ст. 24 Закону № 922 замовник має право зазначити в оголошенні про проведення закупівлі та в тендерній документації вимоги до надання забезпечення тендерної пропозиції.

Якщо надання забезпечення тендерної пропозиції вимагає замовник, у тендерній документації мають бути наведені умови його надання, зокрема вид, розмір, строк дії та застереження щодо випадків, коли таке забезпечення не повертається учаснику. Тоді учасник під час подання тендерної пропозиції одночасно надає таке забезпечення.

Відповідно до Закону № 922 розмір забезпечення тендерної пропозиції у грошовому виразі не може перевищувати 0,5 % очікуваної вартості закупівлі у випадку проведення торгів на закупівлю робіт та 3 % – при закупівлі товарів чи послуг на умовах, визначених тендерною документацією [1].

Отримане забезпечення не повертається у випадку виникнення однієї з умов: відкликання тендерної пропозиції учасником після закінчення строку її подання; непідписання учасником, який став переможцем торгів, договору про закупівлю; неподання переможцем у визначений строк документів; ненадання переможцем торгів забезпечення виконання договору про закупівлю після отримання повідомлення про намір укласти договір, якщо надання такого забезпечення передбачено тендерною документацією.

Необхідно зазначити, що кошти, які надійшли як забезпечення тендерної пропозиції (якщо вони не повертаються учаснику), підлягають перерахуванню до відповідного бюджету, а в разі здійснення закупівлі юридичними особами (їхніми об'єднаннями) не за бюджетні кошти – перераховуються на рахунок таких юридичних осіб (їхніх об'єднань).

У зв'язку з цим виникає значна кількість питань при розробці тендерної документації, в тому числі й щодо облікового відображення тендерного забезпечення.

Звертаємо увагу на те, що замовник самостійно встановлює в тендерній документації умови надання забезпечення тендерної пропозиції. Тому до цього слід ретельно підійти і конкретно зазначити в документації, який вид гарантійного забезпечення обирається:

– у вигляді гарантійного листа (відповідно до ч. 1 ст. 560 ЦК виконання зобов'язання може забезпечуватися, зокрема, гарантією);

– у грошовому виразі для зарахування на реєстраційний рахунок.

Таким чином, у разі порушення боржником зобов'язання, забезпеченого гарантією, гарант повинен сплатити кредитору грошову суму за умовами гарантії в порядку, передбаченому ст. 563 та 566 ЦК. У цих нормах визначено правові наслідки порушення боржником зобов'язання, забезпеченого гарантією, та обов'язок гаранта [4].

Таким чином, з моменту отримання забезпечення у вигляді гарантійного листа відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Мінфіну від 31.12.13 р. № 1203 [3], та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Мінфіну від 29.12.15 р. № 1219 [2], облік таких гарантій ведеться на позабалансовому рахунку 06 «Гарантії та забезпечення отримані».

Збільшення залишку на рахунку відбувається при одержанні гарантій та забезпечень, зменшення – при їх списанні внаслідок погашення заборгованості, на яку вони були надані, та при перенесенні заборгованості за ними на баланс.

Рахунок 06 має субрахунок 061 «Гарантії та забезпечення отримані розпорядників бюджетних коштів», де ведеться облік отриманих розпорядниками бюджетних коштів гарантій та забезпечень виконання зобов'язань та платежів [2].

Крім того, до моменту отримання забезпечення у грошовому виразі забезпечення у вигляді гарантійного листа обліковується лише на позабалансовому рахунку.

Відповідно до Плану рахунків та Порядку № 1219 кошти, отримані на небюджетний депозитний рахунок, відображаються в бухобліку на субрахунку 2315 «Рахунки для обліку депозитних сум», на якому ведеться облік коштів, що надходять у тимчасове розпорядження розпорядників бюджетних коштів і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням.

Оскільки ці кошти підлягають поверненню надавачу гарантій, а в разі невиконання певних умов – зарахуванню в дохід відповідного бюджету, їх слід

відображати на субрахунку 6413 «Розрахунки за депозитними сумами». На ньому ведеться облік депозитних сум, зокрема надходження депозитних сум, отриманих у тимчасове розпорядження та належних до повернення або перерахування за призначенням із настанням відповідних умов, а також повернення або перерахування за належністю депозитних сум.

В жодному разі бюджетна установа не має права визнавати отримане забезпечення тендерної пропозиції або забезпечення виконання договору в грошовому виразі власними надходженнями, і в разі настання випадку, що передбачає його неповернення до надавача, отриману суму слід перерахувати в дохід відповідного бюджету.

Література

1. Закон України «Про публічні закупівлі» від 25 грудня 2015 року №922-VIII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/922-19>

2. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: затверджений наказом МФУ від 29.12.2015 р. № 1219. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>

3. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: затверджений наказом МФУ від 31.12.2013 р. № 1203. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>

4. Цивільний кодекс України. Верховна Рада України; Кодекс від 16.01.2003 № 435-IV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

УДК 631.1

Павлік І.Є.,
аспірант кафедри обліку і аудиту,
Львівський національний університет імені Івана Франка

ДОСВІД ОБЛІКОВОЇ ПРАКТИКИ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ НА ПРИКЛАДІ ВИДАНЬ ЄВГЕНА АРХИПЕНКА

Основними джерелами досвіду облікової практики у сільському господарстві є звітні дані українських підприємницьких структур, які вели облік і складали звітність рідною мовою, що було можливим на території західноукраїнських земель. Вагомий внесок в розвиток української сільськогосподарської науки в першій третині ХХ ст. зробив Є. Архипенко.

Архипенко Євген Порфирівич (1884-1959) – політичний і державний діяч, агроном, видавець. Навчався в Електротехнічному Інституті Петербурга (1906-08), Петровській сільськогосподарській академії. Після революційних подій і окупації Наддніпрянщини більшовиками 1921 емігрував до Львова, викладав в Українському таємному університеті теорію та практику кооперації [1, с.153].

Варто зазначити, що праці Євгена Архипенка мали, насамперед, практичне спрямування та слугували порадином для осіб, які займалися сільським господарством. Водночас, такі поради мають цінність з точки зору історії бухгалтерського обліку та здійснення облікової практики у сільському господарстві. У цьому контексті важливим є ілюстрований господарський календар «Приятель господаря», який містив додаток «Практичний господарський порадинок» і видавався кожного року у видавництві Сільський світ за редакцією Євгена Архипенка. Так, в календарі за 1931 було опубліковано таблиці під назвою «Моє рахівництво». Як впливає з аналізу цих таблиць, їх створення мало за мету полегшити здійснення обліку людьми, які займалися сільським господарством.

В таблиці серед іншого зазначалась така інформація: «Стан майна на 1 січня 1931 року». Таблиця була поділена на 4 блоки, а саме:

I. «Земля», де вказувались різні види земельних ділянок, їхній розмір і вартість.

II. «Забудовання». У цьому блоці зазначались різні види нерухомого майна, які були у власності господаря та їх вартість.

III. «Живий реманент», де зазначалась кількість худоби та птиці, яка була у власності господаря, а також їх вартість.

IV. «Мертвий реманент». У цьому блоці зазначалась інформацію про кількісні та вартісні показники рухомого майна господаря, зокрема плуги, борони, сівалки, січкальні тощо.

Іншими даними, які обліковувались в таблиці, була інформація про біологічні активи тваринництва та рослинництва, зокрема:

- кількість засіяних, зібраних та намолотих зернових культур. Зазначалась інформація про кількість засіяного зерна, місце, де воно було посіяно, кількість зібраного та намолотого зерна. Позначення днів засіву, намолоту та збору врожаю, а також показників про отриманий врожай за минулий рік давала змогу господарю порівнювати отриманий обсяг врожаю у поточному році та минулому році, що мало важливе практичне значення з точки зору оптимізації ведення сільського господарства;

- інформація про удій молока, де відображалась інформація про кількість надоєного молока у ранковий, обідній та вечірній періоди;

- прибуток живого реманенту та вибуток живого реманенту, тобто інформація про набуту у власність та втрачену кількість коней, худоби, овець та свиней, де серед іншого вказувалась інформація про спосіб набуття тварин у власність та причини втрати. В таблицях також зазначалась інформація про парування, тобто запліднення сільськогосподарських тварин, якими володів господар [2].

Безумовно, в таблицях також відображалась інформація про грошові рахунки господаря, а саме кількість отриманих та витрачених грошових коштів. Обрахунок вівся у золоті та сріблі.

В цілому, проаналізована таблиця вказує на її велике значення для цілей обліку при веденні сільського господарства, зокрема цьому слугує її детальний виклад усіх об'єктів обліку, які мають значення для ведення сільського господарства, а також структурованість побудови цих таблиць.

Література

1. Швець В. Архипенко Євген: Енциклопедія. / Львівський національний університет імені Івана Франка : в 2 т. Т.І : А-К. – Львів : ЛНУ імені Івана Франка, 2011.

2. «Приятель Господаря» ілюстрований господарський календар на 1927 рік. З практичним додатком «Практичний господарський поради́ник» з багатьма малюнками в тексті / уложили найвизначніші укр. агрономічні сили за участю «Спілки Українських Агрономів»; за ред. агр. Є[вгена] Архипенка. — Київ ; Львів : Сільський Світ. Черенками друк. Ставропиг. Ін-ту, 1927.

УДК 631.16:658.153

Пеняк Ю.С.,

к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування,
ХННІ ДВНЗ «Університет банківської справи»,

Данильчук І.В.,

бухгалтер приватного підприємства «ЛІМС»

МЕХАНІЗМ УПРАВЛІННЯ ДЕБІТОРСЬКОЮ ЗАБОРГОВАНІСТЮ

В умовах ринкової економіки суб'єкти господарювання в межах чинного законодавства вільні у виборі покупців, обсягів реалізації продукції, формуванні кредитної та інкасаційної політики. Це потребує свідомого оперативного впливу з метою надання процесу утворення дебіторської заборгованості визначеної спрямованості й одержання бажаних результатів. Тому, об'єктивною умовою підприємницької діяльності підприємств є

встановлення ними дійових господарських відносин з різними контрагентами на основі своєчасності та безперебійності розрахунків. Однак у процесі діяльності підприємство не завжди здійснює розрахунки з юридичними або фізичними особами одночасно з відчуженням майна, виконанням робіт, наданням послуг, що передбачає виникнення певних прав і зобов'язань покупців чи інших контрагентів бізнесу перед господарською одиницею, тобто дебіторською заборгованістю. Таким чином, дебіторська заборгованість є невід'ємним супутником відстрочки платежу, тому для підприємницьких структур удосконалення обліку та управління дебіторською заборгованістю є однією з найбільш актуальних тем та необхідною умовою для ефективного розвитку.

У системі управління дебіторською заборгованістю особливого значення набуває ефективне використання облікової інформації, цінність якої базується на системному підході, що полягає у побудові механізму управління дебіторською заборгованістю на базі комплексного управління всіма елементами його діяльності (рис.1).

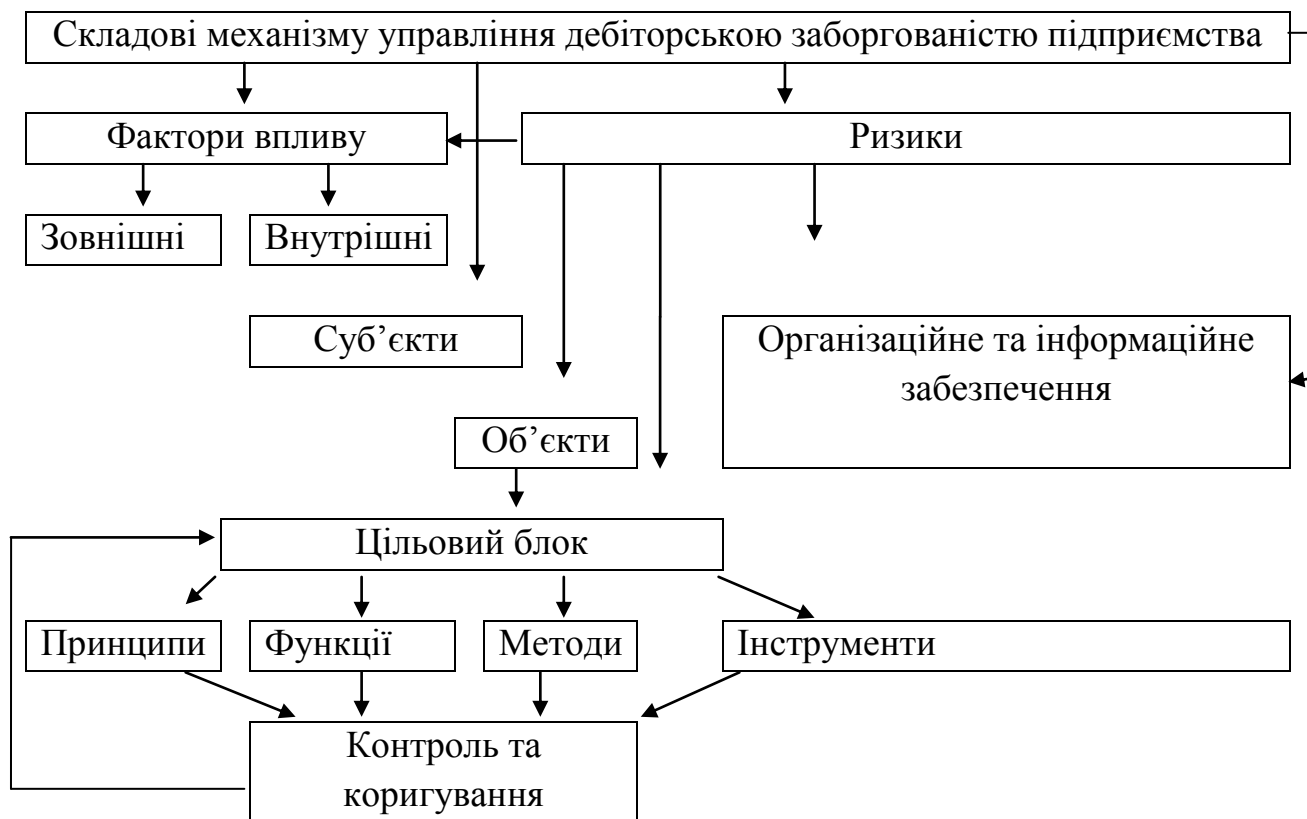


Рис.1. Механізм управління дебіторською заборгованістю підприємства [2]

Наведена структура механізму управління дебіторською заборгованістю містить визначені складові елементи, які здатні забезпечити достатній прибуток для підприємства шляхом реалізації кредитної політики, що сприятиме

зростанню обсягу реалізації продукції, а також збалансування розміру заборгованості, створення умов для її вчасного погашення [4, с.411].

Разом з цим, для отримання достовірних результатів з управління дебіторською заборгованістю необхідно визначити внутрішні та зовнішні фактори впливу на формування, рух та інкасацію дебіторської заборгованості.

До зовнішніх факторів відносять економічний стан держави, грошово-кредитну політику НБУ, дефіцит державного бюджету, особливості податкової політики, рівень інфляції, доступність кредитних ресурсів, розвиненість фінансового ринку, насиченість обсягу ринку, попит на продукцію, що випускається, наявність конкуренції в галузі тощо [1, с.24]. Внутрішні, що стосуються безпосередньо господарської діяльності, можна виділити в декілька груп:

- загальні для підприємства: організаційно-правова структура, наявність зовнішньоекономічної діяльності, ефективність маркетингової політики, величина виробничого циклу, особливості технологічного процесу, наявність інформаційної системи внутрішньофірмового управління.

- фінансові: ділова репутація, рівень прибутку та рентабельності, фінансова стійкість, платоспроможність, структура капіталу, ефективність кредитної політики, наявність системи бюджетування, наявність служби моніторингу і контролю, наявність окремого підрозділу з менеджменту дебіторської заборгованості тощо.

- кадрові: рівень кваліфікації працівників, рівень відповідальності за прийняті рішення, механізми мотивації та стимулювання, використання різних форм взаємодії з контрагентами, особисті взаємини з контрагентами тощо [5, с.108].

Таким чином, механізм управління дебіторської заборгованості підприємства буде залежати від ефективного використання його складових, а результативність управління від врахування багатьох факторів, що мають значний вплив на його функціонування.

Література

1. Білик М. Д. Управління дебіторською заборгованістю підприємств. / М.Д. Білик // Фінанси України. – 2016. – № 12. – С. 24–37.

2. Закревська О. Ю. Організація бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості підприємства торгівлі / О.Ю. Закревська // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – 2017. – №20. С. 103-106.

3. Податковий кодекс України від 02.12.2017 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

4. Ружицький А.В. Використання сучасних форм рефінансування дебіторської заборгованості для підвищення рівня економічної безпеки

підприємства. / А.В. Ружицький, О.О Томчишен. // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2016. – № 720. – С. 411–415.

5. Сметанко О.В. Внутрішній аудит дебіторської заборгованості як ефективний інструмент управління підприємством / О.В.Сметанко // Наукові праці НУХТ. – 2017. – № 34. – С. 108-112.

УДК 657

Подолянчук О.А.,
к.е.н., доцент, завідувач кафедри
обліку та оподаткування в галузях економіки,
Вінницький національний аграрний університет

ОБЛІК ДОХОДІВ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ ТА ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ У ЗВІТНОСТІ

Діяльність будь-якого підприємства спрямована на отримання прибутку, який виступає джерелом його економічного розвитку та задоволення соціальних, фінансових та інших інтересів засновника і членів трудового колективу суб'єкта господарювання. Прибуток характеризує ефективність діяльності підприємства, одночасно залежить від величини доходу і витрат. У зв'язку з цим зростає значення оцінки, критеріїв визнання, методики відображення доходів в системі бухгалтерського обліку та податкових розрахунків.

Економічний зміст доходу розкривається у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [3] та Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 18 «Дохід» [2] (рис. 1).

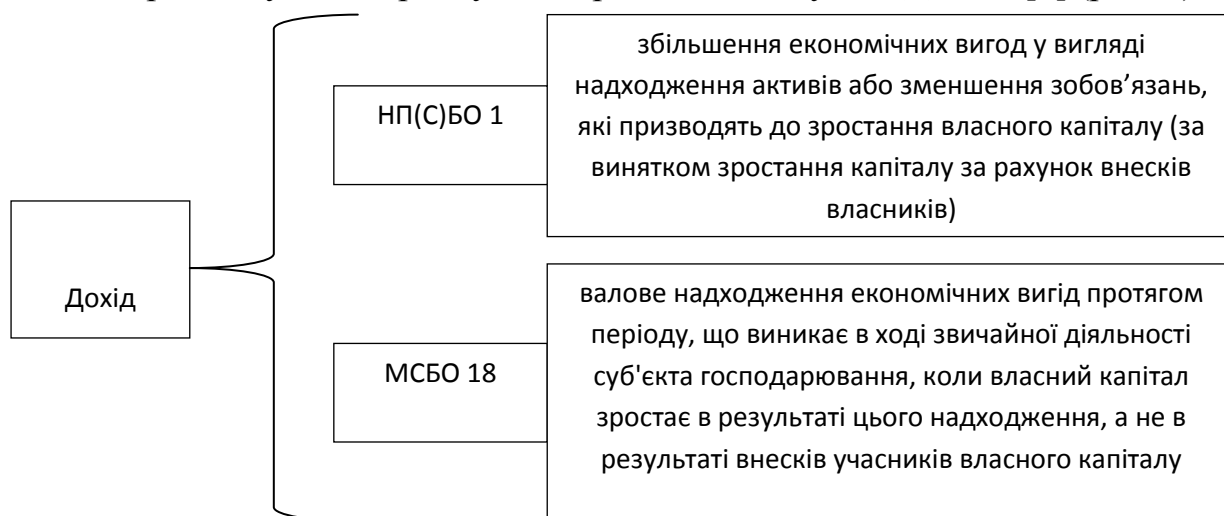


Рис. 1. Визначення доходу у стандартах обліку
Джерело: сформовано автором

Представлені визначення на рис. 1 майже ідентичні окрім згадування у МСБО 18 терміну «звичайної діяльності». Однак, дохід від звичайної діяльності є доходом, який виникає в ході такої діяльності суб'єкта господарювання і позначається різними назвами, а саме: продаж, гонорари, відсотки, дивіденди та роялті [1].

Дослідження проведені Дерієм В.А. свідчать про різні підходи у трактуваннях поняття «дохід». Автор відзначає, що дохід трактується науковцями як: поняття грошових та інших надходжень; те що одержує фірма від ділових операцій; валовий приплив (надходження) економічної вигоди; виторг від реалізації; гроші або матеріальні цінності; загальна сума надходжень; будь яке надходження кошів або матеріальних цінностей; грошові надходження; грошові кошти або інші активи; збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань [1, с. 28].

На нашу думку, дохід – це надходження економічних вигод, що нараховані і підлягають отриманню або отримані в результаті виробничо-фінансової та комерційної діяльності підприємств [4, с. 24].

Для узагальнення інформації про доходи від різних видів діяльності призначено рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності», які є тимчасовими, пасивними, не мають початкового та кінцевого сальдо. За дебетом рахунків цього класу відображаються суми витрат, за кредитом – списання суми витрат у кінці звітного року або щомісяця на рахунок 79 «Фінансові результати».

Вплив на облік доходів фермерських господарств мають Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», яким визначено нові підходи щодо класифікації доходів аграрних підприємств, а саме – визначено дохід від сільськогосподарської діяльності.

Для обліку доходів фермерські господарства, залежно від обраної форми обліку, використовують рахунки загального чи спрощеного плану. Відповідно узагальнена інформація відображається у Звіті про фінансові результати (табл. 1).

Дохід у Звіті про фінансові результати

Рахунок	Звіт про фінансові результати	
	Код	Стаття
Загальний план рахунків	Форма №2	
70 «Доходи від реалізації»	2000	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
71 «Інший операційний дохід»	2120	Інші операційні доходи
72 «Дохід від участі в капіталі»	2200	Дохід від участі в капіталі
73 «Інші фінансові доходи»	2220	Інші фінансові доходи
74 «Інші доходи»	2240	Інші доходи
Спрощений план рахунків	Форма №2-м	
70 «Доходи від реалізації»	2000	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
74 «Інші доходи»	2120	Інші операційні доходи
	2240	Інші доходи
Без використання подвійного запису	Форма №2-мс	
	2000	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
	2160	Інші доходи

Джерело: сформовано автором

Отже, облік доходів фермерських господарств займає важливе місце в загальній системі обліково-аналітичного забезпечення, оскільки впливає на об'єктивність надання інформації зацікавленим користувачам та ефективний розвиток підприємства.

Література

1. Дерій В. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія / В. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ. – «Економічна думка», 2009. – 272 с.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_025.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства Фінансів України від 25.01.2012 р. №52 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
4. Подолянчук О.А. Облік доходів сільськогосподарських підприємств: теорія і практика: [монографія] / О.А. Подолянчук – Вінниця: ПП «ТД «Едельвейс і К», 2010. – 276 с.

Попівняк Ю.М.,
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,
Львівський національний університет імені Івана Франка

ПЕРСПЕКТИВИ ВИКОРИСТАННЯ ОНЛАЙН-СЕРВІСІВ ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

У сучасному світі інформаційні технології проникли в усі сфери функціонування економіки і бізнесу. Не виключенням тут є процеси ведення бухгалтерського обліку, складання і подання звітності. Поштовхом до розвитку програмних розробок та нових сервісів у бухгалтерській сфері стали події 2017 р., пов'язані зі заборною діяльністю на території України деяких російських розробників програмної продукції, а також кібератаками з використанням бухгалтерських програмних продуктів. Окрім цього, безперервне вдосконалення існуючих комп'ютерних програм, поява нових можливостей та інструментів здійснення облікових робіт з використанням інформаційних технологій, потреба постійного збільшення їх швидкодії, ефективності взаємодії з автоматизованими рішеннями за іншими ділянками діяльності підприємства тощо спонукають до постійного моніторингу та дослідження перспектив застосування тих чи інших способів автоматизації облікових робіт в контексті управлінських потреб сучасного підприємства та особливостей такої діяльності.

Незважаючи на наявність численних досліджень різних аспектів використання інформаційних технологій у бухгалтерському обліку, проведених вітчизняними та зарубіжними науковцями (Ф.Ф. Бутинець, Г. Велш, О. Дімітріу, А.Г. Загородній, С.В. Івахненко, Я.О. Ізмайлов, Б. Іонеску, В.Д. Шквір, О.В. Яновська та ін.), питання, пов'язані з використанням онлайн-сервісів на українських підприємствах (іншими словами «віртуалізацією» бухгалтерії [1]), які сьогодні знаходяться на етапі вибору таких сервісів та їх впровадження, розкриті не повною мірою.

Говорячи про онлайн-сервіси, потрібно пам'ятати про їх основні недоліки для вітчизняного бухгалтера: залежність від постійного і швидкісного доступу до Інтернету; неможливість використання попередніх версій сервіс; відсутність знань і досвіду застосування; проблеми захисту бухгалтерських даних від пошкодження, крадіжки і втрати; ризики хакерських атак на сервер та труднощі ідентифікації джерела загрози.

Проте перспективи використання онлайн-сервісів пов'язані з їх беззаперечними перевагами – можливістю віддаленого доступу до

бухгалтерських даних з будь-якого пристрою; зниженням витрат підприємства на утримання облікового та технічного персоналу, придбання і встановлення програмного й апаратного забезпечення; легкістю використання; гнучкістю; наявністю автоматичних оновлень та технічної підтримки; інноваційністю та ефективним використанням ресурсів у контексті розвитку інформаційних технологій; доступом до прогресивних бухгалтерських додатків та хмарних рішень тощо. При цьому замовник бухгалтерського онлайн-сервісу отримує доступ до нього зі свого пристрою через інтернет-браузер. Предметом договору між підприємством-замовником та виконавцем послуг є надання права на користування сервісом у вигляді коду активації на визначений термін [2]. Пакет послуг включає також захист даних, технічну підтримку й оновлення програмного забезпечення та є поновлюваним.

Позитивним моментом придбання доступу до бухгалтерських онлайн-сервісів є також звільнення з 01.01.2018 р. такої операції (як і подальших змін, оновлень, розширення функцій, виправлення помилок та ін., що призводять до змін у програмній продукції) для резидентів та нерезидентів від ПДВ [3].

На сьогоднішній день вибір українських підприємств у сфері бухгалтерських онлайн-сервісів щоразу розширюється (iFin, M.E.Doc, Дебет Плюс, MASTER:Бухгалтерія, Taxer, СОТА тощо), проте, як слушно зауважують дослідники, їх застосування є внутрішнім управлінським рішенням підприємства [4, с. 9]. Однак у вітчизняних реаліях таке застосування дозволить скоротити витрати підприємства і знизити відсоток використання неліцензійної бухгалтерської програмної продукції. Воно є вирішенням проблем автоматизації, в першу чергу, на малих підприємствах (в тому числі і на спрощеній системі оподаткування), так як вони характеризуються обмеженістю ресурсів та кількості функцій, які потрібно реалізувати в автоматизованому середовищі ведення бухгалтерського обліку.

Література

1. Мачуга Р.І. Віртуалізація і хмарні технології в обліку: далеке майбутнє чи реальне сьогодні? // Ефективна економіка. 2013. № 5 URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2008>.
2. Прийма Л. Придбання доступу до ПЗ та/або онлайн-сервісів // Дебет-Кредит. 2018. № 12. URL: <https://online.dtki.ua/book/6e67cfb8-9a74-4e56-bd04-7480a0f59d1d/navPoint-9>.
3. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Легенчук С., Лозинський Д. Ідеальна система бухгалтерського обліку: утопічна ідея чи реальність ІТ-економіки // Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 2. С. 3-11.

Порохнавець Я.А.,
аспірант кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет

ОБЛІК ЗАКРИТТЯ РОДОВИЩ ПРИРОДНИХ РЕСУРСІВ

Особливим видом діяльності з реалізації проекту щодо видобування корисних копалин є роботи із закриття родовищ, демонтажу обладнання, відновлення ділянок з рекультивацією порушених земель. Такі витрати можуть бути значними, оскільки вони виконуються після припинення видобування за відсутності доходів від експлуатації родовищ.

З метою дотримання бухгалтерського принципу відповідності змінами та доповненнями до п. 8 П(С)БО 7 «Основні засоби», рекомендовано первісну вартість таких об'єктів основних засобів збільшувати з одночасним створенням забезпечення на обґрунтовану розрахунком суму зобов'язання, яке відповідно до законодавства виникає у підприємства щодо демонтажу, переміщення цих об'єктів і приведення земельних ділянок, на яких вони розташовані, до стану, придатного для подальшого використання (включаючи рекультивацію порушених земель) [1,с.2]. Таке забезпечення створюється:

- якщо законодавством чи іншими нормами передбачено демонтаж, переміщення об'єктів основних засобів, приведення (рекультивація) земельних ділянок до стану, придатного до використання;
- на підставі обґрунтованого розрахунку потреби у фінансовому забезпеченні прогнозних витрат на здійснення таких заходів;
- з віднесенням таких забезпечень на збільшення первісної вартості об'єктів та їх подальшою амортизацією.

Зрозуміло, що такі роботи вимагають значних матеріальних і фінансових ресурсів, а для створення відповідних забезпечень під майбутні витрати потрібні детальні прогнозні розрахунки. Такі розрахунки мали б проводитися інженерними й економічними службами видобувного підприємства ще в період будівництва і розробки родовищ, оформлятися відповідними актами та передаватися в бухгалтерію для включення витрат до первісної вартості нововведених об'єктів за Актом приймання-передачі основних засобів ф. ОЗ-1.

При проведенні таких розрахунків необхідно враховувати фактор часу та визначати розміри забезпечень з використанням системи дисконтування. Про це наголошують Орлова В. К. та Кафка С. М. Вони пропонують на кожен дату

балансу різницю між дисконтованою теперішньою величиною резерву у суміжних періодах відносити на фінансові витрати [2, с. 73-75].

Це впливає із П(С)БО 11 «Зобов'язання», яким передбачено відображення в балансі довгострокових зобов'язань за їх теперішньою вартістю, під якою розуміється дисконтована сума майбутніх платежів, що, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання. Проте, як зазначено у даному стандарті, це стосується зобов'язань, на які нараховуються відсотки [3, с. 3]. Крім цього, порядок визначення теперішньої вартості має залежати від умов та виду зобов'язань.

Враховуючи сказане вище, пропонуємо величину резерву на забезпечення витрат щодо закриття родовищ спочатку визначати, виходячи з величини поточних витрат на подібні роботи, а в наступні періоди проводити їх переоцінку з врахуванням загальновідомих факторів: індексу інфляції, доведення до справедливої вартості, з врахуванням ринкових та інших чинників. Такий порядок спростить процедуру резервування коштів під майбутні витрати.

З іншого боку, оскільки таке резервування коштів прямо пов'язане з основними засобами, регламентується відповідним П(С)БО 7, то й збільшення його величини має відноситись до інвестиційної діяльності, а не фінансової.

Інший підхід передбачений П(С)БО 11 «Зобов'язання», зокрема, змінами від 5.03.2008 р., де у п.18 зазначено, що після завершення робіт з демонтажу, переміщення об'єктів основних засобів та приведення земельної ділянки, на якій вони розташовані, у стан, придатний для подальшого використання, залишок (недостаток) забезпечення на відновлення землі має визнаватися іншим операційним доходом (або іншими операційними витратами) [3, с. 3].

Вважаємо, що витрати на демонтаж, відновлення земельної ділянки понад суми нарахованого забезпечення мають відноситися до інших витрат, що обліковуються на субрахунку 976 «Списання необоротних активів». Такий підхід є логічнішим, ніж включення їх до інших операційних витрат, оскільки операції з необоротними активами вважаються інвестиційною, а не операційною діяльністю.

Аналогічно, невикористані суми раніше створених забезпечень на демонтаж, переміщення таких об'єктів і приведення земельних ділянок до природного стану правильніше відносити до інших доходів та відображати у складі інвестиційної, а не операційної діяльності.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0288-00>.

2. Орлова В. К., Кафка С. М. Бухгалтерський облік на підприємствах нафтогазової промисловості: навчальний посібник. / За ред. В. К.Орлової, С. М.Кафки. – Івано-Франківськ: Нова Зоря, 2013. –784с.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання». [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.

УДК 657.37

Починок Н. В.,

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

ЗНАЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЛЯ СТАЛОГО РОЗВИТКУ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Протягом останніх десятиліть наявність та важливість інформації про сталий розвиток суб'єктів господарювання: інвесторів, управління активами чи компаніями загалом, зазнали значного поступального розвитку, щоб досягти сьогоденної зрілості. На початку 90-х років сталий розвиток зводився до створення благодійних, так званих «етичних» фондів, метою яких була підтримка компаній, які позитивно впливають на суспільство, дискредитація компаній з негативним впливом, заохочення компаній провадити діяльність більш «етично» або «відповідально». Сьогодні ж дослідження сталого розвитку вказують на зв'язок зі значною частиною ринків капіталу. Чимало суб'єктів господарювання сьогодні систематично інтегрують його в оцінку можливостей та ризиків провадження діяльності, потенціалу повернення власних інвестицій.

Про усвідомлення суспільством наслідків безвідповідального ведення бізнесу (фінансові шахрайства, що спричинили банкрутства крупних компаній Enron і Tyco (США), внаслідок чого тисячі людей втратили робочі місця та мільярдні інвестиції в акції; фінансова криза 2008 року) свідчили відповідні зміни законодавства: затвердження Закону Сарбейнса Окслі, Акту Додда Франка та інших заходів, спрямованих на підвищення надійності звітності, підвищення прозорості та вдосконалення корпоративного управління. У Німеччині (під впливом подій, пов'язаних з катастрофою на Фукусіма) прийнято рішення про поетапну відмову від атомної енергетики до 2022 року та, відповідно, розширення використання альтернативних джерел енергії, спорудження необхідних ліній електропередачі. Усвідомлення міжнародною спільнотою невідкладності зміни клімату, а також ризиків, пов'язаних з

інвестиціями в активи з негативним впливом на навколишнє середовище, завершилося відмовою від вугільної енергетики, укладенням Паризької угоди про клімат (передбачає зобов'язання скоротити викиди вуглекислого газу в атмосферу, виділення 100 млрд доларів до 2020 року країнам, що розвиваються, на вирішення проблем екології). Не зважаючи на те, що відмова від основних соціальних та екологічних цінностей все ще має місце у світовій практиці, популярність та значимість досліджень з питань сталого розвитку продовжують зростати. Примітними прикладами є стабільні фінансові ініціативи зі сталого розвитку на європейському рівні, в тому числі постійне зростання ринку зелених облігацій.

Постійне покращення показників сталого розвитку компаній за останні роки є показником того, що світова економіка рухається в правильному напрямку. Що стосується охорони навколишнього середовища, праці та прав людини, то більш економне використання обмежених ресурсів, адекватне корпоративне управління, цінності, що лежать в основі сталого розвитку, мають все більший вплив на управлінські рішення серед великих компаній та на ринках капіталу. Навіть у країнах, де поточна політична доктрина щодо сталого розвитку залишається досить регресивною, імпульс продовжує розвиватися на місцевому рівні, в громадянському суспільстві та, нарешті, в економіці, що робить загальну тенденцію незворотною.

Капітал є ключовим важелем для фінансування комплексного сталого розвитку та підтримки тих компаній, які вже досягли успіху. Інвестори відіграють ключову роль у сталому розвитку суб'єктів господарювання, маючи й підтримку з боку державних інституцій. Сьогодні фінансування сталого розвитку слід розглядати як невід'ємну частину фідуціарних зобов'язань інвесторів та систематично інтегрувати в інвестиційний процес.

Стандарти та правила бухгалтерського обліку, які використовуються для оцінки фінансового стану та результатів діяльності компаній, є важливою частиною інформації, необхідної для прийняття інвестиційних рішень зовнішніми постачальниками капіталу. Стандарти здійснюють і значний вплив на компанії, що інвестують свої власні кошти або ж використовують боргові джерела фінансування інвестиційних ресурсів.

У контексті довгострокових інвестицій ведуться дебати про те, що новий стандарт бухгалтерського обліку МСФЗ (IFRS) 9 (набрав чинності з 1 січня 2018 року) щодо фінансових інструментів негативно вплине на такі інвестиції, особливо інструменти власного капіталу. Це має важливе значення для переходу до економіки сталого розвитку, оскільки необхідні великомасштабні довгострокові інвестиції, котрі мають складний довготривалий профіль ризику та окупності, разом із залученням боргових інвестицій.

Інформація про сталий розвиток все більше актуальна для рішень інвесторів, кредиторів та менеджерів. Інтеграція такої інформації є важливою для прийняття відповідних інвестиційних рішень. Не зважаючи на численні ініціативи світової спільноти щодо звітування про сталий розвиток (ЄС зробив значні кроки щодо нефінансової звітності, зокрема через Директиву про нефінансову звітність, яка змінила й Директиву про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язану звітність певних типів підприємств, що включає тепер й загальну інформацію про нефінансові аспекти: «інформація не повинна обмежуватися фінансовими аспектами бізнесу підприємства, а також повинен проводитись аналіз екологічних та соціальних аспектів виробничо-господарської діяльності, необхідних для розуміння розвитку, результативності або стану підприємства»), ціллю має бути конвергенція або інтеграція фінансової та нефінансової інформації або інформації про сталий розвиток, підтверджена незалежним аудиторським висновком. Інтегрована звітність дозволяє якісно підтримувати таку конвергенцію через інформацію, що взаємопов'язує фактори сталого розвитку зі стратегією компанії.

УДК 657

Примаченко О.Л.,
к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима
Гетьмана»

КЛАСИФІКАЦІЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОБЛІКУ ТА УПРАВЛІННЯ

При організації обліку та здійсненні ефективного управління нематеріальними активами як одним з ресурсів підприємства важливим етапом є їх класифікація за певними ознаками.

Оскільки система обліку будь-якого підприємства є регульованою та регламентується законодавчо-нормативною базою, варто зважати на відповідні норми діючих стандартів бухгалтерського обліку та звітності. МСБО 38 поділяє нематеріальні активи за такими ознаками: залежно від терміну експлуатації (нематеріальні активи з визначеним та нематеріальні активи з невизначеним строком корисної експлуатації); залежно від способу надходження на підприємство (окремо придбані нематеріальні активи; нематеріальні активи, придбані як частина об'єднання бізнесу; нематеріальні активи, придбані

шляхом державного гранту; нематеріальні активи, отримані в обмін; внутрішньо генерований гудвіл; внутрішньо генеровані нематеріальні активи).

У відповідності до п. 5 П(С)БО 8, бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами: права користування природними ресурсами, права користування майном, права на комерційні позначення права на об'єкти промислової власності, авторське право та суміжні з ним права та інші нематеріальні активи. Така класифікація, по суті, дублює класифікацію, наведену в ст. 138.3.4 ПКУ, що здійснена для цілей оподаткування. Втім, вона відчутно звужує склад нематеріальних активів, якими може володіти підприємство, а отже, спричиняє труднощі при їх визнанні, оцінці в обліку, а також управлінні ними.

В науковій літературі існує безліч підходів до класифікації нематеріальних активів за різними ознаками. Однією з причин цього є стрімкий розвиток науки, технологій та поява нових видів інтелектуальної власності. Отже, необхідною є не лише систематизація альтернативних підходів до класифікації об'єктів нематеріальних активів, але і розробка нових. Це дозволить підприємствам розробляти та вдосконалювати ефективну облікову політику щодо нематеріальних активів, враховуючи специфічність даного об'єкта обліку.

Узагальнюючи та систематизуючи різноманітні підходи, пропонуємо альтернативну класифікацію об'єктів нематеріальних активів, що може бути більш корисною та інформативною для цілей обліку, аналізу та управління (табл.1).

Таблиця 1

**Альтернативна класифікація нематеріальних активів підприємства
для цілей обліку, аналізу та управління**

Класифікаційна ознака	Види
1	2
За участю в господарській діяльності підприємства	Введені в експлуатацію
	Не введені в експлуатацію
За строком корисної дії	Зі встановленим строком корисної дії
	Без встановленого строку корисної дії
За рівнем впливу на фінансові результати	Безпосередньо впливають на фінансовий результат
	Опосередковано впливають на фінансовий результат
За ступенем актуальності (морального зносу)	Актуальні на даний час
	Морально застарілі
За чутливістю до зносу	Підлягають амортизації
	Не підлягають амортизації
За ступенем ліквідності	Неліквідні
	Обмежено ліквідні
	Ліквідні
За наявністю правової захищеності	Не захищені документально
	Захищені документально

1	2
За шляхами надходження на підприємство	Придбані
	Створені власними силами підприємства
	Безоплатно отримані
	Отримані шляхом обміну
	Отримані як внесок до статутного капіталу
	Отримані внаслідок об'єднання підприємств
За шляхами вибуття з підприємства	Реалізовані
	Внесені до статутного капіталу іншого підприємства
	Вибули внаслідок обміну
	Безкоштовно передані
	Ліквідовані (списані з балансу)
За наявністю матеріального втілення (носія)	Закріплені лише документально Зберігаються на матеріальному носії (диск, USB-флеш-накопичувач тощо)
За можливістю ідентифікації	Ідентифіковані
	Неідентифіковані (гудвіл)
За мірою відчуження	З обмеженням прав власності
	Оформлені у заставу
За участю у виробничому процесі	Прямо пов'язані з обсягом виробництва
	Прямо не пов'язані з обсягом виробництва
За сферою використання	Використовуються в процесі постачання
	Використовуються в процесі виробництва
	Використовуються в процесі реалізації
За групами обліку	Права користування природними ресурсами
	Права користування майном
	Права на знаки для товарів і послуг
	Права на об'єкти промислової власності
	Авторські і суміжні з ними права
	Інші нематеріальні активи

Очевидно, що запропонована вище альтернативна класифікація не є вичерпною та може видозмінюватися залежно від специфіки діяльності та управлінських інформаційних потреб кожного конкретного підприємства. А отже, подальші дослідження цього питання є актуальними.

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ СФЕРИ МАТЕРІАЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

Ефективність виробництва на підприємствах, де матеріальні витрати становлять 70-90% собівартості продукції, безпосередньо залежить від рівня витрат сфери матеріального забезпечення. Для їх оптимізації треба ці витрати, насамперед, класифікувати. Без цього, вироблення адекватної інформаційної змістовної моделі витрат практично неможливе. Необхідна, таким чином, класифікація витрат, пов'язаних із проходженням запасами всього свого життєвого циклу – придбання, зберігання, використання, реалізації.

Проблема в тому, що витрати сфери матеріального забезпечення виробництва розосереджені на різних синтетичних рахунках, і це не дає змоги визначити їх загальний розмір. Так, транспортно-заготівельні витрати, що виникають у процесі заготівлі й доставки матеріалів, – витрати на навантажувальні та розвантажувальні роботи, транспортування матеріалів, утримання складських приміщень, відрядження з постачальницькою метою тощо, обліковують на окремих субрахунках «Сировина й матеріали», «Паливо», «Запасні частини» синтетичного рахунку «Виробничі запаси».

Витрати, пов'язані з нарахуванням заробітної плати персоналу відділу постачання й складських приміщень, нарахуваннями на соціальне та пенсійне страхування, утримання складів й визначення якості сировини, матеріалів, напівфабрикатів, що надійшли на підприємство, втратами матеріалів у дорозі й на складах у межах норм природного убутку, псуванням матеріалів тощо, обліковують на рахунку «Адміністративні витрати». В аналітичному обліку вони не відокремлені у спеціальну групу, а розосереджені на таких статтях: заробітна плата апарату управління; відрядження; амортизація основних засобів; утримання і ремонт будинків, споруд, інвентарю та обладнання загальновиробничого призначення; дослідження й досліди; втрати від псування матеріалів; недостачі та лишки матеріалів тощо. В підсумку значні за розміром витрати на постачання нівелюються у загальній сумі адміністративних витрат.

У таких умовах практично неможливо визначити сукупні витрати, що виникають у процесі придбання, транспортування, зберігання й відпуску матеріалів. Це суттєво ускладнює планування, контроль та економічний аналіз

витрат на постачання, зменшує, таким чином, можливості виявлення й використання резервів їх зниження, більше того, можливості створення необхідної для цього інформації.

Вважаємо, що в основу класифікації витрат сфери матеріального забезпечення можуть бути покладені наступні ознаки: економічні елементи, стадії процесу матеріального забезпечення, види робіт, центри виникнення витрат, відповідність кошторисам [1, с. 6].

За економічними елементами – це матеріальні витрати (у т.ч., вартість витрачених у виробництві матеріальних ресурсів), витрати на оплату праці (у т.ч., заробітна плата, премії, заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати працівників, посадова діяльність яких пов'язана зі запасами), відрахування на соціальні заходи (у т.ч. відрахування на пенсійне забезпечення, соціальне страхування працівників та інші соціальні заходи, пов'язані зі запасами), амортизація (у т.ч., сума нарахованої амортизації необоротних матеріальних активів, за об'єктами, що пов'язані зі запасами), інші витрати.

За стадіями процесу матеріального забезпечення – придбання, зберігання, відпуску – це витрати, властиві кожній стадії сукупного процесу. На стадії надходження формується первісна вартість запасів, до якої належать і витрати на транспортування. На стадії зберігання виникають витрати, що пов'язані з організацією процесу зберігання матеріальних цінностей. На стадії відпуску визначаються вартість, за якою запаси передають у виробництво або списують з інших причин (реалізація, псування тощо).

За центрами виникнення – це витрати відділу матеріального забезпечення, витрати складів та витрати виробництва. За кожним із наведених центрів є визначені витрати, сума яких прогнозована і встановлена, проте можливі непередбачувані витрати. Надзвичайно важливими є визначення, аналіз та контроль за втратами і нестачами запасів як у межах визначених допустимих норм, так й у розмірах, що перевищують гранично встановлені розміри природного убутку.

За видами робіт – це витрати на навантажувально-розвантажувальні роботи, транспортування, складування, фізико-хімічні аналізи (на підприємствах харчової промисловості кожна партія сировини підлягає обов'язковим лабораторним аналізам із метою додаткової перевірки дотримання загальноствановлених якісних характеристик).

За відповідністю кошторису витрати доцільно поділяти на три групи: такі, що сформовані у межах кошторису, визначеного для кожного центру їх виникнення; понад кошторис; нижче від кошторису.

Такою ми бачимо класифікацію витрат, які розкривають систему економічних об'єктів сфери матеріального забезпечення підприємства за

сукупністю відповідних класифікаційних ознак. Використання запропонованих класифікаційних ознак дозволить удосконалити існуючі інформаційні моделі економічних об'єктів.

Література

1. Пугаченко О.Б. Облік процесів матеріального забезпечення в системі управління хлібопекарними підприємствами : автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» /О.Б. Пугаченко. – Одеса, 2008. – 17 с.

УДК 657

Пушкар М.С.,

д.е.н., професор, професор кафедри ревізії та аналізу,

Пушкар М.Р.,

магістрант,

Тернопільський національний економічний університет

ЗМІНА ТЕОРІЇ ОБЛІКУ НА ОСНОВІ ФОРМУВАННЯ НОВОЇ ПАРАДИГМИ

Розвиток теорії обліку є необхідним фактором пізнання закономірностей функціонування підприємства в постійно змінюваному середовищі. Завдання обліку ускладнюються разом із змінами в економіці, яка набуває все більшої складності та динамічності господарських процесів. В сучасному діловому світі облік служить не тільки засобом відображення фактів господарської діяльності, здійснених у минулому, а й таких, що відбуваються щоденно у реальному часі і передбачуваних стратегічними планами.

Якщо у минулі епохи аграрного та індустріального суспільства мета обліку не визначалася, а неформально виражалася у складанні форм фінансової звітності, то в сучасних умовах переходу до суспільства, що ґрунтується на знаннях, на облікову службу покладено завдання генерувати інформацію про минулі, сучасні та очікувані події майбутнього. Метою обліку стає перетворення даних в інформацію про діяльність підприємства, яка виступає в ролі фактора виробництва, що сприяє адаптації бізнесу до змін середовища.

Використання традиційної парадигми обліку подвійного запису, яка вірно служила понад 500 років, на сучасному етапі розвитку економіки гальмує пізнавальну діяльність менеджменту підприємств штовхаючи до звичних стереотипів. Традиція лише віддаляє шлях істини, а невідоме лякає своєю неприсутністю, і невизначеністю. Парадигма обліку завжди знаходять втілення у певних теоріях, які за своєю будовою являють собою внутрішньо

диференційовану й цілісну систему. Теорія, складається із знань залежностей одних елементів від інших, а зміст виводиться із деякої сукупності понять і логічних тверджень на основі методологічних принципів, правил, аксіом.

Атрибутами теорії є закони науки, класифікації, типології, об'єкти, схеми, моделі, зв'язки, властивості тощо. Теорія має багаторівневу конструкцію, яка ґрунтується на внутрішньо диференційованих елементах і сукупності постулатів, принципів, правил. Теорія включає такі елементи:

- вихідну емпіричну основу – факти господарської діяльності, які вимагають групування і тлумачення за окремими критеріями, визначеними користувачами інформації;

- вихідну теоретичну основу – припущення, аксіоми, постулати, закони, моделі, ідеалізовані (розумові) об'єкти теорії (різні конструкції у теоретичних схемах і моделях, що дозволяють виявити суттєві зв'язки, і закономірності функціонування окремих об'єктів);

- логіку теорії – множину допустимих логічних доведень та висновків;

- сукупність висновків, які породжує теоретичне знання і які можна використати у практичній діяльності.

Так, у давні часи (Шумер, Єгипет) за об'єкт обліку приймали конкретні цінності та зобов'язання, що відображає статику (від гр. *statos* – те, що стоїть, спокій, незмінність). Парадигма обліку ґрунтувалася на інвентарі та відповідальності за власність, яку час від часу уточнювали

У період еллінізму центр уваги змістився до фіксування фактів господарської діяльності, що передбачає їх групування в хронологічному (часовому) та систематичному (за окремими цінностями і зобов'язаннями) аспектах [1, с. 63] Тривалий період (від зародження до XIII ст.) переважала уніграфічна форма обліку в різних варіантах (інвентарях, реєстрах, книгах, кодексах).

З XV ст. переважною стає диграфічна парадигма обліку, яка ґрунтується на відображенні фактів господарської діяльності методом подвійного запису. Для цього потрібно було у систему обліку внести елементи наукового пізнання – систематизувати рахунки обліку, фіксувати в документах факти, розробити правила і алгоритми записів у книгах та процедури обробки даних, форми книг тощо. Неможливість використати динамічні властивості системи обліку в значній мірі можна пояснити тим, що існуюча обчислювальна техніка не дозволяла обробити великі масиви даних в реальному часі (в основному використовували рахівницю, а з 20-х років XX ст. – механічні машини (арифмометр), з 70-х років – перфораційні машини).

На формування парадигми значний вплив має системологія, у відповідності до якої розглядати облік як систему, що має певні архітектурні деталі:

- наявність мети (на жаль, бухгалтери розходяться у поглядах на мету і визначають її в якості механізму обробки даних, а не засобу генерування інформації для менеджменту);
- упорядкованість елементів системи з метою раціонального способу обробки даних (на жаль, в цьому питанні в теорії обліку не наводять доведень, а називають ті, так звані, елементи методу, які приймає співтовариство без будь-якої критики);
- структура (будова, образ) системи обліку, яка би відповідала вимогам науково-технічного прогресу та постіндустріального суспільства;
- ієрархічність (інформаційне задоволення вимог менеджменту різного ієрархічного рівня – вищого, середнього і нижнього);
- гнучкість процесора обробки даних (використання не тільки подвійного запису, а й інших неформалізованих методів);
- входи в систему (надходження повідомлень, що описують факти господарської діяльності про минулі, сучасні та майбутні події);
- виходи із системи (різноманітна інформація для різних категорій користувачі).

Парадигму обліку постіндустріального суспільства потрібно формувати свідомо і цілеспрямовано на основі уявлення її архітектури та виявлення закономірностей розвитку обліку з використанням інформатики, системології, кібернетики, комп'ютерної техніки, штучного інтелекту та інших досягнень науки і техніки [2, С. 128 – 132]. Аналіз розвитку системи обліку за останні 30 років свідчить про те, що віра бухгалтерів (науковців і практиків) в її абсолютну цінність є безпідставною через її відірваність від прогресу суспільства, замкнутість «у собі», ігнорування таких факторів впливу на неї, як:

- масштаб підприємства (для великих, середніх і малих підприємств необхідні інваріанти обліку);
- галузь економіки (управлінський облік має різну структуру в галузях економіки та конкретних підприємствах);
- запити менеджерів (облік повинен генерувати оригінальну інформацію за рівнями управління та індивідуальних запитів)
 - рівень економічної культури (високий, середній, низький)
 - креативність інформації (генерування такої інформації, якої зараз немає, але вона актуальна для бізнесу та суспільства);
- ієрархічність управління (стратегічний, тактичний та операційний рівень і відповідно три моделі обліку для менеджменту);
- рівень комп'ютеризації, який революціонізує обробку даних і розширює інформаційне поле;

- врахування впливу зовнішнього середовища (правові, податкові, кредитні, конкурентні відносини).

Найсуттєвішою вимогою до системи обліку та обробки даних є не намагання автоматизувати існуючу модель, а з допомогою комп'ютерної техніки робити те, що до цього часу ніхто не робив. Комп'ютер здатний обробляти величезні масиви різних даних у реальному часі, але проблема полягає в тому, що, як зазначав сто років тому Г.Емерсон: «Люди вже давно зрозуміли необхідність обліку, але не зовсім розуміють що і як треба обліковувати [2, с. 94]. Мету обліку він вбачав у тому, «...щоб збільшити число та інтенсивність попереджень, щоби дати такі повідомлення, які ми через зовнішні відчуття не отримуємо» [2, с. 96].

Література

1. Соколов В.Я. Бухгалтерский учет : от истоков до наших дней. уч.пособ.для вузов . – М. : Финансы и статистика, 2004. – 638 с.
2. Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні : монографія / за ред.. М.С.Пушкаря – Тернопіль : ТНЕУ,2010. – 268 с.
3. Емерсон Г. Двенадцать принципов производительности. – М.: Бизнес-информ, 1997. – 197 с.

УДК 657:651

Римар Г.А.,

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

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ТА ЇЇ МІСЦЕ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

В сучасному ринковому середовищі підприємницька діяльність здійснюється в різних галузях економіки й у різних організаційно-правових формах. Успіх бізнесу безпосередньо залежить від ефективного використання в процесі господарських операцій наявних ресурсів. Відтак підприємницька діяльність складається з трьох взаємопов'язаних елементів, а саме: інвестиційної, операційної та фінансової діяльності. Для узгодження різних видів діяльності існує специфічна функція – управління.

На сучасному підприємстві управління забезпечує планування, організацію, мотивацію, а також контроль та регулювання діяльності.

Відтак, планування охоплює встановлення мети діяльності, визначення необхідних ресурсів та шляхів досягнення мети. При виявленні значних розбіжностей залежно від причин відхилень здійснюють регулювання та

вносять відповідні корективи.

Оскільки, для нормального виконання розглянутих функцій управління необхідна інформація, її має надавати, насамперед, система бухгалтерського обліку, яка виявляє і систематизує дані про господарську діяльність підприємства.

На сьогоднішній день бухгалтерський облік та фінансова звітність є необхідними інструментами управління. Неможливо управляти, не володіючи знаннями про систему бухгалтерського обліку, і навряд чи існують такі періоди в житті підприємства, коли керівнику було б неважливо, скільки в нього коштів у банку чи скільки підприємству винні замовники або воно винне постачальникам. Як бачимо, завдання керівника полягає в тому, щоб отримати, обробити, проаналізувати, оцінити інформацію та на цій основі прийняти правильне рішення. Правильність рішення залежить, в першу чергу, від достовірності підготовленої інформації, яка надається на основі фінансової звітності.

Всі підприємства будь-якої форми власності зобов'язані складати на основі даних синтетичного і аналітичного обліку бухгалтерську звітність, яка є кінцевим етапом облікового процесу.

Інструментом збору, обробки та передачі інформації про діяльність господарюючого суб'єкта і є бухгалтерський облік. Крім того, не тільки бухгалтери широко оперують термінами і поняттями бухгалтерського обліку, але й менеджери та фінансисти, які складають управлінський апарат будь-якого підприємства, власники, інвестори, банкіри, юристи, бухгалтери – всі, хто так чи інакше вступає в ділове життя [2, с. 38].

Правильно організований та грамотно побудований бухгалтерський облік є передумовою ефективного функціонування підприємства, адже дані про стан підприємства та про окремі господарські операції містять саме бухгалтерські документи та звіти.

Слід зазначити, що користувачами звітної інформації на підприємстві є фізичні та юридичні особи, які потребують відомостей про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Вважаємо, що саме фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо [1]:

- ✓ придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- ✓ участі в капіталі підприємства; оцінки управління;
- ✓ оцінки здатності якості управління своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- ✓ забезпеченості зобов'язань підприємства;
- ✓ визначення суми дивідендів що підлягають розподілу;

✓ регулювання діяльності підприємства та інших рішень.

Не менш важливим, на нашу думку, є вміння правильно формувати звітну інформацію, виділимо наступні етапи:

1 – збір первинної інформації про факти фінансово – господарської діяльності та їх аналіз;

2 – реєстрація первинної інформації в реєстрах аналітичного обліку та її узагальнення;

3 – реєстрація узагальненої інформації у Головній книзі;

4 – підготовка інформації для складання звітності;

5 – складання фінансової, податкової, статистичної та спеціальної звітності;

6 – розгляд, затвердження та подання звітності користувачам [2, с.347].

Фінансова звітність є ланкою, яка поєднує господарську діяльність підприємства та користувачів такої інформації. Головним її завданням є забезпечити фінансовою інформацією діюче підприємство.

У сучасних умовах господарювання особливого значення набуває ефективне використання облікової інформації для детального аналізу в прийнятті правильних і своєчасних управлінських рішень, які дають змогу оперативно вживати дієвих заходів щодо забезпечення конкурентоспроможності ринкових структур господарювання на поточний момент і довгострокову перспективу.

Література

1. Будько О. В. Фінансова звітність як джерело інформації для прийняття управлінських рішень / О. В. Будько // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1721

2. Давидов Г. М. Звітність підприємств : навч. посіб. / Г. М. Давидов, Н. С. Шалімова. – К. : Знання, 2010. – 623 с.

3. Давиденко Н.М. Ліквідність та платоспроможність як показники ефективності фінансового менеджменту підприємства / Н.М. Давиденко // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – №2. – С. 36-40.

4. Фінансова звітність у системі інформаційного забезпечення прийняття рішень / Я.В. Шеверя // Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидат економічних наук . – ЖДТУ .- Житомир , 2011.

Рожелюк В. М.,
д. е. н., доцент, професор кафедри обліку
в державному секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет

ОРГАНІЗАЦІЯ ЕФЕКТИВНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ В УПРАВЛІННІ ПЕРЕРОБНИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ

Формування ефективної організації бухгалтерського обліку, а в більш широкому розумінні – системи обліку, вимагає врахування низки умов і чинників, а також вимог, які ставляться в сучасних умовах до інформації, яка нею продукується. Важливість врахування цього важеля впливу на економічну ефективність випливає з тези про те, що за різними даними інформація з системи бухгалтерського обліку займає від 70 до 85 % у загальному обсязі інформаційного масиву підприємства [1]. Основні напрями використання облікової інформації охоплюють не лише контроль та оцінку, а й планування (табл. 1).

Таблиця 1

Основні напрями використання облікової інформації управлінцями

Напрямок використання	Суть напрямку
Контроль	Забезпечення достовірності облікової інформації щодо діяльності підприємства або використання його ресурсів
Оцінка	Оцінювання значення минулих і майбутніх подій
Планування	Одержання інформації про бажані ділові угоди та інші економічні події, а також вплив на організацію, використання цієї інформації як основи для побудови схеми дій, якої слід дотримуватися у подальшому

Загалом бухгалтерська інформація, заснована на ефективній організації обліку, є важливою для бізнесу, по-перше, тому, що допомагає менеджерам планувати і контролювати діяльність компанії; по-друге, дає можливість оцінити ситуацію компанії ззовні, що є важливою обставиною для традиційних користувачів. З позиції контролю така інформація важлива як важіль впливу на ефективність діяльності загалом і використання ресурсів зокрема [2].

Досягнення максимальної адаптації організації бухгалтерського обліку до сучасних інформаційних запитів і формування необхідних для різних рівнів

управління облікових даних вимагає вжиття заходів для встановлення оптимального рівня їх деталізації.

Отримати максимально потрібні облікові дані можна лише за допомогою інформаційної технології, яка включає: прийоми, способи і методи застосування засобів обчислювальної техніки при виконанні функцій збору, обробки, зберігання, передачі та використання даних; сукупність методів, способів, прийомів і засобів обробки документованої інформації, включаючи програмні засоби, і регламентованого порядку їх застосування; сукупність способів реалізації інформаційних процесів при виробництві інформаційного продукту; сукупність методів, пристроїв і виробничих процесів, що використовуються людьми для збору, зберігання, обробки та розповсюдження інформації. Хоча інформація про господарську діяльність є безпосереднім підсумком інтелектуальної діяльності процесу відображення, вона погано сприймається без свого носія – форми результату відображення. Тому система обліку повинна готувати не просто інформацію, передбачену його завданнями, сформованими на основі мети діяльності підприємства, а й забезпечувати таке її представлення для внутрішніх управлінських потреб, яке б не створювало непорозумінь між бухгалтерією й іншими структурними підрозділами – користувачами облікової інформації.

Метою обліку в сучасних умовах обмеженості ресурсів і нестабільності є уможливлення беззбиткового функціонування. При цьому іншою, не менш важливою метою, яка стосується юридичної сторони функціонування підприємства, є розвиток обліку як інформаційної бази, в тому числі для захисту своєї інформації, як законної діяльності, що забезпечує сплату податків, соціальний захист працюючих, збереження, ефективного використання та примноження майна. Зважаючи на такі загальні цілі, кожне підприємство визначає тільки йому притаманну мету діяльності, яку не завжди всі знають і яка має виключний вплив на організацію бухгалтерського обліку в ньому. Звідси господарі (власники) формують мету обліку. Вичерпно її може сформулювати лише головний бухгалтер разом з іншими спеціалістами, виходячи з технології виробництва, форм надання послуг, складу фахівців тощо.

Щодо завдань бухгалтерського обліку, то до їх складу традиційно входили відображення господарської діяльності й забезпечення контролю за збереженням майна підприємства. Однак сучасне поняття бухгалтерського обліку набагато ширше такого звичного розуміння. Дедалі частіше бухгалтерський облік виступає як засіб, необхідний для прийняття управлінських рішень у поєднанні з контрольними функціями за процесами виробництва. Якщо раніше основні завдання визначалися як точний облік: а) господарських засобів, б) витрат на виробництво продукції, в) нарахувань і

перерахувань до бюджету податків та контроль за ресурсами, то сьогодні, на нашу думку, цей перелік необхідно доповнити завданнями – оцінити: рівень і динаміку показників прибутку; використання прибутку; фінансову стійкість підприємства; показники собівартості продукції; показники рентабельності; ліквідність балансу і платоспроможність підприємства тощо. Загалом перераховані аспекти більшою мірою стосуються не стільки звичайного відображення господарських операцій та їх результатів, скільки до опрацьованих даних і отримання вихідної бази прийняття управлінських рішень, пов'язаних з діяльністю підприємства.

Таким чином, трансформація потреб управління в отриманні інформації для прийняття рішень пов'язана не лише з потребою оптимізації діяльності, оскільки вона є об'єктивним результатом зміни економічної ситуації та економічних зв'язків і місця суб'єкта діяльності на ринку загалом.

Література

1. Думлер С. А. Управление производством и кибернетика / С. А. Думлер. – М. : Машиностроение, 1969. – 424 с.

2. Рожелюк В. М. Організація бухгалтерського обліку діяльності переробних підприємств: монографія / В. М. Рожелюк. – К.: ННЦ ІАЕ, 2013. – 488 с.

УДК: 657:655.5:347.781

Рудницький В.С.,

д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування,

Вагнер І.М.,

к.е.н., ст. викладач кафедри обліку і оподаткування,

Львівський навчально-науковий інститут ДВНЗ «Університет банківської справи»

РОЯЛТІ: ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

У сучасних умовах розвитку бізнесу, усе більшої актуальності набирають питання регулювання відносин у сфері інтелектуальної власності, зокрема використання об'єктів авторського права в господарській діяльності. Саме тому, необхідно звернути увагу на особливості виплати роялті як платежів за користування авторськими правами на літературні твори. Адже, згідно з законодавством автор має право на частку доходів отриманих від використання його твору у вигляді роялті.

Отже, роялті – це платежі за використання або за надання права на використання об'єкта права інтелектуальної власності [1, п. 4], [2, п.п. 14.1.225].

Принциповими для визначення порядку відображення роялті в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності є такі питання: по-перше, до яких видів діяльності (операційної, інвестиційної чи фінансової) слід відносити операції з надання у користування нематеріальних активів?; по-друге, (для підприємства – одержувача роялті), чи забезпечують операції з надання у користування нематеріальних активів третім особам основну частку доходу такого підприємства, тобто чи є така діяльність основною метою створення підприємства?

Отже, роялті як платіж за використання (не відчуження) необоротного активу для його (роялті) одержувача є грошовим потоком, який належить до операційної діяльності.

Якщо виплачувані роялті можна прив'язати до конкретного об'єкта витрат, то суми роялті необхідно включати в собівартість продукції (робіт, послуг). У цьому випадку, витрати визнаємо одночасно з визнанням доходу від реалізації такої продукції.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Суми таких витрат на виплату роялті включаємо в інші витрати: до складу адміністративних витрат або витрат на збут. У такому разі витрати виникають у періоді їх здійснення (тобто на дату нарахування). При цьому порядок, строки і розміри виплачуваних роялті мають бути обумовлені в ліцензійному договорі.

На наш погляд, необхідно розглянути документи, які необхідно мати для підтвердження витрат з виплати роялті (табл. 1).

Таблиця 1

Первинні документи для обліку операцій з роялті [3]

Назва документу	Коротка характеристика
Ліцензійний договір	Встановлює розмір, порядок і строки виплат за використання об'єкта права інтелектуальної власності
Платіжне доручення	Оформляється для підтвердження витрат зі сплати роялті
Розрахунок або бухгалтерська довідка	Складаються в порядку та строки виплат за використання об'єкта права інтелектуальної власності, встановлені в ліцензійній угоді

Залежно від передбачених відповідною угодою умов платежів за використання нематеріальних активів для обліку нарахованих або попередньо сплачених роялті можуть використовуватися такі рахунки:

- у разі авансової сплати роялті (на термін до року), що буде поступово зараховуватися в міру використання ліцензіатом наданих йому ліцензійним договором прав, – рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів»;

- у разі нарахування роялті – рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями», субрахунок 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками», на якому ведуть облік нарахованих платежів за використання майна, отриманого в користування.

У випадку, коли ліцензійним договором передбачено авансовий платіж за використання об'єкта інтелектуальної власності, який погашатиметься не раніше ніж через дванадцять місяців з дати балансу, тоді, згідно з правилами обліку, такий аванс слід відображати у складі довгострокової дебіторської заборгованості. Якщо нарахована згідно з ліцензійним договором заборгованість зі сплати роялті не підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, тоді для обліку такого зобов'язання слід застосовувати рахунок 55 «Інші довгострокові зобов'язання», а в міру переведення довгострокових зобов'язань у поточні – рахунок 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями».

У разі, якщо платник роялті вирішив, що формування похідного нематеріального активу та його подальша амортизація дає змогу забезпечити адекватне відображення інформації в обліку і звітності щодо доходів і витрат виходячи із принципу їх відповідності, а отже, витрати за використання об'єктів інтелектуальної власності слід капіталізувати та відображати у рамках інвестиційної діяльності. Порядок обліку відповідних операцій має бути представлений наступним чином (табл. 2).

Методика обліку роялті в системі бухгалтерських рахунків, згідно з вимогами національних П(С)БО, в повній мірі забезпечить достовірне відображення інформації про роялті у сторін ліцензійної угоди – ліцензіара та ліцензіата.

Отже, врегулювання відносин у сфері авторського права, розробка єдиного підходу до процедури передачі немайнових авторських прав на літературні твори дасть можливість не лише налагодити відносини між видавництвом і автором, але й допоможе достовірно оцінити продукти інтелектуальної власності та коректно відобразити в обліку та звітності доходи від передачі їх у користування.

Таблиця 2

Порядок обліку операцій з капіталізації витрат

Зміст операції	Облік господарських операцій
Визначені ліцензійною угодою витрати, які має сплатити ліцензіат за право використання нематеріального активу	Д-т 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» К-т 55 «Інші довгострокові зобов'язання» (формування нематеріального активу можливе, якщо строк використання наданого ліцензіату права перевищує один рік, а отже, найлогічнішим є використання у цій кореспонденції саме рахунка 55).
Введення в експлуатацію» права на використання нематеріального активу	Д-т 12 «Нематеріальні активи» (субрахунок 127 «Інші нематеріальні активи») К-т 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».
Нарахування амортизації нематеріального активу згідно з методом, визначеним обліковою політикою підприємства	Д-т 23 «Виробництво» К-т 133 «Знос нематеріальних активів»
Сплата роялті ліцензіатом виходячи із відповідних умов ліцензійного договору	Д-т 55 «Інші довгострокові зобов'язання» К-т 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» та Д-т 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» К-т 31 «Рахунки в банках».
Списання нематеріального активу після закінчення терміну його використання	Д-т 133 «Знос нематеріальних активів» – К-т 127 «Інші нематеріальні активи».

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» від 29.11.1999 № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

3. Фурса В.М. Особливості оподаткування роялті відповідно до податкового кодексу України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.uipv.org/ua/Fursa_150413

Сафарова А. Т.,
к. е. н., доцент кафедри обліку і аудиту,
Східноєвропейський національний університет
імені Лесі Українки

ВПРОВАДЖЕННЯ ЕЛЕКТРОННОГО ДОКУМЕНТООБІГУ ДЛЯ ПОДАННЯ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТАМИ ПІДПРИЄМНИЦТВА

На сьогодні суб'єкти підприємництва мають змогу просто та швидко подавати звітність до державних органів в електронному вигляді, а також здійснювати електронний документообіг з контрагентами. Подання звітності дистанційним способом, який є альтернативний паперовому, довів свою ефективність та набув широкого розповсюдження.

Відповідно до Податкового кодексу України, Цивільного кодексу України, Законів України «Про електронні документи та електронний документообіг», «Про електронний цифровий підпис», «Про інформацію», «Про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах», «Про телекомунікації», визначаються основні організаційно-правові засади обміну електронними документами між суб'єктами електронного документообігу.

До електронних документів відповідно до Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами належать «документи (у тому числі податкова звітність, звітність зі сплати єдиного внеску, фінансова та статистична звітність, податкові та акцизні накладні, розрахунки коригування до податкових та акцизних накладних, заяви, довідки, сервісні запити, витяги, договори, повідомлення, рішення, інші документи), які створені в електронній формі з дотриманням вимог законів щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису, складення, та/або подання, та/або надіслання яких передбачається Податковим кодексом України, іншими нормативно-правовими актами, прийнятими на підставі та на виконання Кодексу, та/або пов'язане з реалізацією прав та обов'язків платника та/або контролюючих органів згідно із нормами Кодексу, та подаються у форматі (стандарті), затвердженому в установленому законодавством порядку» [2].

Сукупність процесів створення, подання, приймання, ідентифікації, оброблення, зберігання, використання електронних документів, які виконуються із застосуванням перевірки цілісності та (у разі необхідності) з підтвердженням факту одержання таких документів називається електронним документообігом [1].

Основними вимогами для подання звітності в електронному вигляді є: наявність електронного цифрового підпису (ЕЦП); наявність відповідного програмного забезпечення (ПЗ).

ЕЦП платник може отримати в будь-якому Акредитованому центрі сертифікації ключів, зокрема, безкоштовно в АЦСК ІДД ДФС, шляхом подання пакету відповідних документів [3].

На першому етапі електронного документообігу суб'єкт підприємництва повинен укласти договір про визнання електронних документів, який надсилається засобами телекомунікаційного зв'язку. Платник податків укладає один Договір з територіальним органом ДФС за основним місцем обліку, до якого додаються посилені сертифікати відкритих ключів.

Другим етапом є вибір програмного забезпечення для формування та подання звітності. На цьому етапі виникає проблема вибору між платними та безкоштовними програмами.

Державна фіскальна служба пропонує безкоштовне програмне забезпечення платникам, а саме:

1. Спеціалізоване клієнтське програмне забезпечення для формування та подання звітності до «Єдиного вікна подання електронної звітності».

2. ОПЗ-програмне забезпечення.

3. Електронний кабінет платника [3].

До платних програм для здачі звітності в електронному вигляді належать: «М.Е.Дос», «Арт-звіт», «iFin», «Соната», «1С-Звіт», «Taxer».

Суб'єкт господарювання самостійно обирає програмне забезпечення з необхідними функціями.

Вибираючи програмне забезпечення для подання звітності, суб'єкти господарювання повинні надати перевагу програмам, які мінімізують можливі помилки, гарантуватимуть конфіденційність даних, інтегруватимуться із програмами для ведення бухгалтерського обліку. Вищенаведені програми відповідають всім переліченим вимогам і мають схожі базові функції.

Отже, подальше застосування електронного документообігу суб'єктами підприємництва сприятиме розвитку партнерських стосунків між центральними органами виконавчої влади та суб'єктами підприємництва.

Література

1. Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22.05.2003 № 851-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/851-15>.

2. Порядок обміну електронними документами з контролюючими органами: затв. наказом Міністерства фінансів України від 06.06.2017 р. № 557

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0959-17>.

3. Платникам про подання звітності в електронному вигляді [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://uzhgorod.in/ua/novini/2017/iyul/platnikam_pro_podannya_zvitnosti_v_elektronnomu_viglyadi.

УДК 657.1

Семанюк В.З.,

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

ТЕОРІЯ ОБЛІКУ : MULTA PAUCIS¹

Розвиток обліку в умовах становлення постіндустріального суспільства неможливий без побудови його теорії, адекватної економічним і соціальним аспектам розвитку економічних систем. Традиційні підходи до визначення обліку та можливості розвитку його теорії та методології в нових соціально-економічних умовах вичерпані. Е. Хендріксен і М. Ван Бреда стверджують, що «єдина загальна теорія обліку є тільки бажаною, але бухгалтерський облік як наука ще знаходиться на дуже примітивному рівні розвитку. Найкраще, що може бути досягнуто на цьому етапі, – це набір теорій, підтеорій, моделей, які можуть доповнювати одна одну, поєднуватися і конкурувати між собою» [1, с. 24]. Сучасна економічна система не відповідає традиційним теоретичним моделям, які були зрозумілими в ринковій економіці. Саме тому економіка вимагає дійсно нової теоретичної парадигми в цілому, і облікової парадигми зокрема.

В період формування індустріальної формації облік набуває сучасного образ і розвивається на принципах нормальної науки, зберігає первісну парадигму подвійного запису. Поступово виявляються недоліки і протиріччя нормальної науки до тих пір, поки не настає криза традиційної парадигми обліку, яка може бути подолана тільки революцією в науці і формуванням нової парадигми [2].

В обліковій науці вже простежується оцінка існуючих теоретичних підходів до сутності обліку та формування його концептуальних основ, ведуться дискусії щодо трактування і переосмислення самого змісту облікової науки, необхідності її модернізації і трансформації адекватної новим умовам господарювання. Розвиток інформаційної парадигми призведе до зміни системоутворюючого фактора системи обліку з «подвійності відображення фактів господарського життя» на «інформацію», як результат діяльності такої

¹ Лат.(буквально) – багато в небагатьох (словах)

системи, оскільки необхідність створення інформаційних ресурсів виступає фактором формування систем обліку. Розвиток інформаційної парадигми і відповідної їй теорії обліку пов'язаний з розвитком інформаційних методологій і нових підходів до розуміння економічної інформації, спонукає до використання дієвих механізмів формування, обробки і створення інформації.

Основою формування нової парадигми обліку в постіндустріальному суспільстві є теза про те, що інформаційні ресурси стають пріоритетними для ефективної діяльності економічних суб'єктів, облікова система не повинна обмежуватися лише створенням інформації про внутрішнє середовище підприємства, а враховувати фактори зовнішнього середовища, передбачати зміни. При цьому не пропонується повністю відкинути парадигму подвійного запису, а на засадах взаємозбагачення доповнити її інформаційної парадигмою, яка розширить поле досліджень в обліку. Нова парадигма повинна запропонувати рішення тих проблем, які не може вирішити традиційна парадигма.

Опір змінам в теорії обліку ґрунтується на фундаментальному нерозумінні природи і функцій наукової теорії. Основна функція облікової науки – розробка і систематизація об'єктивних знань про діяльність економічних суб'єктів і економічних процесів. Наука про облік несе в собі дві місії: перша – отримання нових знань (теорія), другий – сума знань і їх використання з метою пояснення і прогнозування економічних процесів і явищ. Відмова вітчизняних вчених від перегляду принципів і методів бухгалтерського обліку означає безперспективність його розвитку і неможливість створення нової теорії облікової науки. Внаслідок відсталості від сучасних умов розвитку суспільства і економіки, і від потреб користувачів, облік перестає бути основним інструментом в управлінні підприємством. У процесі прийняття рішень бухгалтери вже не грають провідних ролей, оскільки створювана ними інформація не відображає суті бізнесу і не дозволяє вирішувати актуальні питання. Традиційний облік не є ефективним інструментом оцінки, планування та прийняття рішень, а лише засобом обробки і узагальнення економічної інформації, що міститься в первинних документах, а також інститутом, який співпрацює з фіскальними органами держави задовольняючи їх інформаційні потреби [3, с. 46].

Протиріччя між теоретичними дослідженнями і їх невідповідністю розвитку економічної науки і науки в цілому, призводить до того, що практика сама по собі (підприємства впроваджують новітні інформаційні системи), а облікова наука залишається самодостатньою у своїй непорушності. Назріла необхідність визначення нового змісту облікової теорії, розвитку методології і інструментарію, виділення нових об'єктів обліку та подання інформації про них в системі звітності. Разом з тим запити користувачів і їх потреба в якісній, своєчасній, надійній та достовірній інформації призводять до неминучості

зростання ролі облікової системи в управлінні, що може статися лише за умови кардинальних перетворень і перегляд існуючих теоретичних постулатів, більш того – зміні парадигми. Насправді ця зміна вже відбувається, тільки наукове товариство не наважується його визнати.

Метою розвитку теорії обліку є обґрунтування основних положень змісту і структури облікової системи, приведення до відповідності теоретичної бази і завдань трансформації економіки, визначення інформаційних потреб користувачів інформації. Існує необхідність в теоретичній концептуалізації суті і структури облікової системи, визначення її форм і зв'язків з іншими економічними та соціальними інститутами, які впливають як на формування системи обліку, так і на економічний розвиток в цілому.

Література

1. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда : пер с англ. – М. : Финансы и статистика, 1997, С. 24.
2. Пушкар М.С. Актуальність розробки сучасної парадигми обліку / М.С.Пушкар, В.З.Семанюк // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. Міжнародний науковий журнал. Випуск 1-2. – 2017. – С. 7-20.
3. Семанюк В. Особенности и противоречия развития теории учета / В.Семанюк // Бухгалтерский учет и анализ, № 4. – 2018. – С. 44-48

УДК 65.011.1: 65.012.7

Сисюк С.В.,

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

ОСОБЛИВОСТІ ЗДІСНЕННЯ ТА ОБЛІКУ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Орендна плата в державному секторі є важливим і перспективним джерелом власних надходжень. Зростання його популярності слід пов'язати, перш за все, з потребою раціоналізації використання наявних матеріально-технічних ресурсів. В багатьох суб'єктів, що функціонують за рахунок бюджетних коштів, в останні роки значно зменшилися обсяги діяльності з надання послуг. Натомість майно, що використовується ними й передане їм в оперативне управління, зазвичай продовжує бути в первісному складі. Таким чином, існують площі приміщень чи об'єкти, що належать до необоротних

активів, які можуть ефективно використовуватись за рахунок їх передачі іншим зацікавленим суб'єктам в оренду.

Проте в цьому контексті є низка особливостей, які мають суттєвий вплив як на саму процедуру передачі майна в оренду, так і на рівень ефективності орендних операцій загалом.

Найперше, це умови, передбачені для встановлення розміру орендної плати. Вони визначені Методикою №786 [1]. Існує щонайменше три різних підходи обчислення орендної плати, які різняться між собою, оскільки стосуються: цілісних майнових комплексів державних підприємств (п.5); нерухомого майна (п.8) суб'єктами, що не входять до переліку, поданому в п.10; нерухомого майна, котре орендується бюджетними установами (суб'єкти, перелік яких подано в п.10). В перших двох випадках Методикою №786 передбачені відповідні формули.

Щодо об'єктів першої групи за основу обчислень береться вартість за незалежною оцінкою з урахуванням вартості нематеріальних активів (також за незалежною оцінкою), скоригована на орендну ставку, яка є різною залежно від виду основних засобів (додаток 1 Методики №786). Щодо об'єктів другої групи, то у формулі вартість орендованого майна, визначена через здійснення незалежної оцінки, при обчисленні орендної плати коригується на орендну ставку, встановлену на різні об'єкти (додаток 2 Методики №786). При цьому незалежна оцінка зазвичай чинна лише впродовж шести місяців з дати її проведення. Однак інший період може бути уточнений у Звіті з незалежної оцінки. Найпростіший підхід встановлений для обчислення річної орендної плати за оренду нерухомого майна бюджетними організаціями, перелік яких наведено в п.10 – одна гривня. Визначені щодо перших двох груп об'єктів розміри орендної плати коригуються в подальшому з урахуванням індексу інфляції.

Ще однією важливою особливістю орендних операцій є зарахування орендної плати. Наприклад, якщо орендодавцем виступає Фонд держмайна чи його відділення (представництво), вона спрямовується або повністю до бюджету, або частково (в пропорції 70х30, або навпаки 30х70). Все залежить від того чи це цілісний комплекс держпідприємства, чи це його нерухоме майно, чи це майно, що не включене до статутного фонду створеного в результаті приватизації господарського товариства тощо. Співвідношення і напрям скерування орендної плати також залежить від відомчого підпорядкування бюджетної організації і того, хто є орендодавцем (Фонд держмайна чи державне підприємство). В обліку такий підхід вимагає як відповідного розрахунку, так і різного рахункового відображення. Окрім цього,

саме тут проявляється сутнісна специфіка орендної плати як джерела власних надходжень, адже відповідна її частка зараховується до спеціального фонду.

Також існують особливості при здійсненні операцій з оренди щодо питань оподаткування та облікового відображення. Наприклад, якщо у суб'єкта державного сектору (балансоутримувача, орендодавця) залишається 30 відсотків орендної плати (70 перераховується до бюджету), то саме на цю суму нараховується ПДВ (якщо бюджетна установа є платником ПДВ).

Існують особливості й щодо «облікового відображення витрат (в тому числі орендаря, який може бути і суб'єктом держсектору) на поліпшення об'єкта оренди, зокрема фінансової. Витрати пов'язані з модернізацією, добудовою, дообладнанням тощо й характеризуються як такі, що призведуть до майбутніх економічних вигід. Ці операції рекомендується вважати капітальними інвестиціями та відображати як збільшення вартості об'єкта фінансової оренди» [2].

Щодо обліку операцій з оренди в орендодавця в системі рахунків, то усе вище зазначене має прямий вплив на зміст проводок. Як суб'єкт державного сектору, орендодавець:

а) визначає орендні платежі, що підлягають отриманню за операційною орендою, та надає орендарю рахунки для їх оплати;

б) відображає у бухгалтерському обліку суми нарахованої орендної плати як збільшення дебіторської заборгованості та як: отримання доходу у частині орендної плати, що визнає іншим доходом від обмінних операцій; збільшення зобов'язань відповідного звітнього періоду у частині орендної плати, яку визнає доходами державного бюджету, а не установи.

в) визнає витратами того звітнього періоду, у якому мали місце комунальні та експлуатаційні витрати.

Таким чином, нарахування орендної плати (яка визнається доходом установи) відображають за дебетом рахунка 2111 «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги» та кредитом 7411 «Інші доходи за обмінними операціями» (ККД 25010300 «Плата за оренду майна бюджетних установ»), відшкодування витрат, пов'язаних з утриманням орендованого майна та наданням комунальних послуг відображають за дебетом рахунка 2111 та кредитом рахунка 8013 «Матеріальні витрати» (КЕКВ 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв»). Орендна плата належить до власних надходжень бюджетної установи та відображається у її кошторисі, бухгалтерському обліку та бюджетній звітності (форми №4-1д, 4-1м «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами») як кошти спеціального фонду [3].

Таки чином, існування особливостей, пов'язаних зі здійсненням орендних операцій, розрахунком орендної плати та іншими важливими аспектами накладають свій відбиток на сам процес провадження таких операцій. Опосередковано це впливає на їх ефективність, надходження коштів до бюджету, а тому вимагає науково-теоретичного дослідження з метою вирішення наявних практичних облікових проблем.

Література

1. Методика розрахунку орендної плати за державне майно та пропорції її розподілу : Постанова Кабінету Міністрів України від 04.10.1995 р. №786 (зі змінами) <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/786-95-%D0%BF>

2. Хорунжак Н.М. Особливості трактування поняття оренди в бюджетних установах / Н.М.Хорунжак, Ю.О. Власенко / Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія : м-ли II Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. (20 листопада 2017 року, м. Тернопіль). – Тернопіль: ТНЕУ, 2017. – С.37-39.

3. Сисюк С.В. Облік орендних операцій з комунальним майном / Т.В. Кирик, С.В. Сисюк // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2011. – № 1 (55). – С. 147-149.

УДК 338:658.152

Сколотій Л.О.,

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

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Загострення кризових явищ в Україні, зокрема на сільськогосподарських підприємствах, потребують активізації управління та його складових функцій – планування, обліку, аналізу, контролю й регулювання.

Управлінський облік охоплює всі стадії інформаційного потоку управлінського циклу. Управлінський, як і фінансовий облік, має охоплювати тільки облікові аспекти системи збору і обробки інформації, необхідної для процесу управління, а саме: облік повної собівартості, систему нормативних витрат, комплекс внутрішньої бухгалтерської звітності.

За роки своєї еволюції господарський облік сформувався як нерозривна єдність трьох видів обліку: бухгалтерського, оперативно-технічного та статистичного. За певних обставин така структура господарського обліку повною мірою відповідала завданням, що ставилися перед ним. Однак, за сьогоденних умов ринкових відносин в Україні та необхідності підвищення

ефективності управління як на макро-, так і мікрорівнях, така організаційна побудова господарського обліку перестала задовольняти зростаючі потреби в інформаційному забезпеченні процесу управління [1].

Управлінський облік є складовою частиною системи управління підприємством. Він покликаний забезпечити формування інформації для прийняття оптимальних управлінських рішень при здійсненні: контролю ефективності поточної діяльності організації; планування стратегії і тактики здійснення комерційної діяльності, оптимізації використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів підприємства; вимірювання та оцінки ефективності господарювання.

У виробничій діяльності існують особливості співвідношень між фактами господарської діяльності та їх інформаційним відображенням. Так, планування задає ціль, облік витрат завжди слідує за фактом їх здійснення, аналіз і оцінка з метою підвищення ефективності регулювання мають проводитись одночасно з фактами виробничого споживання ресурсів, а подекуди і випереджати їх з метою усунення небажаних відхилень.

Аналіз і оцінка – це своєрідний «міст» від обліку витрат до регулювання та їх планування, тому вони розвиваються під впливом вимог планування й регулювання з урахуванням інформаційних особливостей обліку. На думку Л.В. Нападовської, облік як частина загальної інформаційної системи підприємства має максимально задовольняти потреби менеджерів, зменшуючи невизначеність у процесі управління [2; с.81].

На думку В.С. Леня, управлінська бухгалтерія – це значно ширше поняття, ніж бухгалтерський облік, оскільки, крім власне облікових функцій у звичному для нас розумінні вона займається також складанням кошторисів витрат і доходів, плануванням, контролем, аналізом, прогнозуванням, підготовкою проектів управлінських рішень [3, с.20].

В.І. Стражев пропонує поділ господарського обліку на: функціонально-економічний; натурально-економічний; соціально-економічний; економіко-екологічний [4, с.48]. Із наведеною класифікацією можна погодитись частково, однак незаперечно існує необхідність удосконалення структури господарського обліку та підвищення його ролі в управлінні виробництвом.

Управлінський облік витрат – найбільш упорядкована в методичному та організаційному розумінні система спостереження, реєстрації, взаємозв'язаного відображення та контролю фактичного стану наявності й використання ресурсів, результатів господарювання і в кінцевому підсумку ефективності виробництва. Головні відмінні риси управлінського обліку витрат – це документування й обґрунтованість, суцільне та безперервне відображення господарських фактів, використання спеціальних технічних прийомів.

Найбільш ефективною формою організації обліку та контролю витрат слід вважати таку, яка вдало поєднує централізацію обліку й контролю з їх децентралізацією, в якій відокремлювались би від центральної бухгалтерії функції ведення первинного і аналітичного обліку, здійснення попереднього контролю й обробки облікових даних, а також проведення оперативного аналізу діяльності окремих служб і структурних виробничих підрозділів підприємства за відхиленнями від норм та кошторисів.

Отже існує необхідність у вдосконаленні управління в умовах ринкової економіки з її невизначеністю, нестабільністю цін, збуту, можливістю банкрутства, необхідністю розвитку підприємства. Управління в цих умовах може бути ефективним лише за поєднання всіх управлінських функцій, їх націленості на рішення поставлених завдань на стадії вивчення ринку, складання перспективних, поточних і оперативних планів, організації їх виконання, у процесі обліку, контролю та аналізу досягнутих результатів.

Література

1. Домбровська Н.Л. Організаційні аспекти управлінського обліку та контролю витрат на підприємствах з переробки сільськогосподарської продукції / Н.Р. Домбровська // Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2013. – № 3(41). – С. 303-309.

2. Нападівська Л.В. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин / Л.В.Нападівська / Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8-9. – С. 78-93.

3. Лень В.С. Управлінський облік : [Навч. посіб.] / В.С.Лень. – К. : Знання-Прес, 2003. – 287 с.

4. Стражев В. Види господарського обліку і аналізу, їх класифікація. / В. Стражев // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 7. – С.48.

УДК 657

Слесар Т.М.,

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

Мятенко А. В.,

магістрант економічного факультету,

Національний університет біоресурсів і природокористування України

ПЕРСПЕКТИВИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ

Розрахунки з оплати праці завжди були одним із найважливіших об'єктів бухгалтерського обліку, що пояснюється соціальною значущістю заробітної плати, складністю законодавчого механізму регулювання оплати праці в

Україні, комплексною перебудовою організації заробітної плати в сучасних умовах господарювання. Реалізація завдань реформування бухгалтерського обліку та сучасні ринкові зміни діючої системи організації оплати праці вимагають докорінної трансформації методології обліку розрахунків з оплати праці на підприємствах.

На сьогоднішній день на багатьох підприємствах розрахунки за виплатами працівникам ведуться без застосування новітнього електронного програмного забезпечення. Автоматизація обробки інформації на підприємствах надасть можливість підняти рівень організації праці в сфері управління, значно зменшити витрати часу на обчислення і розрахунки, а також створить умови для підвищення продуктивності праці. Досить вагомими причинами, що гальмують розвиток комп'ютеризації підприємств, є нестача коштів та витрати на навчання кадрів. На сучасному етапі більшість підприємств не готові до комплексної комп'ютеризації бухгалтерського обліку.

Проблеми обліку оплати праці багатогранні, їх вивченням займалися дуже багато науковців. Серед них можна виділити таких, як Бутинець Ф.Ф., Гура Н.О., Лень В.С., Ткаченко Н.М., Хом'як Р.Л. та інші. Якісний облік розрахунків за виплатами працівникам допомагає підвищенню ефективності господарювання. Тому це питання є досить актуальним та потребує подальшого вивчення.

Удосконалення оплати праці та її обліку передбачає необхідність точнішого обліку кількісних та якісних витрат праці та покращення використання фонду заробітної плати з метою стимулювання росту продуктивності праці та підвищення ефективності виробництва в цілому. Посилення зв'язку оплати праці з кінцевими результатами повинно стати основним напрямком перебудови у сфері розрахунків за виплатами працівникам [1, с.124].

Ділянка обліку розрахунків за виплатами працівникам є досить трудомісткою, адже помилка у нарахуванні заробітної плати автоматично призводить до цілого ряду помилок і порушень. Саме якісний облік оплати праці на підприємстві в сучасних умовах господарювання сприяє вдосконаленню інформаційного забезпечення господарства щодо реального стану фонду оплати праці.

Комп'ютеризація обліку на підприємстві надасть можливість підвищити оперативність і якість аналізу витрат, визначити розрахункові операції, мінімізувати ймовірність помилок через відмову від ручного способу обчислення. Значною перевагою даного методу є точність нарахувань зарплати персоналу підприємства та переказів обов'язкових платежів відповідним організаціям [2, с. 340].

Одним із напрямів удосконалення системи ведення обліку є спрощення документообігу на підприємстві:

1) зменшити кількість документації шляхом впровадженню накопичувальних документів;

2) розробити аналітичну відомість за виплатами персоналу;

3) змодельовати відомість складу персоналу підприємства, де основними показниками є: середньоспискова чисельність; прийнято в штат ; вибуло, з них: кількість за власним бажанням, за прогули, інші дисциплінарні порушення, по досягненню пенсійного віку; структура персоналу; коефіцієнт плинності кадрів; коефіцієнт обороту за прийомом;

4) скласти відомість стану кредиторської заборгованості з оплати праці працівників за певні періоди часу [3, с. 138].

Застосування на підприємствах програм для ведення обліку значно полегшить роботу працівникам і, найголовніше, максимально унеможливить помилки у розрахунках з працівниками. Однією з програм, яка слугує незамінним помічником у веденні обліку з оплати праці є «1С: Зарплата та управління персоналом для України».

Програма «1С: Зарплата та управління персоналом для України» – це потужний інструмент для реалізації кадрової політики підприємства, а також автоматизації різних служб підприємства, від служби управління персоналом і лінійних керівників до працівників бухгалтерії, по наступних напрямках: планування потреб в персоналі; забезпечення бізнесу кадрами; управління компетенціями та атестація працівників; управління навчанням персоналу; управління фінансовою мотивацією персоналу; ефективне планування зайнятості персоналу; облік кадрів і аналіз кадрового складу; трудові відносини, зокрема, кадрове діловодство; розрахунок заробітної плати персоналу; управління грошовими розрахунками з персоналом, зокрема, депонування; розрахунок регламентованих законодавством податків і внесків з фонду оплати праці; відображення нарахованої зарплати і податків у витратах підприємства [4, ст. 92].

Отже, автоматизація обліку розрахунків за виплатами працівникам дозволить вирішити проблему не тільки удосконалення форми бухгалтерського обліку на підприємствах, а й своєчасності погашення боргів, пов'язаних з виплатою заробітної плати.

Література

1. Герасимчук Л. С. Шляхи вдосконалення обліку оплати праці / Л. С. Герасимчук, О. В. Кантаєва // Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ. Серія: Економічні науки. – 2012. – № 12. – С. 186–194.

2. Завгородній В. П. Бухгалтерський облік в Україні / В. П. Завгородній. – К. : А.С.К., 2011. – 848 с.

3. Покатаєва О. В. Шляхи вдосконалення системи оплати праці на підприємстві / О. В. Покатаєва, Г. О. Кошулинська // Держава та регіони. Наук-виробничий журнал. Серія : Економіка та підприємництво. – 2011. – № 3. – С. 139–141.

4. Потриваєва Н. В. Стан та перспектива обліку розрахунків з оплати праці: теоретичний аспект / Н. В. Потриваєва, І. В. Савченко // Економічний форум. – 2014. – № 1. – С. 93–98.

УДК 657.421

Судин Ю. А.,

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

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ОБЛІКУ ГУДВІЛУ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Тенденції глобалізації диктують необхідність у конвергенції вітчизняної практики обліку та міжнародних стандартів фінансової звітності. Спільні та відмінні риси у побудові методики обліку є предметом дискусій низки науковців. Малодослідженим є питання обліку гудвілу у вітчизняному та зарубіжному науковому просторі. Виділення спільних та відмінних рис у зазначеному питанні сприятиме уніфікації вітчизняного обліку гудвілу відповідно до міжнародних вимог.

Основні вітчизняні положення обліку гудвілу є максимально наближені до міжнародних вимог. Тобто встановлена Мінфіном України у П(С)БО 19 методика не суперечить міжнародним стандартам. Розглянемо головні спільні ознаки обліку гудвілу за міжнародними та національними стандартами:

- ⇒ в обліку відображається лише зовнішній гудвіл;
- ⇒ амортизація на гудвіл не нараховується;
- ⇒ гудвіл тестується на знецінення на кожну дату річного балансу;
- ⇒ зменшення вартості гудвілу залежить від зменшення корисності групи активів, до яких він відноситься;
- ⇒ гудвіл, що не відповідає ознакам активу, списується з балансу.

Тобто, з методологічної точки зору, вітчизняна практика обліку відповідає міжнародним принципам. Проте є і відмінності, які мають місце у вітчизняній

системі обліку гудвілу. Розглянемо конкретні деталі, в яких вітчизняний облік гудвілу не співпадає з визначеним у МСФЗ 3 «Об'єднання підприємств».

По-перше, відповідно до п. 55 Міжнародного стандарту фінансової звітності 3 «Об'єднання бізнесу», перевірка гудвілу на зменшення корисності відбувається щороку обов'язково та може здійснюватися і частіше, якщо факти чи зміни обставин підтверджують ймовірність зменшення його корисності. В Україні така перевірка здійснюється лише на дату річного балансу.

По-друге, згідно з п. 56 МСФЗ 3, якщо частка покупця у чистій справедливій вартості визначених активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань, перевищує вартість об'єднання підприємств, набувачеві слід:

- переглянути у підприємства, що продається, визначення та оцінку ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань, а також оцінку вартості такого об'єднання;

- відразу визнати будь-яке перевищення, яке може виникнути після вищезазначеного перегляду, у звіті про прибутки та збитки.

Іншими словами, якщо за МСФЗ 3 частка покупця перевищує вартість об'єднання підприємств, потрібно, перш за все, переглянути визначення та оцінку активів, зобов'язань і тоді визнавати наявність доходу, якщо такий матиме місце. У П(С)БО 19 жодної інформації, щодо необхідності перегляду визначення та оцінки активів та зобов'язань, не наведено. Вважаємо, що такий пункт буде цілком доречним, оскільки зорієнтує фахівців-практиків та може вберегти від завищення справедливої вартості підприємства.

По-третє, відповідно до МСФЗ 3, коригування справедливої вартості визначених активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань здійснюється за умови, якщо до кінця терміну, протягом якого відбулося об'єднання, його первинний облік може здійснюватися лише на тимчасовій основі. Це пояснюється тим, що справедливу вартість ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань об'єкта придбання або ціну об'єднання встановлюється лише тимчасово. Тому набувач може відображати в обліку об'єднання лише за умови використання тимчасових оцінок.

Відповідно до П(С)БО 19, про тимчасові оцінки не згадується, а коригування справедливої вартості відбувається тоді, коли це передбачено договором про об'єднання, і лише за умови, що сума такої операції може бути визначена достовірно.

Таким чином, в частині обліку гудвілу, відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів фінансової звітності, виявлено відмінності: у методиці формування справедливої вартості ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань; періодичності тестування гудвілу на знецінення; факту наявності

тимчасових оцінок у разі здійснення об'єднання підприємств. Їх усунення зробить систему інформаційного відображення гудвілу в обліку гнучкішою і більш адаптованою до потреб користувачів.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 року № 163, зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

2. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 «Об'єднання бізнесу» (версія перекладу українською мовою – на 01. 01. 2016 рік) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

УДК 657

Фаріон В.Я.,

к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері,

Фаріон Я.М.,

к.е.н., доцент кафедри фінансів суб'єктів господарювання і страхування,
Тернопільський національний економічний університет

ПРИНЦИПИ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

Основною метою роботи будь-якого підприємства завжди повинно бути одержання від своєї діяльності максимальних результатів. Однак ситуація, що зараз склалася в державі, перед всіма суб'єктами господарювання як першочергове висунула завдання вижити на ринку. Така ситуація змушує керівництво підприємств здійснювати заходи, спрямовані на зміцнення фінансового становища, планомірно і раціонально управляти витратами, що підвищує їх шанси вижити в умовах складного ринкового середовища.

Слід також відзначити, що підходи до формування собівартості продукції в управлінському та фінансовому обліку різний. Зокрема, у фінансовому обліку одержана для нього інформація про витрати дає змогу визначити фінансовий результат діяльності підприємства загалом. Собівартість кожного виробу, певної роботи, послуги в цій обліковій системі або не показують зовсім, або розраховують як середню величину [2, с. 321].

Проте для підприємства важливою є достовірна інформація про структуру собівартості, оскільки господарюючий суб'єкт може впливати на неї, тобто

управляти своїми витратами. Саме така інформація має формуватись у системі управлінського обліку. В калькулюванні собівартості можуть бути відображені навіть ті витрати, які у фінансовому обліку до неї не включаються.

Для належного формування собівартості продукції недостатньо лише накопичувати інформацію про суми витрат за елементами – їх потрібно ще й групувати постатейно. При цьому, той самий елемент витрат із різних обставин може бути віднесений до різних статей та, відповідно, може бути записаний на дебет кількох витратних рахунків.

Слід також відмітити, що при обчисленні собівартості продукції важливе значення має склад витрат, що її формують.

Я. В. Соколов звернув увагу на те, що ще О. П. Рудановський запропонував включати в собівартість тільки прямі витрати, вважаючи, що непрямі витрати відшкодовують за рахунок додаткового продукту. При цьому він розумів, що таке рішення не забезпечує абсолютної точності обчислення собівартості, оскільки величина собівартості є математичним очікуванням [1, с. 500].

На нашу ж думку, собівартість мають формувати лише витрати необхідної праці, тобто витрати, що забезпечують процес відтворення всіх факторів виробництва (предметів і засобів праці, робочої сили та природних ресурсів) і не включати витрат додаткової праці, що відшкодовують за рахунок прибутку.

Значну роль у плануванні, обліку і калькулюванні собівартості продукції, в управлінні підприємством у цілому має відігравати структура собівартості, яку можна визначати на основі класифікації витрат за економічними елементами і статтями калькуляції.

Структура собівартості за статтями калькуляції дає змогу оцінювати питому вагу різних статей у собівартості продукції. Вона може змінюватися під впливом різних факторів, що залежать від умов функціонування підприємств.

Закономірно, що в економічній літературі описано багато способів розрахунку собівартості. Залежно від мети і завдань підрахунку витрат розрізняють наступні види собівартості продукції:

- залежно від ступеня узагальнення (індивідуальна, галузева);
- залежно від періоду складання калькуляції (річна, квартальна, місячна);
- залежно від складу витрат (повна, виробнича, цехова, сфери відповідальності).

Якщо, наприклад, індивідуальну собівартість використовують для планування, аналізу та порівняння витрат виробництва окремих підприємств, то вже середньогалузеву – головним чином для ціноутворення.

Порядок формування як індивідуальної, так і середньогалузевої собівартості за складом витрат однаковий, а відрізняється індивідуальна

собівартість від середньогалузевої лише за структурою. Тому цехова собівартість та собівартість окремої сфери відповідальності відображають конкретні витрати на виробництво продукції, які виникли в цеху чи конкретній сфері відповідальності; виробнича – витрати, зазначені лише у процесі виробництва, а повна собівартість – усі витрати підприємства, пов'язані з його операційною діяльністю.

Слід також зазначити, що правильне визначення виробничої і повної собівартості має велике практичне значення, оскільки директор підприємства має володіти правдивою інформацією про те, скільки коштує виробництво і збут певного виду продукції; яка рентабельність виробництва цього виду продукції; яку ціну встановити на продукцію, щоб повністю покрити витрати на її виробництво і збут. Інформація про фактичну виробничу або повну собівартість необхідна також для закріплення за керівниками структурних підрозділів відповідальності за формування конкретних витрат на виробництво продукції та її збут.

Підсумовуючи результати дослідження відмітимо, що враховуючи те, що у виробничій собівартості продукції більшості підприємств домінують матеріальні витрати, основу яких становлять витрати сировини, для контролю за станом її зберігання пропонуємо у витратах зі зберігання сировини виділяти окремою позицією «Втрати на зберігання сировини понад встановлені норми» і відображати в ній додаткові та пов'язані з неправильним зберіганням сировини витрати. Оперативний контроль втрат, пов'язаних із нормативними і наднормативними втратами сировини в процесі виробництва, слід здійснювати за кожними технологічними циклами з урахуванням причин та осіб, відповідальних за їх виникнення.

Література

1. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учебн. пособие / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
2. Фаріон В.Я. Собівартість як економічна категорія та особливості її формування на підприємствах спиртової галузі / В. Я. Фаріон // Економічний аналіз : Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Випуск 3 (19). – Тернопіль, 2010. – С. 321-323.

Харинович-Яворська Д. О.,
к. е. н., доцент кафедри обліку і оподаткування,
Київський кооперативний інститут бізнесу і права

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ІНТЕГРОВАНОГО ЗВІТУВАННЯ У СТАЛОМУ РОЗВИТКУ КОРПОРАЦІЙ

Відповідальність бізнесу потребує побудови ефективної системи управління сталим розвитком з урахуванням сучасних тенденцій. Управління сталим розвитком є неможливим без системи показників, які відображають конкурентоздатність бізнесу і його вплив на довкілля і суспільство. Тому важливою передумовою дотримання бізнесом доктрини сталого розвитку є складання інтегрованої звітності [1, с. 67].

Різні аспекти теорії та методики інтегрованого обліку і звітності стали предметом досліджень вітчизняних вчених, зокрема таких, як: С.Ф. Голова, Т.В. Давидюк, І.В. Замула, І.В. Жиглей, Н.О. Лоханової, Р.О. Костирко, П.О. Куцика, Н.С. Орлова, К.В. Сорокіної. На розвиток теорії інтегрованого обліку та звітності вплинули наукові праці таких зарубіжних вчених, як М. Альберт, М. Браунлі, К. Девіс, Р. Екклес, А. Крейн, М. Мескон, Дж. Мун, Д. Сігель, Д. Тіколл, У. Фредерік, М. Фрідман, Ф. Хедоурі. Разом з тим залишаються недостатньо опрацьованими такі питання як методи і процеси формування та узагальнення інформації у форматі інтегрованої звітності.

Невирішена частина загальної проблеми зводиться до відсутності системи інформаційного забезпечення інтегрованого звітування. Переважно залишаються невизначеними джерела і шляхи отримання та перетворення інформації, яка є суттєвою для користувачів інтегрованої звітності.

Визначальними особливостями інтегрованої звітності, що відрізняють її від інших видів звітності, є: новий підхід до структуризації капіталу підприємства; орієнтація на створення інформаційного забезпечення вартісно-орієнтованого управління; орієнтація на висвітлення тих аспектів діяльності підприємства, які впливають на його стратегічну стійкість та довгострокову перспективу. Використання єдиних стандартів інтегрованої звітності надає можливість: оцінити непередбачені ризики; ідентифікувати фактори, що впливають на зростання вартості бізнесу; задовольнити інформаційні потреби зацікавлених сторін та здійснити комплексну оцінку вартості бізнесу.

Проте невірно вважати інтегровану звітність результатом тільки гармонізації фінансової та нефінансової звітності. Хоча інтегрована звітність має зв'язок з фінансовою звітністю, але остання не є її складовою. Порівняння

принципів складання фінансової та інтегрованої звітності свідчить про співпадіння лише принципів зіставності та суттєвості.

Проте зміст цих принципів в інтегрованому звіті є ширшим, аніж у фінансовій звітності. Так, в інтегрованому звіті, зіставність означає не лише порівняння даних за попередні періоди, а й узгодженість цільових і фактичних показників та зіставність з аналогічною інформацією, наведеною в цьому звіті. У свою чергу, суттєвість інформації в інтегрованому звіті зумовлена не впливом на показники фінансової звітності за певний період, а впливом на оцінювання здатності організації створювати вартість в короткостроковому, середньостроковому і довгостроковому періоді. Тому перелік факторів суттєвості під час інтегрованого звітування є досить великим, що передбачає встановлення пріоритетності цих факторів за допомогою матриці суттєвості.

Ключове значення для оцінювання суттєвості інформації в інтегрованій звітності має межа звітування, яка встановлює границі релевантності інформації для внесення її в інтегрований звіт. Межа інтегрованого звітування спирається на: 1) периметр консолідації фінансової звітності; 2) вивчення ризиків, можливостей та результатів, пов'язаних з компаніями, які перебувають за межами суб'єкта, що надає фінансову звітність. Периметр консолідації визначає склад дочірніх, спільних та асоційованих підприємств, включених до консолідованої фінансової звітності. Материнська компанія розташована в центрі периметра консолідації та є об'єктом інвестування, інформація про який цікава для постачальників фінансового капіталу. Отже, перший рівень суттєвості інформації для внесення в інтегрований звіт визначається відповідними стандартами фінансової звітності, які встановлюють критерії контролю та суттєвого впливу.

Проте, обмеження фінансової звітності традиційною групою контрольованих підприємств не дає змоги оцінити реальний потенціал бізнесу, його можливості та ризики, пов'язані із відносинами з клієнтами, постачальниками, працівниками тощо. Як бачимо, сфера інтегрованого звітування виходить за межі фінансової звітності. Тому оцінювання ризиків охоплює розгляд стосунків не лише з пов'язаними, а й усіма зацікавленими сторонами, які впливають на здатність підприємства створювати вартість. Після визначення суттєвої інформації необхідно забезпечити її отримання та структурування. Складність формування такої інформації пов'язана з тим, що вона містить не лише фінансові, а й нефінансові кількісні показники, і значну частину якісної (описової) інформації.

Більшість авторів зосереджують увагу на формуванні кількісних інтегрованих показників. При цьому спостерігаються два підходи. Перший пов'язаний із пошуком можливостей формування фінансових показників

інтегрованої звітності в традиційних системах фінансового та управлінського обліку. Прихильники другого підходу пропонують створювати цілісну обліково-аналітичну систему підприємства.

Враховуючи те, що у системі інтегрованої звітності ключовими показниками є зміни у капіталах, доречно мати відповідні рубрики у вигляді позабалансових рахунків для кожного виду капіталу. При цьому одним із можливих варіантів може бути інтеграція фінансових і нефінансових показників на позабалансових рахунках. Це дозволить аналізувати зміни у капіталах та вивчати їхній взаємозв'язок з досягнутими результатами.

Література

1. Голов С. Ф. Інформаційне забезпечення інтегрованого звітування / С. Ф. Голов // Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції «обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства». – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2017. – С. 67-68.

2. Когденко В. Г. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа / В. Г. Когденко, М. В. Мельник // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 10. – С. 2–5.

3. Костирко Р. О. Інтегрована звітність – інструмент соціально відповідального бізнесу / Р. О. Костирко // Часопис економічних реформ. – 2014. – № 1. – С. 49–54.

4. Безверхий К. В. Методичні засади формування інтегрованої звітності підприємства / К. В. Безверхий // Облік і фінанси. – 2014. – № 3(65). – С. 9-14.

5. Куцик П. О. Інтегрована звітність як нова парадигма розвитку бухгалтерської звітності / П. О. Куцик, М. О. Корягін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – №5. – С. 5-18.

УДК 657.471.12:331.2

Хорунжак Н.М.,

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

ІННОВАЦІЇ В ОПЛАТІ ПРАЦІ ПРАЦІВНИКІВ ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ: ЕКОНОМІЧНИЙ ТА ОБЛІКОВИЙ ЗМІСТ

Заробітна плата – одна з найважливіших економічних категорій, яка впродовж свого історичного розвитку не втрачала актуальності. Її рівень прямо впливає на особистісні фінансові можливості щодо задоволення життєвих потреб. Опосередковано, заробітна плата визначає фізичне становище кожного

індивіда, яке, в свою чергу позначається на його моральному (у вищій формі духовному) стані. Скептики можуть заперечити (і будуть цілком праві), що є високодуховні люди, які не живуть на заробітну плату. Проте підняття дискусії щодо такого твердження не є метою цієї публікації, а лише служить констатацією авторської позиції, яка стосується не поодиноких винятків, а широкого загалу людей. Більшість населення живе за рахунок плати, отриманої за її працю. І найбільш поширеною формою такої плати є заробітна плата.

Не маючи в нашому історичному проміжку часу інших альтернатив, ця економічна категорія постійно знаходиться в полі зору законодавців. Є щонайменше дві причини такого інтересу: перша – захист працівників в умовах ринку; друга – спроба недопущення соціальної напруги у суспільстві. З економічної точки зору та загальної теорії розмір заробітної плати слід сприймати як компроміс між працедавцем і працівником, адже їхні інтереси кардинально розходяться. В сучасних умовах до вирішення цієї проблеми активно включаються професійні спілки й інші суспільні інституції. У випадку працівників органів місцевого самоврядування, котрі функціонують як суб'єкти державного сектору, компроміс з питань заробітної плати визначається обсягом наявних бюджетних коштів, існуючими міжгалузевими пропорціями, вимогами чинного законодавства щодо розміру мінімальної заробітної плати тощо. З цієї причини Кабінет міністрів України 10.05.2018 р. ухвалив рішення щодо уточнення та внесення зміни до постанови «Про упорядкування структури та умов оплати праці працівників апарату органів виконавчої влади, органів прокуратури, судів та інших органів» від 09.03.2006 р. № 268. Залежно від посади та виду органів самоврядування посадові оклади збільшено на 27 відсотків і вище. «Так, наприклад посадовий оклад Директора департаменту міської ради заплановано підвищити в середньому на 30 %, начальника самостійного управління/відділу на 27 %, а спеціаліста на 37 %» [1].

Ще одним позитивом є факт повернення працівникам органів місцевого самоврядування та органів прокуратури надбавок за вислугу років. Однак навіть за таких умов структура доходу, який отримується працівником державного сектору не перетворюється на раціональну. У ній значну частку займає не гарантована частка, тобто посадовий оклад з обов'язковими надбавками та виплатами, а варіативні винагороди (за додаткове навантаження, інтенсивність праці, виконання особливо важливої роботи тощо). Дослідники І. Піонтківська та О. Кашко наводять дані, що засвідчують наявність тимчасових надбавок і виплат в обсязі понад 160 відсотків від посадового окладу [2]. З точки зору класичної економічної теорії це нераціональна пропорція, яка призводить до нівелювання мотиваційної функції оплати праці. Також наразі не дотримано взаємозв'язку зростання посадових окладів з прожитковим

мінімумом (він залишився на рівні, затвердженому Законом України «Про державний бюджет на 2018 рік» від 07.12.2017 р. №2246-VIII: загальний показник =1853 грн.). Збережено також норму щодо обов'язковості доведення розміру заробітної плати працівника органу місцевого самоврядування (якщо вона нижча) до рівня мінімальної заробітної плати. При цьому, премія в розмірі посадового окладу може бути джерелом покриття такої різниці. Звідси – така премія хоч і має назву «в розмірі посадового окладу» насправді буде складати лише різницю, котра залишилася після приведення зарплати до рівня мінімальної. Така економічна сторона питання встановлення посадових окладів для працівників органів місцевого самоврядування.

Щодо питання обліку, то по-перше, бухгалтери знову отримали рішення, яке вимагає застосування з дати введення в дію. Тобто це не обов'язково буде перше число оскільки в самій постанові дата набрання чинності не вказана (ймовірно нею буде 10.05.2018 р.). Усі ж інші дати вимагають «рахунку до» та «рахунку після». По-друге, для робітників, зайнятих в органах місцевого самоврядування оклади за вищеназваним нормативним документом не встановлено, а тому слід послуговуватися по обліку Наказом №77 [3]. Однак при цьому в 2018 році для обчислення рівня посадового окладу таких працівників (наприклад, з 01.01.2018 р.) необхідно було застосовувати коефіцієнт 1,10125. Останній використовувався в комплексі з врахуванням окладу працівника 1 тарифного розряду. По-третє, попри традиційність підходів до розрахунку й обліку надбавок (за ранг, вислугу, високі досягнення тощо) певні особливості стосуються врахування використання іноземної мови. Насамперед, існують розбіжності у відсотках (10%, 15 % та 25%, відповідно, якщо використовувалася європейська, східна, в т.ч. угро-фінська, або африканська, або ж використовувалося 2 або більше іноземні мови). Крім того, така надбавка нараховується в період використання, а не щодо всього періоду діяльності працівника.

Література

1. Підвищено посадові оклади працівникам органів місцевого самоврядування [Електронний ресурс] // Платформа LIGA:ZAKON. – Режим доступу: <https://ligazakon.net/lawnews>.

2. Піонтківська І. Що не так з оплатою праці державних службовців і як це змінити / І. Піонтківська, О. Кашко / Українська правда, 7 серпня 2017 року.

3. Про умови оплати праці робітників, зайнятих обслуговуванням органів виконавчої влади, місцевого самоврядування та їх виконавчих органів, органів прокуратури, судів та інших органів : Наказ Міністерства праці України від 02.10.1996 р. №77 (зі змінами від 24.03.2017 р. №466).

**НАУКОВИЙ ДОРОБОК ЄВГЕНА МНИХА У РОЗВИТКУ ОБЛІКОВО-
АНАЛІТИЧНИХ НАУК**

Обліково-аналітичні науки в Україні розвиваються, насамперед, під впливом особистостей, серед яких Мних Євген Володимирович посідає достойно знакове місце. 28 квітня 2018 р. професорові Євгену Мниху мало виповнитись 70 років, вік який символізує наукову зрілість, коли досвідчений вчений готовий віддавати свій науковий досвід молодшим поколінням. Однак, чотири роки тому, 24 листопада 2014 р. життя Євгена Володимировича раптово обірвалось. З нагоди ювілейної дати настав час підсумків його плідної наукової праці. У науково-викладацькій діяльності Євгена Мниха можна виокремити два періоди: Львівський та Київський. Перший Львівський період – це час навчання і становлення професора Мниха Є. В. як вченого. Після закінчення середньої школи на Волині, Євген Мних навчається у Львівському державному університеті імені І. Франка на економічному факультеті. Закінчує аспірантуру і здобуває наукову ступінь кандидата економічних наук у 1975 р. Тема його дисертації: Шляхи підвищення використання паливно-енергетичних ресурсів західних областей України, поєднала світогляд молодого науковця-економіста з проблемами рідної землі, які актуальні й сьогодні, що і визначило вектор майбутніх досліджень та докторської дисертації. Але спочатку була стрімка кар'єра молодого вченого. Після захисту Євген Мних працював спочатку на кафедрі економіки промисловості Львівського університету (1975-1980), а потім на кафедрі наукових основ управління і праці (1980-1984 рр.). У 1984 році був обраний на посаду завідувача кафедри бухгалтерського обліку, фінансів і статистики. У 1980-84 рр. виконував обов'язки заступника декана економічного факультету. У викладацькій роботі та на займаних адміністративних посадах виділявся особливою педантичністю як за зовнішнім виглядом, так і під час викладання навчальних дисциплін. Профільному предмету – аналізу господарської діяльності – надавав максимальної науковості, чого і вимагав від студентів та колег. Новий етап Львівського періоду розпочинається з навчання у докторантурі Київського інституту народного господарства (1988-1991 рр.). Це був період розпаду СРСР, переоцінювання цінностей та відновлення незалежності України. Однак, незалежно від складної соціально-економічної ситуації, твердість характеру і

незламність духу науковця сприяли успішному захисту Євгена Мниха докторської дисертації під керівництвом професора Кузьмінського А.М. на тему *Методологія і організація економічного аналізу ефективності використання паливно-енергетичних ресурсів*, який відбувся у 1991 р. був завершальним етапом становлення Євгена Володимировича Мниха як вченого з обліково-аналітичних наук. Період докторантури відкрив для Євгена Мниха можливість більше спілкуватись з найбільш відомими вченими з обліково-аналітичних наук, окрім наукового консультанта, це були Микола Григорович Чумаченко, Василь Васильович Сопко, Андрій Федорович Палій та багато інших фахівців найвищого рівня. Наукове спілкування сприяло кінцевому визначенню і спеціалізації, орієнтованій на економічний аналіз та його подальше поглиблення у всіх напрямках діяльності суб'єктів господарювання. Повернення молодого доктора наук до Львова, єдиного на той час з обліково-аналітичних профілю, дозволяє відкрити аспірантуру і розширити діяльність Євгена Мниха серед молоді. Його запрошують у представницькі поїздки у країни Європи та США, де професор кафедри обліку, фінансів і статистики виступає з лекціями на проблеми економічного розвитку України. З 1993 р. по січень 2004 р. професор Мних Є.В. працює завідувачем кафедри обліку і аудиту Львівського університету. У цей період виходять навчальні посібники, а в 2003 р. фундаментальний підручник «Економічний аналіз». Під його керівництвом формується наукова школа не тільки на кафедрі обліку і аудиту ЛНУ ім. І. Франка, але й інших навчальних закладів м. Львова.

Від січня 2004 р. розпочинається новий Київський період життя і діяльності Євгена Володимировича, пов'язаний із запрошенням очолити кафедру фінансового аналізу і контролю Київського національного торговельно-економічного університету. Нові можливості столичного університету сприяли поширенню діяльності професора Мниха Є. у загальнонаціональному масштабі. Досліджує проблеми методології та організації обліково-аналітичних наук. Бере участь у створенні більш як 10 монографій і 10 підручників. Доводить свій власний доробок наукових праць до 250 публікацій. Засновник Львівської наукової школи, Євген Мних поширює свій вплив на університетський потенціал України. Підготував трьох докторів економічних наук, а своє успішне керівництво кандидатами наук доводить до 35 осіб. Був членом Методологічної ради з бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України. Член редколегій наукових журналів: «Бухгалтерський облік і аудит», «Баланс», «Все про бухгалтерський облік». За його активної ініціативи й участі було проведено близько 10 міжнародних конференцій та круглих столів, а обговорені на них ідеї продовжують розвиватись учнями професора Євгена Мниха.

Література

1. Мних Євген Володимирович / До 60-річчя з дня народження доктора економічних наук, професора, завідувача кафедри фінансового аналізу і контролю КНТЕУ. Ювілейний буклет, Київ – 2008 р.

УДК 657

Шевчук О.А.,

к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільського національного економічного університету

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЯК ІНСТРУМЕНТ ФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ПРИБУТКУ

Заходи з організації бухгалтерського обліку операцій з формування, розподілу та використання прибутку розглянемо в аспекті формування облікової політики, розробки підходів до побудови внутрішньої звітності як зв'язуючої ланки між обліковим та управлінським персоналом, а також окреслення повноважень облікового персоналу в частині організації бухгалтерського обліку.

Сьогодні при розробці облікової політики для оптимізації фінансових результатів та ефективного управління процесом формування прибутку необхідно в першу чергу визначити інформаційні потреби внутрішніх та зовнішніх користувачів бухгалтерської інформації. Відповідно до ідентифікованих інформаційних потреб в розрізі організаційної та методичної складових важливого значення набуває визначення елементів облікової політики, які мають вплив на фінансові результати діяльності.

При формуванні облікової політики або ж при зміні окремих її положень на наступний звітний період зацікавленим сторонам, що мають право впливу на процес управління підприємством, в частині методичного впливу на систему бухгалтерського обліку, необхідно вибрати той варіант, який з одного боку враховує інтереси підприємства, а з іншого не суперечить вимогам чинного законодавства, в т.ч. податкового. Це дозволяє говорити про необхідність розробки єдиної інтегрованої облікової політики, яка б забезпечувала єдність системи бухгалтерського обліку.

Для реалізації ефективного управління прибутком підприємства вагомим значенням набуває також розробка та затвердження формату представлення інформації, що генерується системою бухгалтерського обліку через облікові дані та показники звітності. Сьогодні інформаційні потреби управлінського персоналу, основним інформаційним ресурсом для якого, є внутрішня звітність,

не обмежуються лише інформацією про загальні обсяги діяльності, обсяги і структуру доходів і витрат, а й включають дані про фактори впливу на результативні показники. Такі дані повинні міститися у внутрішній звітності, пояснювальній записці до фінансової звітності та у нефінансових звітах суб'єкта господарювання. Основне призначення цих інформаційних показників в системі управління прибутком полягає в необхідності чіткого відслідковування факторів впливу на величину прибутку та напрями його розподілу для розробки (коректування) концепції розвитку підприємства, орієнтованої на зростання ринкової вартості його активів [1].

Для задоволення вище наведених запитів користувачів та забезпечення динамічності внутрішньої звітності, пропонуємо використовувати форматний підхід до її складання. Це дозволить удосконалити діючу практику формування внутрішньої звітності шляхом адаптації організаційних засад бухгалтерського обліку, орієнтованого на запити користувачів.

Відповідно, головним напрямом впровадження запропонованого підходу є розробка та затвердження форм внутрішньої звітності в затребуваних форматах та закріплення за відповідними посадовими особами повноважень з їх складання на надання адресатам у встановлені строки. Реалізація в практичній діяльності форматного підходу до внутрішньої звітності за запитами користувачів дозволяє забезпечити адресність звітності та її цільову установку, що сприяє підвищенню оперативності реагування управлінського персоналу на проблемні питання в діяльності шляхом скорочення часу на опрацювання звітних даних та прийняття рішень [2, с.208].

Запропонований форматний підхід також дозволяє управлінському персоналу прослідкувати зв'язок між обраною стратегією діяльності, результатами її впровадження та факторами впливу на них. Це сприятиме оперативному внесенню відповідних коректив, скороченню затрат часу на розробку, прийняття та реалізацію управлінських рішень. Врахування фактору відповідальності при складанні внутрішньої звітності у форматі запитів користувачів, що реалізується шляхом складання регулярних та спеціальних звітів в розрізі структурних підрозділів (центрів відповідальності, відповідальних осіб), дозволить ідентифікувати зв'язок «витрати (доходи) – відповідальна особа – фінансовий результат діяльності».

Таким чином для забезпечення інформаційних потреб власників бізнесу про результати господарської діяльності пропонуємо складати внутрішню інтегровану звітність. При розробці її формату вважаємо за доцільне включати інформацію про стратегічні показники, фактичні результати, аналіз виявлених відхилень та перспективи покращення результатів діяльності в наступних звітних періодах. Інтегрована звітність повинна надавати власникам

можливість оцінити ефективність роботи управлінського персоналу та майбутні перспективи розвитку бізнесу.

Література

1. Панченко І. А. Особливості складання фінансової звітності загального призначення після переходу на застосування МСФЗ/ І.А. Панченко, М.П. Городиський // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер. : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. -2014. Вип.1. – С. 211-224. [Електроний ресурс] Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2014_1_19

2. Шевчук О.А. Розвиток обліково-аналітичного відображення фінансової діяльності аграрних підприємств / О.А.Шевчук // Проблеми економіки Тернопільщини та інших територій України. Збірник праць. – Тернопіль: Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С.202-211.

УДК 657

Шигун М.М.,

д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування,

Мичак Н.О.,

аспірант кафедри обліку і оподаткування,

ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ПОТОЧНОГО ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ, УТРИМУВАНИХ ДЛЯ ПРОДАЖУ

Наявність у підприємств операцій з необоротними активами, утримуваними для продажу (далі – НАУП), обумовлює їх суттєвий вплив на фінансові показники діяльності, зміни у показниках балансу, визначення фінансового результату підприємства. Некоректно сформоване бухгалтерське проведення, неточно визначена вартість, невідповідність виду діяльності сутності здійснюваної операції можуть спричинити викривлення дійсної інформації про НАУП в обліку та звітності, наслідком чого є прийняття неефективних рішень.

На відміну від питань первинного та підсумкового обліку НАУП, яким увага практично не приділяється, проблеми їх поточного обліку висвітлюються у наукових працях ширше. Зокрема, питання обліку необоротних активів розглядали В.В. Бабич, М.І. Бондар, В.М. Диба, В.І. Єфіменко, М.В. Кужельний, Ю.А. Кузьмінський, Л.Г. Ловінська, О.А. Петрик, Г.В. Пчелинська, В.В. Сопко та ін. Окрему увагу питанням обліку основних

засобів та нематеріальних активів приділяли О.С. Кірей [3], Н.В. Артеменко та Н.В. Ширяєва [1, с. 94-99], О.С. Борисюк [2, с. 47-50], В.В. Кузьома [4, с. 1080-1083] та ін. Дослідження обліку НАУП представлені у працях таких авторів як О.Ф. Вареник, С.Ф. Голов, Л.В. Гнилицька, З.В. Задорожний, В.М. Костюченко, П.М. Кузьмович, О.В. Мойсеєва, С.В. Хома, В.Г. Швець та ін.

Метою представленого дослідження є актуалізація методичних аспектів поточного обліку НАУП та надання пропозицій щодо їх розвитку.

Поява в національній системі обліку субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» зумовила зміну порядку обліку продажу необоротних активів та обумовила прояв таких проблемних аспектів:

1) зміна назв і призначення субрахунків доходів та витрат від операції продажу створила розбіжності в думках науковців стосовно визначення виду діяльності, до якого належать такі доходи і витрати;

2) використання проведення Дт 286 Кт 10 «Основні засоби» для відображення як операції придбання необоротних активів для продажу, так і перекласифікації їх до групи утримуваних для продажу не є доречним для тих активів, які підприємство отримує (придбає) спеціально для виконання плану їх продажу;

3) труднощі викликає виокремлення інформації про суми доходів, витрат, дебіторської заборгованості, що утворюються у зв'язку з операціями з НАУП, оскільки їх облік ведеться узагальнено на субрахунках без належної деталізації;

4) науковці не надають достатньо уваги питанням обліку господарських операцій, які можуть виникати протягом періоду утримування активів для продажу, натомість акцентується увага на відображенні в обліку визнання НАУП, їх продажу та відмови від продажу;

5) відображення сум переоцінки НАУП на дату відмови від їх продажу на рахунках іншої діяльності та капіталу в дооцінках не є доцільним, оскільки ця дата є перехідною при поверненні активів до попереднього складу, на яку активи ще не вважаються необоротними;

6) коригування вартості НАУП на суму зносу на дату відмови від їх продажу містить невирішені питання, оскільки НАУП до цього моменту належать до поточних активів, які не підлягають амортизації;

7) діючі нормативні акти з обліку НАУП не у повній мірі розкривають питання визнання, оцінки, відображення в обліку та звітності таких операцій.

Для уникнення окремих суперечностей в методичних засадах обліку НАУП пропонуємо наступне:

1) доречно групувати інформацію про доходи, витрати, заборгованість за НАУП на окремих субрахунках, що б давало достатню аналітичну інформацію для прийняття рішень щодо таких активів;

2) при здійсненні переоцінки активів на дату відмови від продажу варто використовувати субрахунок 286, а не рахунок необоротних активів;

3) слід удосконалити положення нормативно-правових актів в частині регулювання операцій з визнання, оцінки, відображення в обліку та звітності НАУП.

Наведені пропозиції щодо уточнення окремих методичних засад обліку НАУП створюють належну основу для налагодження поточного обліку НАУП, здійснення контролю їх наявності та руху, підвищення достовірності інформації щодо операцій з НАУП, зростання ефективності здійснення таких операцій та покращення фінансових результатів діяльності, поліпшення поінформованості керівництва підприємства та зовнішніх користувачів щодо стану активів підприємства та його фінансових показників.

Література

1. Артеменко Н.В., Ширяєва Н.В. Нематеріальні активи: основи бухгалтерського обліку та оцінки // Вісник Харківського політехнічного інституту. – Харків, 2015. – № 25. – С. 94-99.

2. Борисюк О.С. Бухгалтерський облік основних засобів в умовах реформування податкового законодавства // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – Київ, 2011. – № 130. – С. 47-50.

3. Кірей О.С. Облік і контроль необоротних активів в системі управління машинобудівних підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : [спец.] 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Київський національний університет імені Тараса Шевченка. – Київ: МОН, молоді та спорту України, 2012. – 20 с.

4. Кузьома В.В. Проблемні аспекти та напрями удосконалення обліку основних засобів в аграрних підприємствах // Глобальні та національні проблеми економіки. – Миколаїв, 2015. – Вип. 4. – С. 1080-1083.

УДК 657

Яремко І.Й.,

д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку та аналізу
Національний університет «Львівська політехніка»

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ: СТАН І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

Наявність повної, об'єктивної та неупередженої інформації про результативність функціонування, фінансово-економічний стан і потенціал розвитку підприємства – базова основа ефективного корпоративного управління в сучасній глобальній економіці. У цьому контексті важливого

значення набула інформація, наведена у публічній звітності суб'єктами ринкової економіки, яка, крім відзначеного, розкриває за визначеними у сучасній практиці критеріями ефективність їхнього функціонування, інвестиційну привабливість, кредитоспроможність тощо. Вимоги користувачів є визначальними по відношенню до якісних характеристик інформації, оскільки саме для забезпечення потреб зовнішніх користувачів формується звітність, яка повинна володіти ознаками якості, сукупна характеристика якої є основним атрибутом публічної фінансової звітності корпорацій. Проте, «використання в якості інформаційного джерела традиційного пакету фінансової звітності в сучасних умовах розвитку світової економіки є недостатнім» [1, с.17].

Чисельні фактори теоретичного і практичного рівня дають підстави стверджувати про необхідність розробки сучасних теорій бухгалтерської звітності, які дадуть змогу пояснити причини і обґрунтувати впровадження нових типів і видів звітності в облікову практику сучасних компаній в умовах глобалізації та постіндустріалізації економіки. Теоретиками і практиками загалом визнається, що формулювання нового формату інституційного середовища, коригування змісту формальних та неформальних інститутів потребують суттєвої адаптації до цих змін фінансової звітності як важливої складової інформаційно-аналітичного інструментарію управління і регулювання фінансово-економічних процесів. Ураховуючи наведене у світогосподарській практиці і, відповідно, в наукових розробках пропонуються чисельні напрямки і концепції розвитку існуючої теорії фінансової звітності; в науковій літературі та аналітичних оглядах наводиться аналіз її нових типів, видів та форматів представлення в практичній діяльності окремих компаній,

Спрямованість такої адаптації науковці розглядають в різних ракурсах, зокрема через доведення інформації в публічній звітності про балансову вартість підприємства до його ринкової оцінки: «основними вимогами до зміни концептуально-методологічних засад обліково-звітної системи розглядає наближення балансової вартості суб'єкта ринкової економіки до його ринкової оцінки, забезпечення можливостей оцінювання ефективності його функціонування за критерієм створеної вартості» [2, с.24]. Такий магістральний напрям адаптації сучасного формату фінансової звітності для потреб внутрішньо корпоративного управління ринків капіталів та інвестицій є домінуючим: «відображення показників вартості у фінансовій звітності перетворює її на важливе джерело інформації для аналізу механізмів управління власним капіталом, оцінки ефективності використання інвестованих ресурсів, визначення рівня одержаної доданої вартості на вкладений капітал, що становить основний інтерес для акціонерів підприємства та його потенційних інвесторів» [1, с.266].

Для таких цілей пропонується використання методів нормалізації і трансформації бухгалтерської звітності. Проте перший не забезпечує врахування окремих генеруючих активів, які можуть мати значний вплив на формування грошових потоків та ринкової вартості підприємства, а другий, що передбачає коригування даних для приведення облікової інформації до єдиних стандартів, містить у собі певну невизначеність – декласифікація статей звітності й внесення у ній коригувань є можливим засобом приведення звітності до вимог IFRS / US GAAP / IAS, але загальноприйнятого стандарту переведення звітності підприємства для відображення його вартісного стану на ринках капіталу та інвестицій не розроблено.

Формування адаптивної для умов постіндустріальної економіки публічної звітності транснаціональних і суспільно значимих національних корпорацій науковці також розглядають через можливості розвитку існуючих принципів і підходів до складання фінансової звітності, зокрема в доповненні її традиційних форм додатковими показниками фінансового і нефінансового характеру про фактори, що впливають на інформаційне розкриття вартості підприємства. Тому, «нова філософія оцінки результатів діяльності сучасних компаній спрямовується на інтеграцію фінансових і нефінансових показників для надання інформації щодо всіх ресурсів, які сприяють отриманню економічних вигод» [3, с.103].

Незважаючи на теоретичну обґрунтованість науковцями різноманітного формату і конфігурації показників, обґрунтування можливостей поєднання формалізованих і неформалізованих показників, методичний арсенал щодо їх афірмації до теперішнього часу не розроблений навіть в теоретизованому плані. Наведені проблеми щодо можливих шляхів адаптації традиційного (стандартизованого) формату фінансової звітності у сучасні вартісні критерії, а також існуючі гострі потреби практики у нового типу формалізованих показниках фінансової звітності актуалізують дослідження у напрямку розробки адекватної для сучасної економіки публічної фінансової звітності корпорацій.

Література

1. Корягін М.В. Бухгалтерський облік у системі управління вартістю підприємства: теоретико-методологічні концепції: монографія / М.В.Корягін. – Львів: ЛКА, 2012. – 380 с.
2. Пилипенко Л.М. Розвиток концепцій побудови системи публічної звітності корпорацій в умовах постіндустріальної економіки: монографія / Л.М. Пилипенко. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2016. – 336 с.
3. Кучеренко Т. Генезис функції і концепцій фінансової звітності в системі управління / Т. Кучеренко // Вісник ТНЕУ, 20889. – №3. – С. 94-104.

Грицишин А.В.,
аспірант кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет

СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ОСНОВНЕ ІНФОРМАЦІЙНЕ ДЖЕРЕЛО УПРАВЛІННЯ ЛОГІСТИЧНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА

Глобальний характер сучасної економіки створює позитивний вплив на динаміку розвитку логістичної діяльності. Але в умовах цінової конкуренції необхідні вживання заходів для підвищення рівня ефективності її діяльності, зокрема в галузі транспортування, зберігання та управління потоком інформації, тобто в системах матеріально-інформаційної логістики.

Ефективність будь-якої системи управління значною мірою залежить від якості надання інформації. У сучасних ринкових відносинах, вирішальним елементом для виміру коефіцієнта ефективності економіки є інформація, а не запаси. Інформаційна підтримка управління логістикою це цілеспрямований збір та обробка необхідної інформації для забезпечення управління логістичною діяльністю підприємства. Система бухгалтерського обліку відіграє провідну роль, оскільки це не тільки джерело інформації про фінансовий і майновий стан, а також результати діяльності підприємства. Дозволяє керівникам своєчасно, оперативно і вчасно отримувати систематичну інформацію про більшість видів економічної діяльності підприємства, зокрема логістики на всіх етапах виробництва.

Для кожного з видів логістики (запасів, виробництва, реалізації, складування, транспортування тощо) залежно від стадії технологічного процесу визначаються організація та методи обліку операцій, пов'язані з такими процесами. На кожному етапі логістичного процесу значні міри використовується як оперативна, так і систематична інформація, переважно бухгалтерська та аналітична [1, 2].

Таким чином, облік узгоджено і систематично супроводжує логістичний процес, формуючи систему своєї інформації в програмному забезпеченні. Взаємозв'язок бухгалтерської та матеріально-технічної інформації з даним логічним ланцюгом дозволяє збирати та аналізувати все, що вам потрібно і пов'язано з підприємством для забезпечення безперервності логістичних процесів, а також дозволяє керівництву адекватно реагувати на різноманітні ринкові потреби. Особливості кожного виду логістики та їх взаємозв'язок з

обліком на етапах технологічного процесу, пов'язані з діловими операціями на підприємстві, представлені в табл. 1.

Таблиця 1

Сформована в системі господарського обліку інформація, яку використовують в інформаційному забезпеченні управління логістичною діяльністю

Вид логістики	Бухгалтерська інформація для здійснення логістичних операцій
Логістика запасів і складська логістика	Вартість запасів та їх залишки на складах, перелік матеріально відповідальних осіб, вартість браку, дані про внутрішні переміщеннями запасів та інвентаризацію тощо.
Збутова логістика	Обсяги реалізованої продукції (в натуральних та кількісних вимірниках), дані про повернення продукції, тари чи упаковки, стан розрахунків за реалізовану продукцію тощо.
Транспортна логістика	Витрати палива, обсяги затрачання запчастин та експлуатаційних матеріалів, митні платежі, витрати на вантажно-розвантажувальні роботи, страхування вантажу, вартість транспортних послуг тощо.

Отже, система обліку тісно пов'язана з кожним типом логістики. Тому підприємствам потрібно створити єдиний інформаційний простір, тобто єдину базу даних, яка допоможе усунути їй дублювання операцій та покращити обробку інформації для забезпечення нею відповідних користувачів, що призведе до прийняття оптимальних та необхідних управлінських рішень.

Література

1. Гусак Л. В. Класифікація логістики як основа формування інформаційного потоку облікового типу / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/5311/1/72.pdf>;

2. Баришева Н.В., Ніколаєва О.Г. Інформаційно-аналітична система підтримки прийняття рішень з логістичного управління прямими та зворотними потоками підприємства / [Електронний ресурс].- Режим доступу до статті: http://business-inform.net/pdf/2011/6_0/139_142.pdf.

СЕКЦІЯ 2

ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНИЙ КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ В УМОВАХ РИНКУ

УДК 657.631.8

Андрощук І.І.,

к.е.н., доцент кафедри аудиту та оподаткування,
Центральноукраїнський національний технічний університет

СТРУКТУРА СТРАТЕГІЇ ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI, ІНШИХ НІЖ АУДИТ ЧИ ОГЛЯД ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, є важливою складовою послуг, які регламентовані Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [1; 2] (далі – Міжнародні стандарти). На фоні скорочення загального ринку аудиторських послуг відбувається суттєве зменшення саме інших завдань з надання впевненості. Питанням організації і методики виконання таких завдань з урахуванням вимог Міжнародних стандартів приділяється недостатня увага, а відсутність методичних рекомендацій змушує суб'єктів аудиторських діяльності з обережністю підходити до прийняття таких завдань.

Так, в Міжнародних стандартах завдань з надання впевненості міститься лише приклад основних питань, які повинні бути відображені в загальній стратегії та плані аудиту, отже, відкритими залишаються питання стосовно форми їх подання та змісту.

Розробка документів з планування та їх виконання є відповідальністю аудитора. Розробка стандартних форм загальної стратегії виконання різних видів завдань з надання впевненості в залежності від предмету перевірки, які будуть відповідним чином дороблятися для відповідності умовам конкретного завдання, дозволить підвищити якість роботи аудитора та якість самого процесу виконання завдань з надання впевненості.

Використовуючи розробки вітчизняних науковців та вимоги Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості, можна запропонувати наступну структуру для загальної стратегії:

Розділ I. Характеристика завдання. Заповнюватися цей розділ повинен на

початку основної стадії виконання завдання і включати інформацію про загальні питання організації процесу аудиту: умови та характеристики завдання; характеристики предмету перевірки та ідентифіковані критерії; цілі подання інформації, яка виступає в якості предмета завдання, цілі надання висновку з надання впевненості, строки перевірки; ідентифікацію потенційних користувачів; встановлення та оцінку відповідності кількісних рівнів суттєвості (якщо доречно) та розгляду якісних чинників суттєвості; розгляд компонентів ризику завдання з надання впевненості; процес виконання завдання та можливі джерела доказів; розгляд важливих чинників, що з точки зору професійного судження аудитора визначають головні напрями зусиль групи з завдання; персонал та вимоги щодо необхідного досвіду, зокрема характер та ступінь участі експертів; процес управління та нагляду за виконанням завдання.

Розділ II. Стратегія отримання розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи ризики того, що інформація про предмет перевірки може бути суттєво викривленою. Цей розділ стратегії повинен містити інформацію про процедури отримання розуміння предмету перевірки та інших обставин завдання, що залежно від предмета перевірки може включати розуміння внутрішнього контролю. Заповнюватися цей розділ повинен також на початку основної стадії виконання завдання.

Розділ III. Стратегія оцінки ризиків можливості суттєвого викривлення інформації про предмет перевірки. Заповнюватися цей розділ повинен після отримання розуміння аудитором суб'єкта господарювання.

Розділ IV. Стратегія виконання загальних дій у відповідь на оцінені ризики. Розділ повинен містити основні рішення стосовно обсягу та часу виконання загальних дій для вирішення проблеми оцінених ризиків суттєвого викривлення з метою отримання в подальшому більш переконливих доказів, а також визначати прийнятний підхід до розробки та виконання подальших процедур в залежності від їх мети (підхід по суті, комбінований підхід).

Розділ V. Стратегія виконання подальших процедур. Розділ повинен містити основні рішення стосовно характеру аудиторських процедур відповідно до їх типу (перевірка, спостереження, підтвердження, перерахунок, повторне виконання, аналітичні процедури та запити), визначати час аудиторських процедур та обсяг аудиторських процедур.

Розділ VI. Стратегія оцінки відповідності та достатності доказів. Розділ повинен містити рішення стосовно характеру та часу процедур визначення прийнятності оцінки ризиків суттєвого викривлення, оцінки інформації, яка значно відрізняється від інформації, на якій ґрунтувалася оцінка ризиків, стосовно характеру та часу додаткових процедур, якщо було прийнято рішення, що аудитор не отримав достатніх та прийнятних доказів.

Розділ VII. Стратегія формування думки та вибору виду звіту. Даний розділ повинен містити опис процедур узагальнення результатів виконання завдання, їх оцінки на предмет співвідношення із встановленим рівнем суттєвості, формування звіту із надання впевненості, підготовки пропозицій і ознайомлення з ними відповідальної сторони та визначених користувачів.

Отже, розробка загальної стратегії є послідовним процесом, який складається з певних етапів, рішення на кожному з яких може бути прийнято залежно від фактичних результатів, отриманих на попередніх етапах.

Подальші дослідження повинні здійснюватися окремо для кожного обраного об'єкту з урахуванням інтересів існуючих та потенційних користувачів звіту з надання впевненості, а також існування дійсно реальної потреби у виконанні саме завдання з надання впевненості.

Література

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 1, видання 2015 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf.

2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 2, видання 2015 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_2_all.pdf.

УДК 657.633

Воронко Р. М.,

д. е. н., доцент, професор кафедри аудиту, аналізу та оподаткування,

Воронко О. С.,

к. е. н., доцент кафедри аудиту, аналізу та оподаткування,

Львівський торговельно-економічний університет

ОСНОВНІ ІНСТРУМЕНТИ КОНТРОЛЮ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

Внутрішній контроль, будучи однією з функцій управління, встановлює відповідність фактичних показників визначеним параметрам господарської діяльності. Виявлені при цьому відхилення аналізують з точки зору причин їх виникнення, ступеня впливу на результати діяльності, що формує потрібну інформаційну базу для прийняття управлінських рішень.

Загалом, природа та зміст управлінського рішення достатньо глибоко досліджені в науковій літературі [1, 2, 3], на противагу контрольним механізмам забезпечення їх надійності. Такі механізми доцільно вибудовувати з

урахуванням структури внутрішнього контролю COSO (середовище контролю, оцінка ризиків, контрольні процедури, інформаційні системи, моніторинг засобів контролю) та за стадіями процесу підготовки, прийняття і реалізації управлінського рішення (табл. 1).

Таблиця 1

Основні інструменти контролю управлінських рішень

Елементи структури внутрішнього контролю	Стадії процесу проходження управлінських рішень		
	Стадія підготовки рішення	Стадія прийняття рішення	Стадія реалізації рішення
Середовище контролю	Призначення осіб, відповідальних за прийняття рішення. Формування робочих груп, проектних команд, комітетів. Призначення уповноважених контролерів (аудиторів)	Організаційна підготовка, інформаційне та матеріально-технічне забезпечення прийняття управлінського рішення. Забезпечення роботи уповноважених контролерів (аудиторів)	Організаційна підготовка, інформаційне та матеріально-технічне забезпечення реалізації управлінського рішення. Розгляд звітів уповноважених контролерів (аудиторів)
Оцінка ризиків	Оцінка стратегічних ризиків підприємства та ризиків середовища. Попередня оцінка ризиків прийняття управлінського рішення	Оцінка ризиків діяльності та ризиків дисменеджменту. Перегляд попередньої оцінки прийняття управлінського рішення	Оцінка ризиків реалізації управлінського рішення протягом його впровадження і постфактум
Контрольні процедури	Контроль наявності та повноти внутрішніх стандартів, положень, регламентів, нормативів. Контроль компетенцій та професійних навичок потенційних виконавців. Контроль наявності необхідних ресурсів та резервів	Контроль дотримання критеріїв вироблення управлінських рішень (на відповідність чинному законодавству, внутрішнім стандартам, положенням, регламентам, нормативам). Контроль дотримання процедури прийняття рішення	Контроль забезпечення виконавців необхідними ресурсами, правами і повноваженнями. Контроль відхилень фактичних результатів від запланованих. Контроль результатів діяльності за прийнятими рішеннями
Інформаційні системи	Контроль вхідної інформації, перспективний аналіз	Контроль проміжної інформації, оперативний аналіз	Контроль підсумкової інформації, статистичний (ретроспективний) аналіз
Моніторинг	Періодичний огляд функціонування системи контролю управлінських рішень. Вибірковий пост-аудит реалізованих управлінських рішень		

На стадії підготовки управлінського рішення основна увага приділяється належному забезпеченню цього процесу. Для цього формується відповідне середовище контролю (призначаються відповідальні особи, формуються робочі групи, команди та комітети), оцінюються можливі ризики (насамперед, пов'язані із середовищем підприємства, зовнішнім і внутрішнім), виконуються контрольні процедури щодо наявного нормативного та ресурсного

забезпечення, оглядаються компетенції потенційних виконавців. Аналіз даних має, переважно, перспективний характер з метою вироблення найбільш вірогідних сценаріїв (варіантів) прийняття рішення.

Стадія прийняття управлінського рішення вимагає належного забезпечення роботи контролерів (аудиторів) та виконання низки контрольних процедур «на відповідність» (законодавству, різноманітним стандартам, нормам, положенням, регламентам). Важливим є також забезпечення відповідної процедури прийняття рішення, особливо за умови розбіжності думок чи конфлікту інтересів учасників процесу. Контролери (аудитори) повинні здійснювати оперативний аналіз інформації і своєчасно інформувати осіб, відповідальних за прийняття рішень, про виявлені порушення чи недоліки.

На стадії реалізації управлінського рішення дії контролерів (аудиторів) спрямовуються як на дослідження господарських операцій та пов'язаних з ними ресурсів, так і на отримані фактичні результати та їх відхилення від запланованих чи нормативних значень. Важливо якісно перевірити підсумкову інформацію про діяльність підприємства, що міститься у фінансовій та управлінській звітності, провести статистичний (ретроспективний) аналіз і дати керівництву підприємства зворотний зв'язок щодо показників результативності впровадженого управлінського рішення.

Запропоновані механізми контролю управлінських рішень дозволяють оптимізувати співвідношення вигід і затрат та обґрунтувати застосування доречних контрольних процедур. Контроль, як функція управління, повинен бути не лише результативним, тобто досягати поставлених перед ним цілей, але й ефективним, що передбачає оптимізацію витрат на його проведення та досягнення фінансової «окупності» контрольних заходів, які плануються і виконуються на підприємстві. Це не лише сприятиме покращенню фінансових результатів діяльності підприємства, але й позитивно впливатиме на рівень інформаційної невизначеності при прийнятті управлінських рішень.

Література

1. Бутко М. П. Моделювання інформаційного забезпечення в процесі прийняття управлінського рішення / М. П. Бутко, О. І. Волот // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 10 (125). – С. 3-7.

2. Квасницька Р. С. Сучасні наукові підходи до трактування поняття «управлінське рішення» / Р. С. Квасницька // Інноваційна економіка. – 2012. – № 4 (30). – С. 69-71.

3. Schleifer L. F. The internal auditor and the critical thinking process / L. F. Schleifer, M. B. Greenawalt // Managerial Auditing Journal. – 1996. – No. 11. – P. 5-13.

Гордієнко Л. П.,
к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

ОРГАНІЗАЦІЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НЕЗАВЕРШЕНОГО ВИРОБНИЦТВА

Ринкові відносини в економіці та науково-технічний прогрес надзвичайно прискорили темпи впровадження у соціально-економічне життя останніх досягнень у сфері інформаційних систем. В наш час без комп'ютерної техніки та програмного забезпечення не може функціонувати жодне, навіть, найменше виробниче підприємство.

Усі промислові підприємства прагнуть досягти максимальної ефективності у своїй діяльності. Однак, з розвитком діяльності виробничих підприємств та збільшенням масштабності їх діяльності, а також зі збільшенням територіального розподілу адміністративних, виробничих, торгових і складських підрозділів помітно збільшуються матеріальні, фінансові та інформаційні потоки, що спричиняє збільшення навантаження на працівників у частині збору, нагромадження й обробки необхідної інформації та оформлення результатів аналізу їх діяльності.

Проблеми і перспективи розвитку інформаційного забезпечення процесу контролю витрат все частіше розглядаються у сучасній науковій літературі. Питання інформаційного забезпечення та формування якісної інформації для управління, в тому числі і контролю, розкриваються в роботах вітчизняних та зарубіжних науковців. Необхідно підкреслити, що у сучасній концепції організації інформаційних систем у різних предметних сферах виокремлюють дві її частини: забезпечувальну і функціональну підсистеми. Склад функціональної підсистеми залежить від ухвалені організаційної структуризації управлінських робіт, групування задач управління. Забезпечувальна частина інформаційних систем охоплює підсистеми, що реалізують технологію автоматизованого оброблення інформації. Склад цих підсистем однорідний у різних інформаційних системах і відповідно до Державного стандарту системи оброблення інформації який охоплює: інформаційне, технічне, програмне, математичне, організаційне, правове забезпечення.

Інформаційне забезпечення у значній мірі характеризує інтелект системи, оскільки містить всю використовувану інформацію, оперує нею та здійснює

інформаційний обмін всередині і зовні інформаційної системи. До інформаційного забезпечення в системах управління висуваються серйозні вимоги. Інформація має бути достовірною, своєчасною, постійно оновлюваною, представленою в зручній для користувача формі, доступною користувачу і повною. Неповнота інформації часто є причиною ухвалення нерациональних та несвоєчасних управлінських рішень. Основний ефект інформаційної системи в напрямку вдосконалення управління досягається за рахунок автоматизації інформаційних процесів і покращення управлінських рішень. Слід зазначити, що загалом у автоматизованих системах управління (АСУ) поняття «інформаційне забезпечення» подається як динамічна система одержання, оцінки, зберігання та переробки даних, створена з метою вироблення управлінських рішень. При цьому інформаційне забезпечення розглядають і як процес забезпечення інформацією, і як сукупність форм документів, нормативної бази та реалізованих рішень щодо обсягів, розміщення і форм існування інформації, яка використовується в інформаційній системі (ІС) у процесі її функціонування.

Обробка інформації в автоматизованих системах управління для використання у контрольному процесі включає алгоритмізацію та постановку задач, які мають бути компетенцією контролера; розв'язання задач і видавання обробленої інформації для доказу недоліків у господарській діяльності, узагальнення висновків; розробку рекомендацій до усунення недоліків, виявлених внутрішньогосподарським контролем. В зв'язку з цим, контролер повинен глибоко вивчити та розуміти інформаційне забезпечення автоматизованих систем обробки обліково-аналітичної інформації підприємства і його специфіку виробництва.

Організаційно-управлінське інформаційне забезпечення господарського контролю витрат незавершеного виробництва складається з структури контрольованого підприємства, його юридично-правової, госпрозрахункової самостійності й організаційно-розпорядчих документів, затверджених вищестоящою організацією, а також включає накази, розпорядження, службові листування з питань виробничої та фінансово-господарської діяльності. Фактографічне інформаційне забезпечення господарського облікового контролю витрат незавершеного виробництва охоплює сукупність даних економічного характеру про факти (операції), які дійсно відбулися у виробничій і фінансово-господарській діяльності, відображені в первинних документах, облікових реєстрах бухгалтерського, статистичного та оперативного обліку, а також у звітності про діяльність контрольованого підприємства.

Необхідно підкреслити, що дослідження саме фактографічної інформації підпорядковано основній меті контрольного процесу – виявлення та усунення недоліків у господарській діяльності підприємств, розробці і впровадженню раціональних методів господарювання.

Зауважимо, що організація інформаційного забезпечення ведеться паралельно з програмним забезпеченням та інформаційною технологією, з орієнтацією на кінцевого користувача. Отже, система організації інформаційного забезпечення ухвалення рішень контролю витрат саме незавершеного виробництва передбачає створення єдиного інформаційного фонду, систематизацію та уніфікацію показників і документів, розроблення засобів формалізованого опису облікових даних.

Контроль витрат незавершеного виробництва суб'єкта господарювання дозволяє вирішити такі завдання як: збереження матеріальних цінностей у виробництві; запобігання втрат і псування матеріалів і напівфабрикатів; своєчасність включення витрат виробництва в собівартість продукції.

УДК 658.5

Давиденко Н.М.,

д.е.н., професор, завідувач кафедри фінансів,

Слесар В.М.,

студент 2 с.т. курсу економічного факультету,

Національний університет біоресурсів і природокористування України

СИСТЕМА ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ

Формування ефективної системи фінансово-економічного контролю в умовах трансформації національної економіки здатне забезпечити законність фінансової діяльності держави та оцінити її ефективність та доцільність. В умовах існування ринкових відносин найбільш доцільним є оптимальне поєднання ринкових регуляторів економіки з належно організованим управлінням національною економікою. Відсутність системного підходу до вирішення дискусійних питань підтверджує, що в сучасних умовах немає дієвого управлінського впливу держави на економічні процеси. Необхідність здійснення цілісного фінансово-економічного контролю економіки в Україні потребує розробки відповідної моделі.

Проте недостатньо уваги приділяється питанням фінансово-економічного контролю в умовах загального занепаду та розбалансованості економіки.

Актуального значення набуває фінансово-економічний контроль, як основний чинник забезпечення законної і ефективної діяльності суб'єктів господарювання шляхом дієвого управління.

Управління підприємствами та контроль за їх діяльністю в літературних джерелах розглядається як процес безперервних взаємопов'язаних дій [1, с.11]. Такі дії представляють собою функції управління, які в свою чергу також являються процесами, котрі складаються з комплексу взаємопов'язаних дій.

Дослідження цих питань вітчизняними та зарубіжними авторами стали предметом наукових дискусій, які тривають до цього часу. Різними авторами розглядається комплекс загальних функцій [2, с.12], які поділяються за стадіями на: планування, організацію, регулювання і координацію, мотивацію, облік і контроль.

Також детально досліджуються науковцями та менеджерами і такі специфічні функції, як лінійне керівництво, підготовка виробництва (технологічна, технічна і економічна), бухгалтерський облік, матеріально-технічне забезпечення, реалізація продукції, кадрові питання.

Як загальні, так і специфічні функції та складові прикладних економічних наук передбачають для здійснення контрольних дій використання облікової інформації. Облік залишається основою для прийняття управлінських рішень і контролю діяльності суб'єктів господарювання та набуває нового значення з появою в міжнародній практиці поняття фінансового контролінгу.

На даному етапі контролінг виділився в окрему науку з притаманними їй інструментами та методами, що використовуються на підприємствах як складові фінансового контролінгу. Ряд питань, пов'язаних з фінансово-економічним контролем діяльності підприємств, дозволяє вирішити застосування економіко-математичних моделей фінансового контролінгу, які базуються на використанні інформації бухгалтерської звітності.

Для оцінки і контролю фінансового стану використовуються дескриптивні моделі. Прогнозування доходів підприємств та їх майбутнього фінансового стану відображають предикативні моделі. Порівняти фактичні результати діяльності підприємств з очікуваними дозволяють нормативні моделі, які в свою чергу використовуються переважно в фінансовому аналізі і контролі для управління витратами.

Крім згаданих моделей має інтерес для дослідження проблемних питань фінансово-економічного контролю моделювання за допомогою ряду економетричних методів, зокрема: багатофакторних регресійних моделей, симулятивних систем регресійних рівнянь, ARIMA-моделей, VAR та ECM моделей (моделі коригування помилок). Але варто зауважити, що при широкому застосуванні економетричних моделей в світовому масштабі, в

Україні їх застосування обмежене через виникнення складностей, пов'язаних з якісною статистичною інформацією.

Викликає інтерес і фінансове моделювання, яке також глибоко досліджене зарубіжними науковцями. Одним з його напрямків є моделювання фінансової звітності та фінансових показників, дозволяючим використовувати результати моделювання не лише для цілей управління, а й для контролю.

Для прийняття ефективних управлінських рішень та дієвого фінансово-економічного контролю доцільно використовувати не лише спеціальні методи і інструменти, а й моделі прийняття управлінських рішень. Враховуючи потреби контролю за діяльністю підприємств варто акцентувати увагу на моделях, які враховують ризики (метод незворотніх витрат) та є важливим етапом визначення майбутньої стратегії підприємства.

Література

1. Івахненко С.В., Мелих О.В. Фінансовий контролінг та інформаційні технології / С.В. Івахненко, О.В. Мелих. – К. : Знання, 2009, – 319 с.
2. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи : навч. вид. / С.В. Івахненко. – Ж. : АСА, 2001. –416 с.
3. Финансовое моделирование и принятие решения //consulting.ru/main/ias/texts/m6/064_acca.html.

УДК 657

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

КАТЕГОРІЯ СУТТЄВІСТЬ В КОНТЕКСТІ АДАПТАЦІЇ ДО МСФЗ

Категорія суттєвості органічно ввійшла у вітчизняний облік разом з поняттям «облікової політики», яка визначає ймовірний і оціночний характер бухгалтерської інформації та вимагає визначення «допустимої похибки», іншими словами суттєвості. Або, кажучи інакше, межі помилки бухгалтерської звітності, починаючи з якої кваліфікований користувач з великим ступенем вірогідності перестане, на її основі, робити правильні висновки.

Суттєвість по праву можна визначити «наріжним каменем» або центральною категорією облікової політики і професійного судження. Не визнана ані допусками, ані вимогами, вона зачіпає кожний факт господарського життя, відображення або представлення якого потребує прийняття рішення зі

стратегії і тактики обліку. Якщо принципи-допуски та принципи-вимоги накладають на облікову політику різні обмеження, визначаючи межі її застосування, то від суттєвості, навпаки, безпосередньо залежить вибір оптимального варіанту з множини альтернатив.

Початково суттєвість розглядалась стосовно до об'єкта бухгалтерського спостереження (рис. 1) з врахуванням, як його вартості, так і часу функціонування (терміном корисного використання). Вартісна межа встановлюється у визначеній законодавством сумі (наприклад для поділу засобів праці на основні та малоцінні вартісна межа становить 6000 грн. без врахування податку на додану вартість) або у відсотках до статей бухгалтерської звітності (наприклад, згідно ст. 2.20 «Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства» [1]). Тимчасово межа, як правило, визначається фінансовим роком (операційним циклом або 12 місяцями).

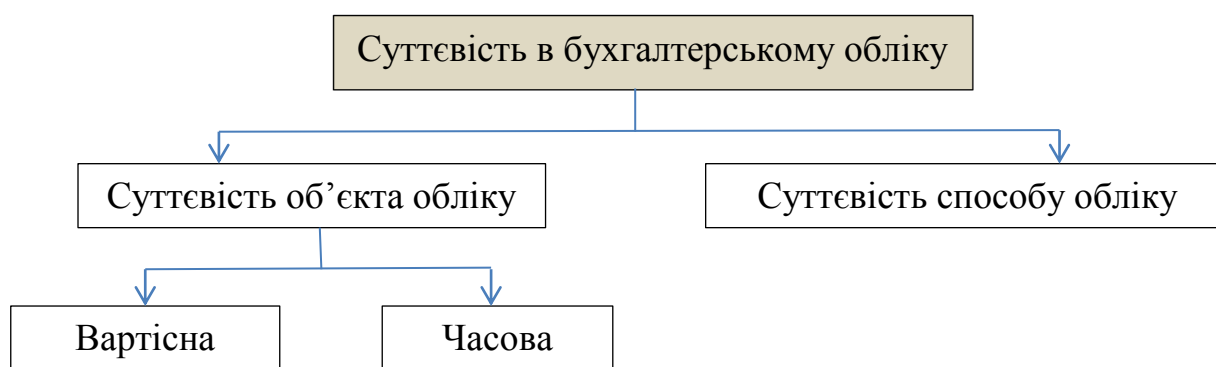


Рис. 1. Класифікація суттєвості

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) визначають «суттєвість для виконання аудиторських процедур (Performance materiality) – сума або суми, визначені аудитором на рівні, нижчому від суттєвості для фінансової звітності в цілому, для того, щоб знизити до прийнятно низького рівня ймовірність того, що сукупність не виправлених і не виявлених викривлень перевищить розмір суттєвості для фінансової звітності в цілому» [2, с. 346].

Вивчення положень МСА дозволяє зробити висновок, що при проведенні аудиту, можна диференціювати вартісні показники суттєвості за видами статей фінансової звітності: менший рівень суттєвості відповідає точно визначеним статтям, більший – оціночним.

Наступним кроком є визнання того факту, що суттєвими або несуттєвими можуть бути не тільки об'єкти обліку, але і способи його ведення, тобто використовувані підприємством методичні прийоми формування фінансової звітності. На наш погляд, суттєвими необхідно визначити способи ведення бухгалтерського обліку, без знань про застосування яких зацікавленими

користувачами бухгалтерської звітності, неможлива достовірна оцінка фінансового стану, руху грошових коштів або фінансових результатів діяльності.

В кінцевому підсумку, вирішальним фактором в розумінні поняття суттєвості є визнання факту наявності не тільки кількісної, але і якісної сторони, в основі якої – професійне судження облікового працівника або аудитора. Саме такий підхід використано в затверджених наказом Мінфіну від 27.06.2013р. №635 «Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства», яким визначено, що: «Кількісні критерії і якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності визначаються керівництвом підприємства, якщо такі критерії не встановлені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими нормативно-правовими актами, виходячи з потреб користувачів такої інформації» [1] та наведено відсоткове співвідношення до обраної бази (статей звітності).

Зазначення вказаних відсоткових співвідношень в наказі про облікову політику, на нашу думку, не є доцільним, так як наказ видається на майбутній фінансовий рік, а рівень суттєвості залежить від професійного судження бухгалтера і може бути визначений в кожному конкретному випадку тільки після закінчення звітного періоду при формуванні показників фінансової звітності, тобто якісна сторона суттєвості, реалізована шляхом професійного судження, повинна знайти своє відображення в пояснювальній записці до річного звіту. Визначити її наперед в наказі про облікову політику теоретично можливо і юридично правомірно, але навряд чи виправдано.

Література

1. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства обліку [Електронний документ]. – Режим доступу: <https://dtk.com.ua/show/2cid010244.html>.

2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Електронний документ]. – Режим доступу: apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_1_2015.pdf.

Коротаев С.Л.,

д. э. н., профессор, профессор кафедры
бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства,
Белорусский государственный экономический
университет (г. Минск, Беларусь),

Немеровец А.В.,

директор аудиторской компании ООО «АудитИнком» (г. Минск, Беларусь)

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ АУДИТА В БЕЛАРУСИ

В 2013 году в Беларуси была принята новая редакция Закона «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон) [1], введение которой обусловило:

- падение (более чем на треть) количества аудиторских организаций (в 2013 – 139, в 2016 – 82);

- падение объемов обязательного аудита и объемов аудита в целом (в 2013 было проаудировано 5500 субъектов, в 2016 – 4523), демпинг стоимости аудиторских услуг, значительное ухудшение их качества;

- увеличение в связи с падением объемов аудита объемов оказанных профессиональных и иных аудиторских услуг (с 40 % в 2013 до 47 % в 2016) [2, 3];

- увеличение количества организаций, обязанных подтверждать достоверность консолидированной и индивидуальной отчетности, составленной в формате МСФО.

В целом, при некотором упорядочении вопросов, связанных с осуществлением аудиторской деятельности, по принципиальным аспектам, характеризующим эффективность этой деятельности, принятие Закона принесло больше минусов, чем плюсов. Не случайно уже в текущем году на рассмотрение Парламента будут вынесены новые изменения и дополнения в Закон.

Анализ ситуации, сложившейся в сфере аудита, позволяет сделать следующие выводы и предложения:

1. Значительная часть рынка аудиторских услуг Беларуси, прежде всего обязательного аудита общественно значимых организаций, обслуживается компаниями, входящими в международные сети. Так, по итогам рейтинга за 2016 год по объему выручки «международники» занимают первые семь мест из 36 компаний, участвовавших в рейтинге. На эти компании приходится около 60 % объема оказанных аудиторских и профессиональных услуг [4].

2. Результаты обязательного аудита отчетности, составленной в формате МСФО, в подавляющем большинстве случаев являются невостребованными – как самими заказчиками, так и потенциальными зарубежными инвесторами, что объясняется недостаточной инвестиционной привлекательностью ведения бизнеса в Беларуси. При этом аудируемые субъекты несут существенные затраты, обусловленные необходимостью проведения аудита отчетности, составленной в формате МСФО, поскольку такие работы, как показывает анализ, существенно (в разы) дороже, чем аудит отчетности, проведенный в соответствии с национальным законодательством.

3. Действующие в стране общественные аудиторские объединения, членство в которых является добровольным, малочисленны, не имеют достаточных полномочий и практически не имеют возможности осуществлять контроль качества оказываемых аудиторских услуг. Отсутствует какой-либо контроль качества аудиторских услуг и со стороны государственного регулятора.

4. В целях повышения эффективности аудиторской деятельности представляется целесообразным осуществление следующих мероприятий:

- отменить ограничения по привлечению для оказания аудиторских услуг других аудиторских организаций;

- отменить норму ст. 17 Закона, 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 национальным законодательством. Необходимость такой корректировки обусловлена тем, что отчетность, составленная в соответствии с МСФО, не может признаваться достоверной, если не подтверждена достоверности отчетности, составленной по национальному законодательству;

- предусмотреть обязательное членство аудиторских организаций и аудиторов – предпринимателей в общественных объединениях, оговорить вопросы создания и функционирования общественных аудиторских объединений в Законе «Об аудиторской деятельности»;

- реализовать комплекс мер по повышению качества аудиторских услуг, возложив функции контроля качества на общественные аудиторские объединения либо на независимый орган общественного надзора, оговорив функции соответствующей структуры в Законе «Об аудиторской деятельности»;

- в качестве одной из мер по борьбе с демпингом в аудите принять правовой акт о порядке организации и проведения процедуры закупки аудиторских услуг, предусматривающий, в частности, исключение из числа участников процедур закупки аудиторских компаний (аудиторов – предпринимателей) с минимальной заявленной стоимостью аудиторских услуг;

- усилить ответственность руководителей юридических лиц за уклонение от обязательного аудита достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, путем внесения изменений в Кодекс об административных правонарушениях, предусматривающих существенное увеличение размера штрафа за такие действия.

Литература

1. Об аудиторской деятельности: Закон Респ. Беларусь, 12.07.2013 г., № 56-3 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

2. Вынікі аўдытарскай дзейнасці за 2015-2016 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/be/auditor_activities/market_indicators/doc/c24ab727c1b644c0.html. – Дата доступа: 10.04.2018.

3. Вынікі аўдытарскай дзейнасці за 2013-2014 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/be/auditor_activities/market_indicators/doc/fcf8b99bef034432.html. – Дата доступа: 10.04.2018.

4. Рейтинг аудиторских организаций Республики Беларусь за 2016 г. // Финансы. Учет. Аудит. – 2017 г. – № 5. – С. 20.

УДК 336.1:657

Костишин Н.С.,

к.е.н., доцент кафедри фундаментальних та спеціальних дисциплін,
Чортківський навчально-науковий інститут підприємництва і бізнесу
Тернопільського національного економічного університету

УМОВИ ЕФЕКТИВНОГО РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Складні економічні умови сьогодення України, обмеженість фінансових ресурсів, спрямованих на реалізацію соціальних програм, вимагають підвищення ефективності державного фінансового контролю, котрий займає чільне місце у системі державного регулювання економіки. Його головною метою є забезпечення стабільності фінансової системи, підвищення економічного добробуту країни, виконання функцій держави шляхом контролю за станом управління державними (місцевими) ресурсами, їх законного, економічного і ефективного використання, збільшення дохідної частини бюджетів усіх рівнів. Тому, ефективний, системний, побудований на

демократичних принципах державний фінансовий контроль буде основним засобом для зміцнення довіри суспільства до державної влади в особі органів управління, запорукою приєднання до міжнародної спільноти.

Сьогодні у нашій країні єдиним органом державного фінансового контролю, що діє у межах наявного правового поля від імені Кабінету Міністрів України є Державна аудиторська служба (включаючи її міжрегіональні територіальні органи). Її діяльність регламентується Бюджетним кодексом України [1], Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (1993р.) [2], постанова Кабінету Міністрів України № 43 «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України» (2016 р.) тощо.

Якість реалізації Держаудитслужбою функції державного фінансового контролю, шляхом здійснення державних фінансових аудитів, перевірки і моніторингу закупівель та інспектування (ревізії), залежить від якості нормативно-правового, організаційного-методологічного, інформаційного забезпечення. Адже необхідною умовою системності державного фінансового контролю є дієва законодавча база, яка забезпечувала б його легітимність і цілісність, чітко визначала взаємозв'язки всіх елементів його системи.

Як зазначає більшість дослідників, в Україні діюча нормативно-правова база у сфері державного фінансового контролю характеризується недосконалістю, розрізненістю у підходах і принципах, протиріччями в законодавчих актах. Часта зміна законодавства, що відбувається в Україні, не сприяє, а навпаки, гальмує формування правової цілісної системи державного фінансового контролю та стратегії її розвитку [3].

З метою забезпечення створення та розвитку консолідованої та гармонізованої законодавчої бази разом з дієвими механізмами імплементації у сфері державного фінансового контролю, що є осередком стратегічних реформ розвитку держави, Держаудитслужба розробила проект Закону України «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю», який запропоновано у відкритому доступі для громадського обговорення [4]. Даний документ містить шість розділів, в яких крім загальних та прикінцевих положень, значна увага приділена статусу органів державного контролю, їх повноваженням, правовому захисту посадових осіб цих органів. Основні аспекти планування та проведення державних фінансових аудитів, ревізій, зустрічних звірок виокремлено в розділі IV. Тут досить чітко прописані особливості проведення органами державного фінансового контролю планових та позапланових виїзних ревізій, зустрічних звірок. Відносно ж проведення державного фінансового аудиту, вказано на дотримання загальних та процедурних стандартів, останні повинні затверджуватися (а попередньо

розроблялись) Держаудитслужбою. Стосовно засад проведення перевірок та моніторингу державних закупівель інформація взагалі відсутня.

Вважаємо за доцільне, у проекті Закону детальніше прописати механізм, критерії оцінювання та методи дослідження щодо особливостей організації, планування, здійснення конкретних форм державного аудиту (фінансового аудиту, аудиту ефективності, аудиту відповідності), звітування про результати аудиту та їх реалізації. Термін «аудит ефективності» слід застосовувати як у випадку проведення органами ДФК контрольних заходів, спрямованих на оцінку ефективності витрачання бюджетних коштів, так і при оцінюванні результативності діяльності державних (муніципальних) інституцій [5, с.39].

Таким чином, прийняття проекту Закону України «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю» надасть можливість створити цілісну, дієву та ефективну систему державного фінансового контролю, забезпечити розвиток правової та методологічної бази функціонування й діяльності органів Держаудитслужби.

Література

1. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
2. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.93 р. № 2940XII №3202IV (зі змінами станом на 16.10.2012). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua
3. Слободяник Ю.Б. Формування системи державного аудиту в Україні : монографія / Ю.Б. Слободяник. – Суми: ФОП Наталуха А.С. 2014. – 321 с.
4. Офіційний веб-сайт Державної аудиторської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/uk/publish/article/13292>
5. Сухарева Л. О. Державний аудит ефективності: системність, організація, методика : Монографія / Л. О. Сухарева, Т. В. Федченко. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2013. – 289 с.

Кузик Н.П.,
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування,
Мороз О.А.,
магістр спеціальності «Облік і оподаткування»,
Національний університет біоресурсів і природокористування України

АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З ПРАЦІВНИКАМИ В УМОВАХ ВИКОРИСТАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ

На сьогодні практично усі сфери діяльності або повністю, або ж частково автоматизовані й, відповідно, використання комп'ютерних технологій стало невід'ємним атрибутом практично усіх бізнес-процесів економічних суб'єктів. Проте наявний потенціал комп'ютерної техніки та функціональних можливостей сучасного програмного забезпечення задіяний недостатньо в сфері аудиторських послуг. Зважаючи на той факт, що система бухгалтерського обліку продукує зазвичай значні обсяги інформації, яка необхідна різним користувачам, серед яких і аудитор, її отримання й використання ним в якості аудиторських доказів, аналіз і оцінка достовірності значно спрощується в середовищі комп'ютерних інформаційних систем. Тим більше, коли йдеться про необхідність виконання узгоджених процедур з перевірки правильності і повноти відображення господарських операцій бухгалтерського обліку розрахунків з працівниками суб'єктів суспільного інтересу, які, як правило, мають чималу кількість працівників, а, отже, йде мова про роботу аудиторів з великими масивами інформації. Практика підтверджує, що в умовах використання навіть найпростіших програмних продуктів спостерігається значне скорочення витрат на пошук і виправлення помилок, процедури перевірки достовірності інформації щодо розрахунків з оплати праці й інших виплат працівникам, що відображена у фінансовій звітності, обліку та первинних документах відповідно до норм чинного трудового, податкового й соціального законодавства та визначеної концептуальної основи бухгалтерського обліку. У цьому контексті варто наголосити на думці окремих науковців, за доведенням яких не варто обмежуватись використанням спеціалізованих програмних продуктів з аудиту лише з метою здійснення аналітичних, розрахункових та інших процедур [2]. Комп'ютерні технології обробки інформації мають виступати інструментом інтелектуалізації аудиту та наукового обґрунтуванню його висновків. Разом з тим, аудитори-практики, стверджуючи, що «програмний продукт для роботи аудиторської фірми – must have сьогодні», все ж постійно звертають увагу на відсутності вітчизняного

програмного продукту, який можна було б уніфіковано використовувати при аудиті фінансової звітності й наданні інших аудиторських послуг з урахуванням динамічних вимог вітчизняного законодавства [1, с. 4]. Нині ситуаційно використовуються такі програмні продукти як «ІТ – audit: Аудит», «Abacus Professional», «Экспрес-Аудит: ПРОФ». Основними модулями цих програм є облік клієнтів, зайнятість працівників, окремі аудиторські процедури, класифікатори порушень, розрахунок рівня суттєвості, стратегія і програма аудиту, робочі документи.

Зазвичай план аудиту розрахунків з працівниками підприємства по заробітній платі включає перевірку: відповідності законодавству існуючої системи оплати праці; заповнення та ведення документів, що є підставою для оплати праці; нарахування заробітної плати; податків та обов'язкових відрахувань із заробітної плати; розрахунків та розрахункової документації із заробітної плати; аудит особового складу підприємства, тощо. Не використовуючи програмне забезпечення, аудитору необхідно застосовувати вибіркового способу перевірки. Однак, зважаючи на соціальну спрямованість досліджуваного питання та необхідність своєчасної й повної сплати податків і внесків до бюджету, часто замовник наполягає на проведенні суцільного аудиту, що в умовах використання спеціалізованих програмних продуктів з аудиту є цілком можливим, навіть незважаючи на розмір і географічну розгалуженість масивів інформації. Складання графіків, аналітичних звітів, розрахунків відхилень, планування, безпосереднє виконання процедур з перевірки та контролю за ними партнером з аудиту може здійснюватися не просто автоматично, а швидко і точно з можливістю додаткової перевірки кожної цифри, що зменшує ризик невиявлення помилок й усуває так званий людський фактор. Окрім того, зазвичай на документування аудиту витрачається доволі багато часу, адже документація повинна бути достатньою для того, щоб інший аудитор або зацікавлений користувач, не пов'язаний з цим аудитом, мав змогу зрозуміти зміст проведеного аудиту і його результати. Документація потрібна також для належного проходження контролю якості аудиторських послуг. Використання спеціалізованого програмного забезпечення повинно забезпечити виконання аудиторських завдань в єдиний стандартизований спосіб, автоматичне документальне їх оформлення у зручному вигляді й різних комбінаціях, а також додатковий контроль. Проблема відсутності спеціалізованого програмного забезпечення може бути частково вирішена через використання «хмарних» технологій. Нині їх використовують для планування робочого дня, спільної роботи в команді [1]. Отже, є нагальна потреба у розробці детальних методик застосування хмар і віртуальних робочих місць для вирішення конкретних завдань з аудиту в цілому, створення віртуальних офісів

з відповідними сховищами робочої документації. Загалом, використання спеціалізованих програмних рішень або їх альтернатив в аудиті дасть змогу вирішити практично усі складні питання і, щонайголовніше, головну проблему сьогодення – якість аудиторських послуг.

Література

1. Бойко О. Формула успіху, або складники якості аудиторських послуг, О. Бойко // Аудитор України — 2018. — № 4 (269). — С. 4–7.

2. Гаркуша, С. А. Комп'ютерний аудит в системі аналізу бухгалтерської інформації [Текст] / С. А. Гаркуша, О.О.Довжик // Економічний аналіз : зб. наук. праць / – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2014. – Том 15. – № 2. – С. 136-141.

УДК 657.6

Лучко М.Р.,

д.е.н., професор, сертифікований аудитор,

завідувач кафедри обліку в державному

секторі економіки та сфері послуг,

Тернопільський національний економічний університет

АДВОКАТ І АУДИТОР: МОЖЛИВОСТІ СПІВПРАЦІ

Одним із конституційних прав громадян є право на захист. Кожен має право будь-якими не забороненими законом засобами захищати свої права і свободи від порушень і протиправних посягань(стаття 55 Конституції України). Для надання правничої допомоги в Україні діє інститут адвокатури. Адвокат може здійснювати різні види адвокатської діяльності. Так, до його повноважень може входити надання правової інформації, консультацій і роз'яснень з правових питань, складення заяв, скарг, процесуальних та інших документів правового характеру, представництво інтересів сторони в цивільних, господарських, адміністративних спорах, захист прав, свобод і законних інтересів різних фігурантів кримінального процесу, надання правової допомоги свідку у кримінальному провадженні, представництво інтересів потерпілого під час розгляду справи про адміністративне правопорушення, надання правової допомоги під час виконання та відбування кримінальних покарань. Під час здійснення адвокатської діяльності адвокат має право вчиняти будь-які дії, не заборонені законом, правилами адвокатської етики та

договором про надання правової допомоги, необхідні для належного виконання договору про надання правової допомоги.

Одним із найважливіших аспектів діяльності адвоката в процесі захисту прав клієнта та представництва інтересів є формування позиції захисту, яка буде доведена в суді належними та допустимими доказами. Однак, адвокат, так само як і суддя, слідчий чи прокурор, не завжди може самостійно зробити висновок щодо питань, які мають значення для справи та потребують спеціальних знань у вузькій галузі.

Відповідно до ст. 20 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» адвокат має право одержувати письмові висновки фахівців, експертів з питань, що потребують спеціальних знань. Не рідко, таким фахівцем є саме аудитор – особа яка володіє спеціальними знаннями у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності, яка може висловити незалежну думку про достовірність показників фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах, їх відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання). Необхідність отримання адвокатом незалежної професійної думки аудитора з метою забезпечення якісного захисту прав та законних інтересів клієнта виникає як в кримінальному процесі, так і в господарських, адміністративних та цивільних спорах.

В кримінальних справах незалежної думки аудитора адвокат найчастіше потребує в справах, щодо вчинення злочинів в сфері господарської діяльності. Наприклад ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), нецільове використання бюджетних коштів, здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням, фальсифікація фінансових документів та звітності фінансової організації, шахрайство з фінансовими ресурсами, тощо. В господарських спорах – тих, що виникають при укладанні, зміні, розірванні і виконанні правочинів у господарській діяльності, у спорах, що виникають з корпоративних відносин, в тому числі у спорах між учасниками (засновниками, акціонерами, членами) юридичної особи або між юридичною особою та її учасником (засновником, акціонером, членом), пов'язані зі створенням, діяльністю, управлінням або припиненням діяльності такої юридичної особи, що виникають з правочинів щодо акцій, часток, паїв, інших корпоративних прав в юридичній особі, справи у спорах щодо цінних паперів, в тому числі пов'язані з правами на цінні папери та правами, що виникають з них, емісією, розміщенням, обігом та погашенням цінних паперів, в справах про банкрутство. В адміністративних справах – як правило щодо оскарження рішень фіскальних органів, яким донараховано податкові зобов'язання, чи встановлено штрафні

(фінансові) санкції, у спорах, що виникають з приводу сплати чи відшкодування податку на додану вартість. В цивільних справах спеціальні знання аудитора використовуються не так часто. Останнім часом особливого значення набуло отримання незалежної думки аудитора у спорах щодо укладення та виконання кредитних договорів.

Думка аудитора може бути сформована як за результатами проведення аудиторської перевірки фінансової звітності та обліку, про що аудитором складається аудиторський висновок або письмова консультація з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи і оцінки стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання. Так, до Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), який було затверджено Аудиторською палатою України 27.09.2007 року, включено цілий ряд супутніх послуг, визначених Міжнародними стандартами аудиту, як то консультації з питань оподаткування, у тому числі з організації податкового обліку та податкової звітності, консультації з питань застосування інформаційних технологій, щодо правового забезпечення форм господарювання, функцій власності, легітимності окремих господарських операцій, управління грошовими потоками, інвестиційної політики, оцінка (перевірка) відповідності управлінських рішень або окремих господарських операцій вимогам законодавства, оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем корпоративного управління, оцінка відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства (податкового, митного, господарського та ін.).

Для прикладу ефективності використання послуг аудитора в судових справах, можна навести адміністративну справу, яка розглядалась в Тернопільському окружному адміністративному суді за позовом підприємства, яке взяло участь тендерній закупівлі державним підприємством певних послуг. Підприємство не стало переможцем цього тендеру і вирішило оскаржити його результати в суді, посилаючись на незаконність визначення переможця та незаконність процедури закупівлі в цілому. З метою захисту інтересів підприємства – переможця тендерної закупівлі, адвокат надав суду письмову консультацію аудитора, в якій аудитор підтвердив відповідність кваліфікаційним критеріям визначених замовником у тендерній документації пропозицію підприємства, що стало переможцем тендерної закупівлі. Суд дійшов висновку про необґрунтованість позову та відмовив у його задоволенні. Апеляційний суд підтвердив правильність такого судового рішення. В цивільній справі за позовом банку до позичальника про стягнення боргу за кредитним договором адвокат позичальника скористався послугами аудитора з

метою отримання незалежної думки щодо відповідності розрахунку заборгованості за кредитом фактичним умовам договору, а також встановлення реальної процентної ставки та абсолютного значення подорожчання кредиту. В письмовій консультації аудитор повідомив про невідповідність розрахунків умовам договору та неможливість визначити реальної процентної ставки та абсолютного значення подорожчання кредиту на підставі кредитного договору та додатків до нього, внаслідок документального недотримання банком «Правил надання банками України інформації споживачу про умови кредитування та сукупну вартість кредиту» (затверджених Постановою Правління НБУ №168 від 10.05.2007р.). Така консультація аудитора переконала суд в необхідності призначення судової експертизи з приводу даних питань за клопотанням адвоката. В результаті розгляду даної справи суд дійшов висновку, що під час укладання договору, банк приховав від позичальника повну та об'єктивну інформацію щодо кінцевої сукупної вартості кредиту, чим ввів позичальника в оману, щодо реальної відсоткової ставки та кінцевої загальної суми кредиту, яку сплатив би позичальник банку, погашаючи кредит у порядку, визначеному графіком погашення заборгованості.

Таким чином, аудиторський висновок, чи навіть письмова консультація аудитора може бути ефективно використана адвокатом в процесі захисту прав клієнта, зокрема з метою посилення позиції захисту, доводів, на які посилається адвокат, в тому числі доводів щодо необхідності призначення судової експертизи.

УДК 657.6:006.32

Любенко А. М.,

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

РОЗВИТОК АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

Спроби реформування системи державного фінансового контролю робились заздалегідь до підписання Угоди про асоціацію, а саме з прийняттям Кабінетом Міністрів України постанови №765 від 20.07.2011 р. «Про утворення територіальних органів Державної фінансової інспекції» [1] та ухвалення Верховною Радою Закону №5463-VI від 16.10.2012 р. «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [2] на основі Закону України №2939-12 від 26.01.1993 р. «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні». Незабаром, а саме 28 жовтня 2015 року, Кабінетом

Міністрів України зроблено ще одну спробу вдосконалення вітчизняного контролю, прийнявши постанову №868 «Про утворення Державної аудиторської служби України» [3]. В той же час, якщо проаналізувати, повноваження та організаційно-методичний інструментарій усіх цих органів не зазнав істотних змін, що ставить під сумнів доцільність подібних реорганізаційних процесів урядового органу державного фінансового контролю.

Державний фінансовий аудит як форма державного фінансового контролю, здійснюється в Україні від імені зовнішнього і внутрішнього органів контролю, починаючи з 2000 року. Нормативна база державного фінансового аудиту почала формуватись з 2005 року, коли ця форма була визначена у Бюджетному кодексі України. Зважаючи на досить обмежену у часі практику здійснення державного фінансового аудиту (зокрема аудиту ефективності), виникла необхідність сформулювати основні положення його здійснення. Ці положення повинні базуватись на стандартах INTOSAI, що призначені для цієї мети, і враховувати специфіку проведення такого контролю в Україні.

Аудит ефективності в державному секторі традиційно здійснювався за трьома напрямками: ефективності виконання місцевих бюджетів; виконання бюджетних програм; та ефективності діяльності суб'єктів господарювання (державних та комунальних підприємств). Поряд з цим, зважаючи на проведену бюджетну децентралізацію, яка передбачала розширення повноважень органів місцевого самоврядування, вважаємо, що централізований фінансовий контроль у формі аудитів ефективності місцевих бюджетів не повинен посилюватись, а навпаки, давати можливість місцевим радам самостійно контролювати виконання місцевих бюджетів, що зокрема і передбачає стаття 143 Конституції України. В свою чергу, органи державного фінансового контролю, зокрема Державна аудиторська служба, повинні сприяти створенню і ефективному функціонуванню підрозділів внутрішнього контролю і аудиту органів місцевого самоврядування, надаючи відповідну методичну допомогу. А основним пріоритетом в реалізації аудитів ефективності в сучасних умовах мають стати державні підприємства, в першу чергу з огляду розпочатої урядом масової приватизації державної власності.

Метою аудиту ефективності є аналіз використання бюджетних коштів установ сектору державного управління з погляду ефективності управління і розроблення механізму оцінювання надання державних послуг населенню.

Згідно з стандартом ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності», аудит ефективності є формою зовнішнього контролю вищого органу державного фінансового контролю, незалежною, об'єктивною і надійною експертизою уряду щодо діяльності установи відповідно до принципів

економії, ефективності її системи управління, операцій, програм, заходів та можливостей для їх покращення [4].

Аудит ефективності надає нову інформацію, аналіз і, в разі потреби, рекомендації щодо покращення. Новою інформацією, згідно зі стандартом ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності», вважається: надання нових аналітичних розумінь (ширший або більш глибокий аналіз, нові перспективи); більш доступне подання існуючої інформації для різних зацікавлених сторін; забезпечення незалежного та авторитетного висновку на основі аудиторських доказів; надання рекомендацій, заснованих на аналізі результатів аудиту.

Література

1. Постанова Кабінету Міністрів України від 20.07.2011 р. №765 «Про утворення територіальних органів Державної фінансової інспекції». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/765-2011-п>>.

2. Закон України від 16.10.2012 р. №5463-VI «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>>.

3. Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2015 р. №868 «Про утворення Державної аудиторської служби України». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-п>>.

4. INTOSAI, 2013. ISSAI 300 – Fundamental Principles of Performance Auditing. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://www.issai.org/media/69911/issai-300-english.pdf>>.

УДК 657

Малишкін О.І.,

д.е.н., професор, професор кафедри обліку і оподаткування,
Державний університет інфраструктури і технологій, м. Київ

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ПДВ В УМОВАХ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

Обробка даних податкових накладних і коригувань до них в електронній формі проводиться в централізованому порядку по Україні на єдиному сервері фіскальної служби в рамках Єдиного реєстру податкових накладних (ЄРПН). Останній виступає новим електронним сервісом для українських платників ПДВ в рамках європейської програми «Електронний уряд», який почали запроваджувати в Україні з 2015 року [1].

Принциповим аспектом є те, що в умовах ручних засобів обліку і звітності або із застосуванням часткової автоматизації, має місце людський фактор в обробці інформації. У цьому багатократно переконалися учасники процесів обліку, звітності і контролю ПДВ. Електронна система дозволяє позбутися зазначеного фактору. Такий підхід суттєво впливає на режими обліку, звітності і контролю податку. Якщо хоча б один з показників (реквізитів) документу не буде відповідати заданим параметрам, програма не пропускає такий документ і, відповідно, не реєструє в базі ЄРПН. Як результат, підприємство-продавець не сформує суму податкових зобов'язань (ПЗ), а покупець – суму податкового кредиту (ПК). Отже, на рівні складання і реєстрації первинних документів людський фактор помилок або перекручень виключається, що змінює парадигму контролю ПДВ.

В умовах електронного адміністрування зникає необхідність у проведенні таких контрольних дій як:

- правильність зазначення дати і сум податкових зобов'язань з продажу товарів, послуг (у продавця) і податкового кредиту з купівлі товарів, послуг (у покупця);
- коректність зазначення реквізитів податкової накладної;
- коректність підрахунку загальних сум податкових зобов'язань (у продавця) і податкового кредиту (у покупця);
- правильність визначення суми чистого податкового зобов'язання для сплати до бюджету;
- повнота і вчасність фактичного перерахування суми чистого податкового зобов'язання до бюджету (або відшкодування з бюджету).

Зазначені операції виконуються в програмному комплексі системі ЄРПН без втручання людського фактору (за виключенням операцій зупинення реєстрації накладних). Крім того, застосування програмного комплексу МЕДок дає можливість автоматизовано заповнити рядки податкової декларації і відправити її на адресу фіскальної служби. Отже, можна стверджувати про існування окремої системи інформації податкового обліку і звітності з ПДВ на рівні підприємства. До речі, вона існує в Україні з 1997 року, коли вперше було запроваджено сучасні норми ПДВ. Хоча багато хто з фахівців бухгалтерського обліку заперечував і заперечує цьому явищу дотепер.

На засоби контролю складових ПДВ суттєво впливає характер зв'язків податкового і бухгалтерського фінансового обліку. Останнім часом серед науковців і викладачів превалює думка про те, що сума ПДВ до сплати визначається за даними субрахунку 64/ «ПДВ до сплати» бухгалтерського рахунку 64. Наприклад, С. Рудейчук важливою умовою контрольних функцій ПДВ називає повне, первинне, хронологічне та достовірне документальне та

бухгалтерське відображення операцій, що фіксує вхідну та вихідну вартість, різниця між якими формує на підприємстві додану вартість, і є об'єктом оподаткування ПДВ. Автор вважає, що в бухгалтерському обліку щодо ПДВ оперують поняттям «розрахунки з ПДВ». Це поняття визначається автором як система відносин між підприємцями і державою в особі податкових органів щодо перерахування, належних до сплати в бюджет або відшкодування з бюджету, сум ПДВ, які виникли в результаті операцій, що формують податкове зобов'язання і податковий кредит як передумови формування у підприємства кредиторської або дебіторської заборгованості на звітну дату. Акцент на кредиторську або дебіторську заборгованість дозволяє автору зробити висновок, що податок на додану вартість не є об'єктом бухгалтерського обліку [2, с. 146]. Тобто, автор розділяє поняття «облік ПДВ» і «розрахунки за ПДВ». Як результат, самостійність облікової системи, від первинної реєстрації до балансу, від податкових розрахунків до заповнення декларації та додатків до неї, забезпечується можливістю перехресного звіряння [2, с. 147]. Отже, автор схвалює паралельні потоки інформації про ПДВ в двох видах обліку. Недоцільність такого дублювання є очевидною.

За умов електронного адміністрування податків ще більш чітко проявився автономний характер податкового обліку ПДВ, який регулюється нормами не бухгалтерського, а податкового законодавства – ПКУ, розділ У. На цьому тлі положення чинної інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість від 01.07.97 р. № 141 (зі змінами і доповненнями) виглядають анахронізмом і потребують змін [3, с. 205]. Зокрема, потрібно внести норму, що дані бухгалтерських субрахунків рахунку 64 не є джерелом заповнення показників декларації з ПДВ, а слугують як засіб бухгалтерського узагальнення сум ПЗ, ПК і заборгованості перед бюджетом на підставі даних податкового обліку ПДВ. На підставі сальдо субрахунку формується рядки балансу, а обігів – розрахунки з контрагентами в аналітичному обліку, суми доходів і витрат.

Література

1. Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість. Постанова Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 року № 569 (зі змінами від 30.12.2015 р. № 1177)
2. Рудейчук С.В. Бухгалтерський облік як інструмент узагальнення інформації про ПДВ. Збірник тез міжнародної наукової конференції «Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу». Житомир. – 2017. – С. 146-147.
3. Малишкін О.І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, розвиток [текст]: монографія / О.І. Малишкін – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 376 с.

Панков Д.А.,
д.э.н., профессор,
Белорусский государственный экономический университет

СПОРТИВНЫЙ АУДИТ

Спорт высших достижений превратился в один из наиболее динамично развивающихся секторов, как мировой экономики, так и национальных экономик подавляющего большинства стран. Общее повышение общественной производительности труда, рост популярности здорового образа жизни, институционализация рыночной модели в сфере спорта, активная коммерциализация спортивных соревнований, расширение инвестиционных возможностей спортивных зрелищ, широкое и яркое представительство спорта в медийном пространстве и иные социально-экономические факторы максимально глубоко интегрировали спорт в развитые системы международного корпоративного менеджмента, маркетинга и финансов. Спортивная индустрия во многом строилась на использовании и адаптации хорошо известных классических принципов рыночной экономики с определенными поправками на многочисленные специфические особенности отдельных видов спорта. Наиболее успешными бизнес-проектами в области спорта явились, конечно же, такие глобальные мировые форумы как олимпийские игры, чемпионаты мира, континентальные первенства, а также игровые виды спорта, такие как футбол, хоккей, баскетбол, волейбол, гандбол и другие.

Рассматривая игровые виды спорта с точки зрения их структурной организации нельзя не заметить присутствие стандартного набора практически всех элементов механизма взаимодействия участников рынка. Это собственно товар (зрелище, услуга, игра, например, футбол), поставщики товара (клубы, команды, игроки), потребители (болельщики, масс-медиа), регуляторы (министерства спорта, федерации, лиги), инвесторы (владельцы клубов), наемный персонал (игроки, тренеры, врачи, администраторы, технические службы), различного рода контролирующие органы (налоговые органы, спортивные суды, допинговые агентства), коммерческие посредники (агенты), букмекерские конторы, спортивные рейтинговые агентства и т.д. При всей вполне классической и достаточно высокой плотности всевозможных ключевых, сервисных и инфраструктурных контрагентов рыночных взаимодействий в игровых видах спорта обращает на себя внимание отсутствие такого важного функционального элемента как спортивный аудит. Если во всех других высокоразвитых рыночных индустриях реального сектора

экономики, в финансово-банковской сфере, в сельском хозяйстве, в строительстве, в сфере цифровых и IT-технологий, в области коммуникаций и связи аудит давно является обязательным и важным звеном процессов принятия как стратегических инвестиционных, так и тактических кратко- и среднесрочных управленческих решений, то в спорте этого пока нет.

Говоря здесь о спортивном аудите, автор подразумевает широкую трактовку этой категории, не сводя ее только к аудиту финансовой отчетности. Речь идет о широком понимании аудита, как одной из обязательных функции управления, инвестирования и оценки бизнеса. Главной задачей аудита является вынесение ответственного независимого профессионального суждения по самому широкому кругу вопросов, которые могут интересовать как инвесторов (владельцев, например, футбольных клубов), так и менеджеров, регуляторов, игроков и всех тех участников спортивного рынка, для которых независимый экспертный взгляд имеет существенное значение при оценке ситуации и выборе того или иного варианта решения, например, о покупке или продаже игрока, установлении справедливой стоимости прав на игрока, об уровне оплаты его труда, о целесообразности принятия участия в том или ином соревновании и т.д.

Игровые виды спорта как бизнес, отличаются тем, что, как правило, вызывают необходимость частого принятия управленческих решений по исключительно широкому спектру самых разнообразных вопросов. При этом вовлеченность в управление спортивным (например, футбольным) клубом большого количества людей с разным статусом (владелец клуба, директор, спортивный директор, тренер, игрок, врач, агент, тренер национальной сборной и т.д.), с разным пониманием целей и задач клуба, с разным уровнем компетенций и разными взглядами на стратегию и тактику развития клуба, с разным отношением к выполнению своих должностных обязанностей неизбежно приводит в условиях естественной ограниченности ресурсов к столкновениям различных экономических интересов этих групп людей, провоцирует конфликтные ситуации, обостряет человеческие и профессиональные противоречия. Все это, в свою очередь, может приводить к ухудшению спортивных результатов команды, к потере доходов, к угасанию интереса со стороны болельщиков и рекламодателей, средств массовой информации, ухудшению имиджа. Классическими примерами подобных ситуаций являются многочисленные случаи, когда тренер просит купить одних игроков, а собственник покупает других, или когда способности того или иного игрока оказываются переоценены и стоимость его трансфера необоснованно завышенной. Подобного рода ситуации происходят в тех случаях, когда взгляды владельцев клубов, спортивных директоров, тренеров, игроков, их

агентов по тем или иным вопросам не совпадают или существенного расходятся.

Вот в таких ситуациях и могут быть весьма полезны спортивные аудиторы, способные независимо и профессионально оценить сложившуюся ситуацию. Например, оценить текущее состояние предлагаемого к приобретению игрока, изучить его послужной список, состояние здоровья, комплексно оценить имеющийся потенциал (физический, технико-тактический, психологический, культурный), спрогнозировать его способность (или не способность) к повышению уровня своего мастерства, определить те условия, при которых способности игрока могут быть развиты наилучшим образом, спроектировать модель игрока, составить его психологический портрет и т.д.). Конечно, подобная работа может проводиться и наверняка проводится внутри многих клубов. Однако, даже, несмотря на это, независимое экспертное суждение авторитетного профессионального спортивного аудитора может сыграть свою существенную роль при принятии неоднозначных, спорных, но важных и в спортивном и в финансовом отношении управленческих решений. Главное отличие спортивных аудиторов от существующего в настоящее время, так называемого, экспертного сообщества в лице журналистов, индивидуальных экспертов из числа бывших игроков, тренеров, судей, бывших функционеров, болельщиков и других людей заключается в принципиально иной мере ответственности за выносимые суждения. Спортивные аудиторы, чье мнение оплачено как коммерческий продукт априори несут гораздо более существенную финансовую ответственность, чем голословные и ни к чему не обязывающие умозаключения различных неорганизованных экспертов.

Вынесение профессиональных суждений спортивными аудиторскими фирмами должно быть основано на актуальном научном знании вопроса, на его адекватном правовом сопровождении и базироваться на опыте и компетенциях уважаемых и надлежащим образом сертифицированных экспертов. Спортивные аудиторы и соответствующие аудиторские фирмы могут стать важным звеном рыночного механизма спортивного бизнеса, обеспечивая повышение профессионализма, совершенствуя процедуры принятия решений и улучшая инвестиционную привлекательность игровых видов спорта.

ФОРМУВАННЯ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ В УМОВАХ ВИНИКНЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКИХ РИЗИКІВ

Невизначеність виступає середовищем появи ризику, тому зростання невизначеності може сприяти ще більшому ризику. Можна стверджувати, що між невизначеністю і ризиком існує причинно-наслідковий зв'язок нелінійного типу. В умовах невизначеності розрахунки і знання замінюються оцінками і думками, на основі яких формуються дії. Однак невизначена ситуація не обов'язково створює ризик. Ризикова ситуація створюється стосовно тих чи інших індивідуумів, які приймають рішення, тільки тоді, коли можливі майбутні події будуть впливати на результати прийнятих ними рішень.

Суб'єктивні причини виникнення господарського ризику пов'язані з тим, що ризик завжди реалізується через суб'єкта-особи, яка приймає рішення (ОПР). Саме ОПР аналізує ситуацію, формує множину можливих варіантів наслідків, оцінює імовірність їх здійснення і робить альтернативний вибір з цієї множини. Розглядаючи різні варіанти здійснення управлінських рішень ОПР робить прогноз про те, як будуть себе поводити ті чи інші елементи господарської системи в майбутньому, як будуть себе поводити інші учасники господарських відносин.

Професійні ризики в процесах інтерпретації фактів бухгалтерським персоналом виникають на різних етапах обробки облікової інформації, зокрема, на етапі здійснення оцінки та 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. В зв'язку з цим І.М. Вигівська виділяє об'єкти та суб'єкти бухгалтерського ризику. До об'єктів професійного ризику бухгалтера відноситься процес організації та ведення бухгалтерського обліку, який в свою чергу, включає процес документування господарських операцій; формування облікової політики підприємства (прийняття участі бухгалтера у розробці Наказу про облікову політику, виборі методів обліку). Суб'єктами бухгалтерського ризику є, безпосередньо, обліковий персонал в особі головного бухгалтера, його заступників та рядових працівників [1, с. 41]. На нашу думку, перелік об'єктів бухгалтерського ризику є значно ширшим і не обмежується лише внутрішніми процесами на підприємстві. Зовнішнє середовище теж

сприяє появі таких ризиків. Так, наприклад, відповідність вітчизняної нормативно-правової бази міжнародним стандартам також є об'єктом бухгалтерського ризику. До суб'єктів бухгалтерського ризику в повній мірі слід віднести служби внутрішнього контролю, які безпосередньо впливають на ступінь такого ризику.

На думку С.В. Панкової і Є.В. Саталкіної невизначеність ситуації, з якими на практиці зіштовхується спеціаліст, визначені їх залежністю від множини різних чинників (зміни в бухгалтерському та податковому законодавстві, стратегічних та тактичних напрямків розвитку організації, асиметрією інформації, тощо). Таким чином бухгалтерські ризики породжують необхідність застосування професійного судження бухгалтера при розгляді різних ситуацій [2, с. 12].

Формування професійного судження в умовах невизначеності на основі принципів, закладених в основу системи бухгалтерського обліку та звітності, обумовлено концепцією МСФЗ. Термін «framework», який часто використовується в Концепції підготовки та представлення фінансової звітності за стандартами МСФЗ, трактується як набір принципів та правил, призначених для вироблення професійного судження.

Стосовно професійного судження бухгалтерські ризики виникають:

- у відношенні облікової політики (формування положень облікової політики без врахування особливостей фінансово-господарської діяльності та її масштабів, відсутність положень, які повинні були б регулювати спірні ділянки облікової роботи, протиріччя положень обліковій практиці);

- у відношенні об'єктів обліку (документальне оформлення та визначення одиниць обліку, класифікація об'єктів, способи оцінки, адаптація типової методики відображення інформації про об'єкти обліку на рахунках другого та третього порядку, тощо);

- у відношенні принципів обліку (реалізація допущень послідовності застосування облікової політики, правомірність та логічність застосування принципу обачності при формуванні статей звітності);

- у відношенні кількісних показників звітності (вибір одиниці виміру, визначення суттєвості показників);

- у відношенні якісних характеристик звітності (формування достовірної та корисної інформації, необхідної для прийняття ефективних управлінських рішень).

На жаль, поки що професійне судження, як дієвий інструмент оптимальної обробки та оцінки економічної інформації реалізований лише в аудиторському середовищі. На сьогодні проблема практичного застосування професійного судження бухгалтера полягає у нерозвиненості даної категорії на

законодавчому, теоретичному та методичному рівні, недостатній кваліфікації облікових працівників та відсутності її реального підвищення. Такий стан речей значно знижує цінність інформації, яка продукується бухгалтерською службою.

Література

1. Вигівська І.М. Сутність і класифікація професійних ризиків облікового персоналу / І.М. Вигівська // Вісник ЖДТУ. – 2010. – №4. – С.40-43.
2. Панкова С.В. Профессиональное суждение бухгалтера: неопределенности, риски и этические требования / С.В. Панкова, Е.В. Саталкина // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 27. – С. 10-17.

УДК 657

Саченко С.І.,

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

ОСОБЛИВОСТІ КОНТРОЛЮ ЗА ВИРОБНИЧИМИ ПРОЦЕСАМИ

В сучасних умовах господарювання основним суб'єктом контролю за діяльністю підприємства є власник. Саме він володіє необхідними повноваженнями щодо формування та використання капіталу, результатів діяльності, і тому ставить перед собою важливу мету – збереження власності. І допомагає йому в цьому контроль, як одна із функцій управління. На основі інформації одержаної під час контролю керівництво підприємства отримує дані про результат функціонування керованого об'єкта, адже він постійно перебуває під впливом факторів зовнішнього і внутрішнього середовища, об'єктивних і суб'єктивних факторів (посилення конкурентної боротьби, зміни законодавчих і нормативно-правових актів, ринкової кон'юнктури, організаційно-технічного рівня виробництва, кадрового складу і т.п.). Це дозволяє менеджменту адекватного реагування на нову ситуацію, приймати обґрунтовані управлінські рішення спрямовані на закріплення позитивних тенденцій, або усунути причини негативних, створити належні умови для реалізації стратегії розвитку.

Система контролю виробничих процесів призначена для оцінки ефективності виконання всіх етапів циклу створення та реалізації продукції з метою забезпечення її конкурентоспроможності на ринку. Вона повинна сприяти виготовленню продукції такого рівня якості, який задовольнятиме споживача, вимагатиме мінімальних витрат і даватиме змогу виконувати замовлення у встановлені терміни [3].

Вивчення літературних джерел показало, що основними завданнями, які вирішуються ефективно налагодженою системою контролю виробничих процесів на підприємствах є [2]:

- забезпечення заданого рівня якості, який відповідає вимогам споживачів;
- створення умов для досягнення відповідного рівня якості (розробка технології, підготовка обладнання, придбання матеріалів, добір і навчання працівників, організація технічного контролю);
- налагодження виробничого процесу з метою якісного виготовлення виробів;
- ліквідації виявлених недоліків у якості продукції і виробничого процесу.

Таким чином, система контролю виробничих процесів створюється на підприємствах з метою здійснення єдиних, об'єктивних і ефективних методів підвищення ефективності виробництва.

Про ефективність та дієвість контролю свідчить його відповідність певним критеріям. Серед них найбільш важливими є точність та достовірність, стратегічна спрямованість; орієнтація на результати; своєчасність; гнучкість; простота; економічність.

Система контролю, яка у ході якої формується неправдива інформація веде до необґрунтованих управлінських рішень, помилок, зусилля керівництва спрямовуються на вирішення проблем, яких не існує[3].

Сама достовірна і важлива інформація втрачає корисність у випадку надання її користувач із запізненням. У зв'язку з цим необхідно скорочувати часовий інтервал між подією та її відображенням у контролюючих інформаційних потоках.

Будь-який контроль втрачає сенс, якщо витрати на нього здійснення перевищують очікувані від нього вигоди.

Система контролю повинна бути гнучкою, здатною швидко адаптуватися до змін внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства. Крім того вона повинна бути зрозумілою для контролерів і контрольованих.

Контроль повинен мати стратегічну спрямованість. Це означає, що об'єктом контролю повинні бути не тільки тактичні, але і стати стратегічні фактори діяльності. У зв'язку з цим контроль має концентруватися на відхиленнях, що трапляються найчастіше, або на тих, які завдають найбільшої шкоди; на суб'єктивних, які піддаються регулюванню з боку керівництва. Під час контролю повинні використовуватися не тільки кількісні, але і якісні параметри оцінки.

Література

1. Будник Л.А. Організація системи внутрішнього контролю. / Л.А. Будник, С.І.Саченко та ін.// Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення

управління діяльності суб'єктів господарювання: матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції, Макіївка, 2014. – Макіївка : МЕРІ, 2014. – С. 144-146

2. Комарницький Б.М. Системи контролю виробничих процесів в ринкових умовах / Б.М. Комарницький // Маркетинг і менеджмент інновацій. – 2011. – №3. – Т.1. – С. 161-168.

3. Саченко С. І. Внутрішньогосподарський контроль у системі управління виробничими витратами / С.І.Саченко// Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль: Науковий журнал ТДЕУ. Випуск 12: матеріали міжнародної

науково-практичної конференції, Тернопіль, 15-16 грудня 2005 р. – Тернопіль : Економічна думка, 2005. – С. 270- 272

УДК 657.6

Фесенко В.В.,

к.е.н., доцент кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування,
Університет митної справи та фінансів, м. Дніпро

СПІЛЬНІ АУДИТИ ЯК ІННОВАЦІЙНА ФОРМА ПІДТВЕРДЖЕННЯ ПУБЛІЧНОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Дослідження процесів підтвердження публічної фінансової звітності в умовах євроінтеграції набуває більшої актуальності у зв'язку зі збільшенням кількості підприємств, звітність яких підлягає обов'язковому незалежному аудиту. Особливо ця сфера досліджень актуалізується після набрання чинності ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» у 2018 році. В Україні вже з 2004 року аудит фінансової звітності підприємств проводиться за Міжнародними стандартами аудиту, в яких він розглядається як елемент концепції довіри суспільства до публічної інформації про результати діяльності суб'єкта господарювання. Але в Україні, як склалося історично, відбувається тільки апробація всесвітньо визнаних підходів та концепцій у сфері аудиту, що є раціональною стратегією впровадження новітніх підходів до аудиту на основі запозиченого досвіду. У роботах науковців [1, 2, 3] розглядається соціальна компонента публічної фінансової звітності та актуальність довіри суспільства до цих звітів. Місія зовнішнього незалежного аудиту в таких умовах розвитку публічної звітності полягає у запобіганні бухгалтерським скандалам, зменшенні облікового шахрайства на рівні управління, що має підвищити ефективність корпоративного управління, а також призвести до підвищення ефективності ринку капіталу. Аудит стає саме тим процесом, в якому відбувається

інформаційна взаємодія найбільшої кількості зацікавлених та відповідальних осіб – облікові працівники, аудиторів, власники підприємств, потенційні акціонери, кредитори, представники державних органів контролю, інвестиційні компанії, міжнародні грантові організації та ін. В процесі їх інформаційної взаємодії виникають ризики інформаційної асиметрії та ризики маніпулювання економічними рішеннями зовнішніх користувачів.

Як інструмент зменшення інформаційної асиметрії та зниження вартості аудиту, у закордонних працях [4, 5, 6] пропонуються спільні аудити, які мають знизити рівень залежності та необ'єктивності аудиторів. П. Велт робить висновок, що залишається актуальною теорія головного економічного агента (аудитора) та акціонера як домінуюча концепція розвитку аудиту. Формування саме спільних аудитів (joint audit), які полягають у виконанні процедур аудиту декількома аудиторами, є перспективним напрямом досліджень у цій сфері.

Дискусія щодо спільних аудитів та їх впливу на якість аудиторських звітів триває у роботах закордонних авторів [4, 5, 6], які стверджують, що виконання аудитів із залученням декількох спеціалістів різних фірм може підвищити якість та надійність аудиту, що позитивно вплине на довіру суспільства до фінансових звітів підприємств та репутацію аудиторів як економічних агентів. Але залишається дискусійним питання щодо витрат на такі аудити та вплив спільних аудитів на ринкову концентрацію аудиторських послуг.

Якщо розглядати спільні аудити як сучасну новітню форму підтвердження фінансової і нефінансової звітності підприємств для широкого кола користувачів інформації, то можна виокремити декілька форм спільних аудитів (рис.1).

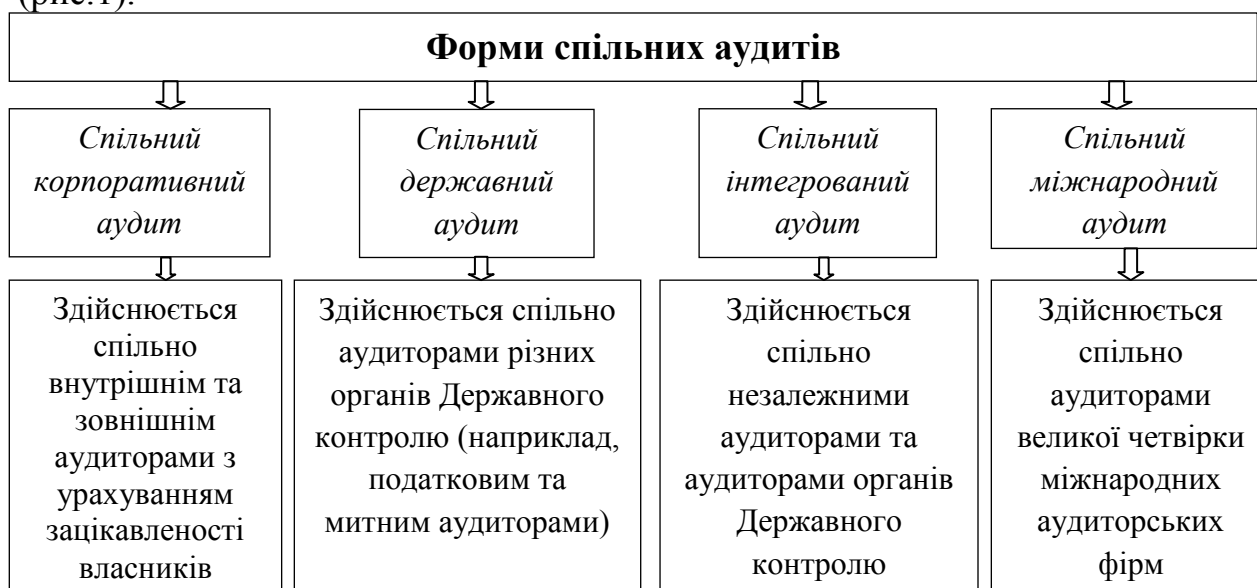


Рис. 1. Форми спільних аудитів як інструменту обмеження інформаційної асиметрії [розроблено автором]

Запровадження спільних аудитів у систему незалежного професійного аудиту звітності підприємств обумовлює необхідність визначення характеристик такого аудиторського завдання (послуги), рівень відповідальності аудиторів при здійсненні таких послуг та умови взаємодії аудиторів, які задіяні у спільних аудитах. Розвиток спільних аудитів в практиці аудиту на підприємствах України може мати неоднозначний ефект. З одного боку, це дійсно має зміцнити та посилити довіру до публічної звітності (фінансової та нефінансової), підтверджених в ході таких аудитів, з іншого боку – у зв'язку зі збільшенням вартості таких аудитів може сформуватись протистояння з боку підприємств, які підпадають під обов'язковий аудит згідно з законодавством.

Література

1. Дипиаза С., Экклз Р. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. – М.: Альпина Паблишер. 2003. – 212 с.
2. Жиглей І.В. Соціальний капітал та його місце в системі бухгалтерського обліку // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2007. – № 2 (40). – С. 53-62.
3. Чижевская Л.В. Семь причин, чтобы не доверяют бухгалтерскому учету // Вісник ЖДТУ. – 2006. – № 2 (36). – с. 140-151
4. Velte, P. What do we know about empirical joint audit research? A literature review. / Accounting and financial control. Vol. 1, Is. 1, p. 4-14.
5. André, P., Broye, G., Pong, C., and Schatt, A. (2016). Are Joint Audits Associated with Higher Audit Fees? / European Accounting Review, 25, 245-274.
6. Baldauf, J., and Steckel, R. (2012). Joint Audit and Accuracy of the Auditor's Report. An empirical study. International Journal of Economic Sciences and Applied Research, 5, 7-42.

УДК 657

Фоміна Т.В.,

к.е.н., доцент кафедри аудиту та оподаткування,
Центральноукраїнський національний технічний університет,
м. Кропивницький

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ФОРМУВАННЯ ВЕЛИЧИНИ РЕЗЕРВНОГО КАПІТАЛУ

Внутрішній контроль – це процес постійного впливу на об'єкти через відстеження відхилень та корекції управлінських рішень задля приведення фактичного стану об'єктів до бажаного [1, с. 13]. На даний час залишаються

недостатньо розробленими конкретні методики внутрішнього контролю цілого ряду об'єктів, у тому числі і операцій, пов'язаних із формуванням величини резервного капіталу.

Під час внутрішнього контролю порядку формування резервного капіталу вивченню підлягає рахунок 43 «Резервний капітал», який призначено для узагальнення інформації про стан і рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку. За кредитом рахунку 43 «Резервний капітал» відображається створення резервів, за дебетом – їх використання. Сальдо цього рахунку відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду [2].

Внутрішній контролер повинен мати на увазі, що поповнення резервного капіталу здійснюється за рахунок нерозподіленого прибутку і, як правило, використовується на додаткові заходи для поповнення статутного капіталу або для покриття нерозподілених збитків. Джерела утворення та використання резервного капіталу перевіряють за їх видами і напрямками використання згідно з даними аналітичного обліку.

Внутрішній контроль резервного капіталу передбачає:

- перевірку відповідності законодавчим вимогам та установчим документам порядку створення резервного капіталу (відповідності величини сформованого резервного капіталу визначеній установчими документами);
- оцінку дотримання вимог законодавства у частині мінімального розміру резервного капіталу (його розмір регламентується установчими документами, але він не може бути меншим за 25% статутного капіталу підприємства);
- з'ясування того, чи дотримується розмір мінімальної величини резервного капіталу для акціонерних товариств (для акціонерних товариств мінімальна величина резервного капіталу повинна становити 15% акціонерного капіталу);
- перевірку дотримання вимог щодо величини щорічних відрахувань від чистого прибутку (розмір щорічних відрахувань у резервний капітал також передбачається установчими документами, проте він не може бути меншим за 5% суми чистого прибутку підприємств);
- встановлення джерел утворення та напрямків використання резервного капіталу перевіряють на підставі даних аналітичного обліку;
- підтвердження обґрунтованості величини резервного капіталу (особливо у тому випадку, коли резервний капітал більший за законодавчо встановлений мінімальний розмір, адже підприємства можуть створити

резервний капітал і у більшому розмірі, зафіксувавши це в установчих документах підприємства);

- перевірку відповідності законодавчим вимогам напрямків використання резервного капіталу (покриття збитків суб'єкта господарювання, виплата боргів у разі ліквідації підприємства, виплата дивідендів (якщо величина резервів перевищує мінімально допустимий рівень), інші цілі передбачені законодавством чи установчими документами). На даному етапі внутрішньому контролеру слід звернути увагу на випадки витрачання коштів резервного капіталу для виплати дивідендів за привілейованими акціями. Якщо товариство відповідно до своєї облікової політики у складі резервного капіталу виокремлює загальний резервний капітал та резерв на виплату дивідендів за привілейованими акціями, тоді необхідно визначити їх розміри окремо і загалом, а також визначити чи сформований резерв на виплату дивідендів за привілейованими акціями покриє розмір дивідендів, які необхідно буде виплатити за такими акціями у несприятливі періоди. Для цього звіряються дані, відображені на рахунку 43 «Резервний капітал» з напрямками використання резервного капіталу, зазначеними у Наказі про облікову політику та рішеннями, ухваленими засновниками та учасниками товариства. Необхідно встановити чи не використовувався резервний капітал для виплати дивідендів, компенсації при виході учасника з товариства у разі, якщо був нерозподілений прибуток; послідовність використання коштів резервного капіталу відповідно до засновницьких і законодавчих документів;

- перевірку порядку відображення операцій, пов'язаних з формування резервного капіталу у реєстрах аналітичного та синтетичного обліку і на рахунках бухгалтерського обліку [3].

Завершальним етапом внутрішнього контролю резервного капіталу є перевірка правильності відображення його величини у рядку 1415 «Резервний капітал» Балансу (Звіту про фінансовий стан), у стовпчику 6 «Резервний капітал» Звіту про власний капітал та співставності показників зазначених фінансових звітів.

Література

1. Внутрішній контроль процесів матеріального забезпечення в системі управління підприємством: [моногр.] / Т.В. Фоміна, О.Б. Пугаченко; за редакцією Г.М.Давидов. – Кіровоград: Імекс-ЛТД, 2014. – 221 с.

2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями) – [Електронний ресурс] – код доступу – <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

3. Фоміна Т.В. Організація і методика внутрішньогосподарського контролю на підприємствах олійножирової галузі України : дис. ... кандидата екон. наук: 08.00.09 [Текст] / Т.В. Фоміна. – О., 2007. – Додаток РЗ

УДК 657.6

Хаблюк О.А.,
к.е.н., доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
Яцишин С.Р.,
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку в державному
секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД СТАНОВЛЕННЯ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ

Проблемою виконання бюджету в багатьох країнах світу є ефективне використання бюджетних коштів. Впровадження аудиту ефективності в діяльність контролюючих органів України вдосконалив систему державного фінансового контролю, результати якого підвищують ефективність діяльності виконавчої влади за використанням державних ресурсів та зроблять більш відкритою та прозорою для суспільства, що дасть можливість надавати інформацію про те, як держава досягає поставлених цілей та вирішує проблеми економіки [2, с. 830].

Аудит ефективності як новий вид бюджетного контролю виник в 1977 році. Це зафіксовано в «Лімській декларації керівних принципів контролю» (The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts), яка прийнята IX Конгресом Міжнародної організації найвищих контрольних органів [1].

Органи державного фінансового контролю зарубіжних країн на початковому періоді їх становлення (кінець XIX – початок XXст.) виконували досить просторові завдання та мали досить широке коло обов'язків, пов'язаних з витрачанням державних коштів. Вони видавали дозволи на виділення бюджетних коштів державним органам та завіряли рахунки урядових установ, проводили перевірки правильності платежів після оплати державних витрат і звітів про використання бюджетних коштів.

Характерним для цього часу було те, що багато органів державного фінансового контролю виконували як облікові, так і контрольні функції відносно витрачання державних коштів. Також вони проводили великий об'єм роботи щодо контролю всіх державних рахунків, направляючи важкі теми

звітів про результати перевірок парламентам. Так, наприклад, об'єм щорічного звіту Головного аудитора Канади, який направлявся в Палату, на початку минулого сторіччя сягав до 2400 сторінок. У звіті перераховувалися всі фінансові операції міністерств і відомств, починаючи із закупівлі шнурків для черевик і закінчуючи контрактами на будівництво мостів [3, с.155].

Проте, поступово в зарубіжних країнах відбулося розмежування обов'язків в бюджетному процесі між урядом і органами державного фінансового контролю, обумовлене, перш за все, наділенням останнього статусом незалежного органу, підзвітного парламенту. При цьому уряд відповідав за збір та витрачання державних коштів, а органи державного фінансового контролю повинні були перевіряти, як витрачаються ці засоби та направити до парламенту звіти про результати перевірок, тобто здійснювати фінансовий аудит виконання державного бюджету. І вже до середини ХХ століття найвищі органи фінансового контролю зарубіжних країн накопичили великий практичний досвід проведення фінансового аудиту, складовими частинами якого був аудит звітності й аудит відповідності.

В кінці 50-х – початку 60-х років минулого століття органи державного фінансового контролю низки країн (зокрема, Канади і Швеції) почали проводити перевірки державних витрат не тільки відносно їх відповідності закону, але і з погляду суспільної корисності, тобто тих результатів, які суспільство одержало від законно витрачених бюджетних коштів. Разом з фінансовим аудитом поступово почав розвиватися новий вид контролю державного бюджету, який одержав назву «аудит ефективності витрачання бюджетних коштів». Так, наприклад, Національне ревізійне бюро Швеції (один з перших органів державного фінансового контролю, які впровадили аудит ефективності) в результаті реформування державної системи фінансового управління в 1967 році одержало статус органу зовнішнього державного фінансового контролю, що концентрує свою діяльність переважно на здійсненні аудиту ефективності бюджетних витрат. Для цього була здійснена перебудова організаційної структури і методів роботи Національного ревізійного бюро, головним завданням якого стало проведення перевірок результатів діяльності міністерств і відомств щодо досягнення цілей, поставлених урядом. При цьому проведення фінансового аудиту в основному було покладене на спеціальні урядові агентства, які виконували функції державного внутрішнього контролю.

Протягом наступних років Національне ревізійне бюро Швеції, на основі узагальнення практичного досвіду здійснення аудиту ефективності розробило спочатку його теоретичні основи, а потім і методологію проведення перевірок ефективності діяльності державних органів [3, с.157].

За минулі більш ніж чверть століття аудит ефективності одержав широкий розвиток і розповсюдження в більшості зарубіжних країн і в даний час стає переважаючим видом контролю виконання державного бюджету.

Впровадження аудиту ефективності в системі державного фінансового контролю України також обумовлені необхідністю контролювати цільовий характер державних видатків та оцінювати їх результативність.

Література

1. The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ksp.mos.ru/common/upload/The_Lima_Declaration_of_Guidelines_on_Auditing_Precepts.pdf

2. Хаблюк О.А. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть на необхідність впровадження в Україні / О.А. Хаблюк, С.Р. Яцишин // Економіка та суспільство. Електронне наукове фахове видання. Випуск 10. – Мукачево, 2017. – С. 827-831

3. Хаблюк О.А. Суть аудиту ефективності та зарубіжний досвід його становлення / О.А. Хаблюк, Л.А. Будник // Галицький економічний вісник. – 2013. – № 4(43). – С. 151–158.

УДК 657

Чикало І.В.,

к.е.н., викладач кафедри менеджменту та публічного управління,
Тернопільський національний економічний університет

СТАНОВЛЕННЯ АУДИТУ УПРАВЛІНСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА РИНКУ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

Функціонування суб'єктів економічних відносин в умовах висококонкурентного динамічного зовнішнього середовища потребує від останніх застосування нових управлінських механізмів, здатних адаптуватись до зовнішніх викликів та враховувати внутрішні умови розвитку. Для цього необхідним є визначення прогалин у менеджменті організацій в різних сферах їх діяльності – від правильності вибору та ведення системи обліку до прийняття та реалізації управлінських рішень. Вагомою інформаційною базою для покращення ефективності в організаціях різних типів можуть слугувати результати аудиту управлінської діяльності, що міститимуть достовірні та об'єктивні висновки щодо різних аспектів її діяльності. Зазначене актуалізує проблематику становлення аудиту управлінської діяльності на ринку аудиторських послуг в Україні.

У чинному законодавстві до аудиторських послуг віднесено аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого, надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту [1].

На ринку аудиторських послуг в Україні станом на 31.12.2016 р. здійснювали діяльність 1008 суб'єктів аудиторської діяльності, включених до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, якими фактично надано послуг на суму 1973102 тис.грн. [2]. У структурі наданих послуг превалюють інші професійні послуги та завдання з надання впевненості, частки яких у загальній структурі склали 51% та 43% відповідно (рис.1). Щодо інших категорій послуг, то близько 6% від загальної вартості наданих послуг припадає на супутні послуги, менше 1% – на організаційне та методичне забезпечення аудиту (рис.1).

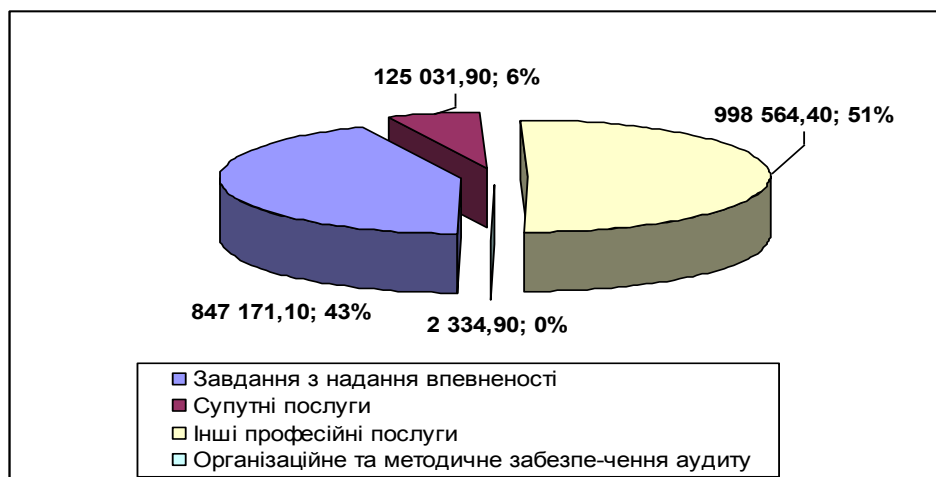


Рис.1. Структура ринку аудиторських послуг за видами замовлень в Україні у 2016р. [2]

При цьому зазначимо, що основними послугами з категорії завдань із надання впевненості є ініціативний аудит фінансової звітності, вартість якого склала 488721 тис.грн. та обов'язковий аудит фінансової звітності, обсяг наданих послуг з якого сягнула 239297 тис.грн. [2]. Щодо категорії супутніх послуг, то завдань з виконання погоджених процедур надано на суму 113839,6 тис.грн., а завдань з підготовки фінансової інформації – на суму 19 336 тис.грн. Серед інших професійних послуг домінують консультаційні послуги вартістю 506 532,80 тис.грн. та послуги з ведення бухгалтерського обліку – 257 664,7 [2].

Основними користувачами аудиторських послуг виступають товариства з обмеженою відповідальністю (35%), публічні акціонерні товариства (30%) та приватні акціонерні товариства (12%). Найменше замовників аудиторських послуг серед комунальних підприємств (1%) та об'єднань громадян, профспілок, благодійних організацій та інших подібних організацій (близько 2%) (рис.2).

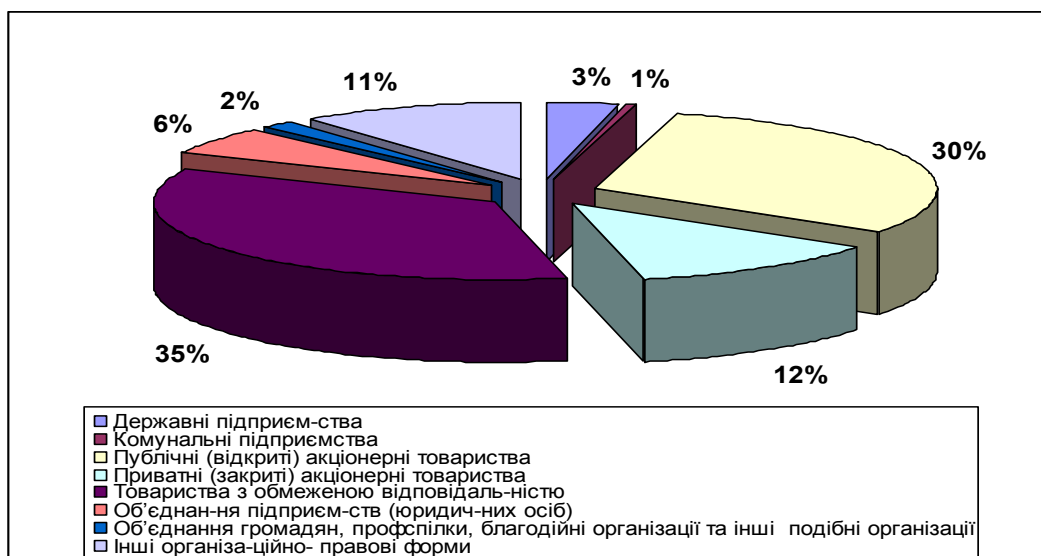


Рис.2. Структура ринку аудиторських послуг за організаційно-правовою формою споживачів в Україні у 2016р. [2]

Результати проведеного аналізу стану ринку аудиторських послуг в Україні свідчать про відсутність окремої категорії послуг «Аудит управлінської діяльності». Безперечно, окремі його складові відображені у представлених на ринку послугах, а саме в завданнях з надання впевненості, при наданні інших професійних послуг та послуг щодо організаційно-методичного забезпечення аудиту, однак цілісної системи послуг такого характеру немає.

Причиною вказаного є, в першу чергу, несформованість законодавчого визначення категорійного апарату цього аудиту та методологічних засад його проведення, а також неузгодженість наукових теоретико-методологічних підходів у цій сфері. Так, зокрема, суть аудиту управлінської діяльності одними фахівцями вивчається через реалізацію функції контролю в цілому як функції менеджменту, так і контролю господарських операцій, іншими – виокремлення користувачами аудиторської інформації виключно управлінського персоналу організації. В цьому плані, найбільш повним трактуванням змісту аудиту управлінської діяльності, вбачаємо його розгляд як процесу вивчення і оцінки господарських явищ і фактів з метою надання рекомендацій управлінню суб'єкта господарської діяльності щодо ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, досягнення кінцевого результату і програмних цілей [3, с.9]. Виходячи з цього, аудит управлінської діяльності має включати комплекс послуг щодо здійснення функціональної діяльності (функціональні огляди реалізації програмно-планової документації організації), а також щодо ресурсного забезпечення (аудит фінансової звітності, кадровий аудит, інформаційно-комунікативний аудит, соціально-психологічний аудит). Також, вбачаємо за доцільне, виокремлення його в окрему категорію аудиторських послуг.

Таким чином, виокремлення аудиту управлінської діяльності в окрему категорію аудиторських послуг, дозволить керівництву організацій отримувати системну, повну та достовірну інформацію про стан системи менеджменту та розробляти на цій основі відповідні управлінські рішення.

Література

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. Відомості Верховної Ради, 2018. – № 9, ст.50
2. Артюх О.В. Концептуальні напрямки аудиту управлінської діяльності / О. В. Артюх // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2012. – Вип. 3(2). – С. 7-13.
3. Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2016. – www.apu.com.ua/1064-zvit-do-kmu-2016

УДК 657.471

Шалімова Н.С.,

д.е.н., професор, завідувач кафедри аудиту та оподаткування,
Центральноукраїнський національний технічний університет

ВПЛИВ ТРИСТОРОННІХ ВІДНОСИН НА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРИЙНЯТНОГО РІВНЯ НЕЗАЛЕЖНОСТІ АУДИТОРІВ

Достовірність фінансової звітності залежить від низки чинників, і аудиторська незалежність – тільки один із них, хоча й важливий. На достовірність фінансового документа впливають бухгалтерські принципи, які застосовують, знання аудитором цих принципів, аудиторських стандартів і процедур, внутрішні процедури контролю якості в аудиторській фірмі, а також репутація самої фірми стосовно чесності та невідкупності. Тобто, постає таке питання: що важливіше знати користувачеві – те, що аудиторська фірма, яка формує аудиторський звіт стосовно фінансової звітності, отримала зауваження за результатами перевірки систем контролю якості, чи те, що аудитор з цієї фірми володіє акціями клієнта, або те, що його брат – заступник директора з виробничих питань на підприємстві. Так само важливі й розумні очікування користувачів. Наприклад, чи будуть користувачі довіряти стандартам незалежності, які не дозволяють партнеру або фірмі в цілому мати прямий фінансовий інтерес у клієнта з аудиту, але прямо не забороняють аудиторській фірмі в цілому отримувати 15% своїх доходів від одного клієнта, вимагаючи оцінки значущості та суттєвості такої загрози.

Існує два можливих підходи до формування у користувачів фінансової звітності довіри до незалежності аудиторів. Перший підхід полягає у

встановленні необхідності повідомляти аудитором про всі зв'язки з підприємством – клієнтом, які можуть бути розцінені як такі, що порушують незалежність аудитора, та дозволити користувачеві самому оцінювати, наскільки він готовий покластися на висновок, підготовлений аудитором. Даний підхід базується на тому, що взяте окремо слово «незалежність» може викликати у користувачів припущення, що особа, яка здійснює професійне судження, має бути незалежною від усіх економічних, фінансових та інших відносин, що неможливо, оскільки кожний член суспільства обов'язково має стосунки з іншими особами. Саме тому значущість економічних, фінансових та інших стосунків слід оцінювати з огляду на те, що саме розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, обґрунтовано вважатиме неприйнятним. Проте, проблема полягає в тому, що може виникнути потреба надання значної кількості детальної інформації, яка лише заплутає, а не прояснить ситуацію.

Другий підхід передбачає розробку низки загальних вимог до незалежності та встановлення обов'язковості наведення аудиторською фірмою доказів, що вона відповідає цим вимогам. Його перевага полягає в тому, що користувач фінансової звітності та аудиторського звіту не використовує значного масиву вторинної інформації, а недолік – в тому, що він вимагає заздалегідь визначити критерії, які характеризують незалежність, що пов'язано з необхідністю визначення важливості різних чинників. Крім того, чинники, кількість яких може виявитися достатньою, щоб утримати довіру користувача до висновку невідомого аудитора, можуть не братися до уваги користувачем, який має справу з відомою аудиторською фірмою.

Саме другий підхід передбачений Кодексом етики професійних бухгалтерів [1], який вимагає від фірм і членів груп з виконання завдання визначати, оцінювати та вирішувати проблеми загрози для незалежності, а не просто дотримуватися конкретних правил.

При застосуванні другого підходу важливим є ідентифікація загроз, а також розуміння змісту застережних заходів, які можуть попередити, усунути або зменшити загрози до прийняттого рівня. Зауважимо, що такі застережні заходи можуть бути представлені заходами, створеними професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами, та заходами, що існують у робочому середовищі, які включають як заходи, які поширюються на всю фірму, так і заходи, що стосуються конкретного завдання, а також застережні заходи, що становлять частину системи та процедур клієнта.

У Кодексі етики професійних бухгалтерів позитивним є те, що в ньому наведено не тільки загальні вимоги, а й описані застережні заходи для окремих ситуацій. Попри те Кодекс етики має й недоліки, зокрема: відсутня чіткість у

порядку визначення суттєвості та значущості загрози, а зазначено лише, що, оцінюючи значущість загрози, слід брати до уваги як якісні, так і кількісні чинники (п.290.11); не завжди пояснюється, що треба робити при виявленні загрози, адже опис ситуації обмежується висловом «жодний застережний захід не зменшить загрозу до прийняттого рівня»; застережні заходи визначені не для всіх ситуацій, які можуть виникнути в практиці діяльності аудиторських фірм; акцентується увага лише на незалежності від підприємства, фінансова звітність якого підлягає аудиту, поза увагою залишаються користувачі аудиторського звіту та інші суб'єкти; основна відповідальність покладається на аудитора (аудиторську фірму) і перевага віддається процедурам, які застосовує аудиторська фірма.

Незалежність думки та поведінки як складові незалежності аудитори повинні формуватися з огляду на всіх суб'єктів, які залучені до процесу виконання завдання з аудиту: аудиторської фірми, аудиторів – членів групи із завдання, суб'єкта, який підлягає аудиту, та користувачів з урахуванням можливості ідентифікації останніх, оскільки в об'єктивності думки аудитора зацікавлені і відповідальна сторона, і користувачі. Це вимагає запровадження більш ефективної співпраці між ними під час визначення загроз, розробки та застосування застережних заходів в робочому середовищі не лише аудиторської фірми, а й користувача і відповідальної особи.

Література

1. Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевич. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – 124 с.

УДК 657

Шестерняк М.М.,

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

АУДИТОРСЬКА ДІЯЛЬНІСТЬ В УКРАЇНІ: ОСОБЛИВОСТІ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ

Аудит в Україні відноситься до наук, які знаходяться на стадії формування, його теорія не повністю сформована і не адаптована до вітчизняної практики бізнесу. У той же час, ринкова економіка вимагає використання методів аудиту з метою захисту інтересів користувачів від можливих зловживань. Практика застосування аудиту в сучасній Україні вказує на наявність проблем, що вже понад 25 років існують у сфері становлення

цього виду діяльності. Динамічний розвиток аудиту в нашій країні, не опрацьованість низки положень функціонування аудиту в умовах транзитивної економіки, специфіка аудиторської діяльності різних категорій користувачів викликає ряд проблемних запитань, що потребують ретельних досліджень та адаптації до міжнародних стандартів.

Постійне вдосконалення системи обліку, зміни нормативно – правового законодавства і потреба в достовірній фінансовій інформації зумовили необхідність створення єдиних стандартів і незалежних контрольних органів. Інтеграція країн, концентрація світового капіталу і безперервний процес злиття у сфері аудиторських послуг підвищують потребу в уніфікації міжнародних стандартів і правил для здійснення аудиторської діяльності.

Як відомо, у 2014 році було підписано Угоду про асоціацію між Україною та Європейським Союзом [1], після чого почався процес адаптації законодавства України про аудиторську діяльність до законодавства ЄС та її реформування. Європейська інтеграція – це стратегічна мета України, що є оптимальним способом для реалізації національних інтересів, побудови реалістичної економічно розвинутої демократичної держави.

Метою реформи аудиторської діяльності є підвищення якості послуг, які мають відповідати європейським стандартам. Формальним підґрунтям для втручання держави в майже неконтрольований до цього ринок аудиторських послуг в Україні стала критика та звинувачення в непрофесіоналізмі практиків-аудиторів з боку вищих чиновників Міністерства фінансів та Національної комісії з цінних паперів і фондового ринку. Тому, саме новий закон імплементує європейське законодавство у вітчизняну аудиторську практику та наближує норми національного законодавства у сфері аудиторської діяльності у відповідність із законодавством Європейського Союзу.

Так, Закон України № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» набирає чинності з 1 січня 2018 року та вводиться в дію з 1 жовтня 2018 року, крім положення, що стосується змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення, яке набирає чинності через 12 місяців з дня набрання чинності цим Законом [2]. Закон визначає правові засади аудиту фінансової звітності, здійснення аудиторської діяльності в Україні, врегульовує відносини, що виникають при її здійсненні, та приводить норми національного законодавства у сфері аудиторської діяльності у відповідність із законодавством Європейського Союзу, зокрема із положеннями Директиви 2006/43/ЄС [3] та Регламенту 537/2014 [4]. Документ ставить за мету: підвищити рівень довіри інвесторів до фінансової звітності вітчизняних підприємств, у тому числі державних компаній, забезпечити її прозорість та зіставність; дерегулювати аудиторську діяльність; надати аудиторським

компаніям України можливість виходу на європейські ринки за рахунок визнання еквівалентності систем; розширити ринок аудиторської діяльності; підвищити престиж та довіру до діяльності аудиторів; викоренити корупцію; підвищити довіру населення до українських банків, страхових компаній, інших публічних компаній, в тому числі державних підприємств; створити належні умови для виходу національних компаній на ринки капіталу; підвищити довіру регуляторних органів до фінансової звітності компанії; створити позитивний інвестиційний клімат України.

Проблеми розвитку аудиту в Україні та імплементація європейського законодавства у вітчизняну практику аудиторської діяльності потребують ретельних досліджень, пошуків шляхів їх вирішення і адаптації до вітчизняних реалій. При цьому, основними напрямки регулювання вітчизняної аудиторської діяльності у відповідності з Європейським Союзом мають бути:

1. Гармонізація, уніфікація вимог до аудиторів, аудиторських фірм та механізмів регулювання аудиту.

2. Перегляд, упорядкування, встановлення більш жорстких норм, особливо у сфері обов'язкового аудиту, як щодо суб'єктів аудиторської діяльності, так і щодо самих суб'єктів суспільного інтересу, діяльність яких підлягає обов'язковому аудиту.

3. Посилення вимог щодо контролю якості діяльності аудиторів та аудиторських фірм.

4. Обмеження цивільної відповідальності аудиторів, які виконують обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу.

Література

1. «Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони» (Угоду ратифіковано із заявою Законом № 1678-VII від 16.09.2014), редакція від 30.11.2015 (підстава v2980321-15) [Електронний ресурс]: // Режим доступу до угоди: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/984_011/page.

2. Закон України № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII (документ 2258-19, чинний; остання подія – введення в дію відбудеться 01.10.2018) [Електронний ресурс]: // Режим доступу до закону: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.

3. Директива 2006/43/ ЄС [Електронний ресурс]: // Режим доступу до директиви: <http://old.minjust.gov.ua/file/49190>.

4. Регламент Європейського парламенту та Ради №537/2014 [Електронний ресурс]: // Режим доступу до регламенту: <http://old.minjust.gov.ua/file/49191>.

Щирба М. Т.,

к.е.н., доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу,

Щирба І. М.,

к.е.н., доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу,

Тернопільський національний економічний університет

СТАНДАРТИ АУДИТУ: ВНУТРІШНЬОФІРМОВИЙ РІВЕНЬ

Внутрішньофірмові стандарти аудиту - це документи, що деталізують та регламентують єдині вимоги до здійснення та документального оформлення процесу і результатів аудиту, які розроблені та затверджені аудиторською фірмою з метою забезпечення високої якості роботи аудиторів і відповідності її вимогам міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики.

Внутрішньофірмові стандарти аудиту вирішують ті ж самі завдання, що й Міжнародні стандарти аудиту. Внутрішньофірмові стандарти аудиту повинні розроблятися на основі чинних законодавчих актів та нормативних документів з врахуванням вимог Міжнародних стандартів аудиту, тобто повинні лише доповнювати, конкретизувати і уточнювати їх положення.

Наявність системи внутрішньофірмових стандартів аудиту є свідченням професіоналізму діяльності аудиторської фірми. Вони повинні містити конкретні практичні рекомендації, які дозволяють аудиторам чітко визначати порядок своїх дій при взаємовідносинах з клієнтом, а також під час планування, перевірки і оформленні результатів аудиту, що в свою чергу забезпечить належну якість аудиторських послуг.

До внутрішньофірмових стандартів аудиту відносять не тільки стандарти, але і інструкції, методичні рекомендації та інші документи, обов'язкові до застосування в аудиторській фірмі, у яких відображаються внутрішні підходи до здійснення аудиторської діяльності. В сукупності вони описують комплексний підхід до організації і технології здійснення аудиту. Внутрішньофірмові стандарти аудиту є частиною організаційно-розпорядчої документації і системи внутрішнього контролю аудиторської фірми.

Підготовка внутрішньофірмових стандартів аудиту – процес дуже трудомісткий, який вимагає значних знань, узагальнення як положень законодавчих актів і нормативних документів, так і практичного досвіду роботи співробітників (аудиторів) аудиторської фірми. Враховуючи важливе значення внутрішньофірмових стандартів в діяльності аудиторської фірми, їх зміст є комерційною таємницею фірми.

Внутрішньофірмові стандарти повинні розроблятися на основі чинних законодавчих актів та нормативних документів з врахуванням вимог Міжнародних стандартів аудиту.

Аудиторські фірми самостійно встановлюють перелік, терміни, порядок розробки та впровадження в практику внутрішньофірмових стандартів аудиту.

Внутрішньофірмові стандарти аудиту можуть включати:

- стандарти з загальних питань аудиту (концепція і підходи до розробки внутрішньофірмових стандартів аудиту, їх структура); внутрішня структура і організація діяльності аудиторської фірми; освіта та підготовка кадрів; права, обов'язки та відповідальність аудиторів; етика поведінки та взаємовідносини аудиторів; внутрішньофірмовий контроль якості виконання аудиту; посадові інструкції тощо);

- стандарти, які встановлюють порядок проведення аудиту і формування аудиторських висновків та іншої звітної документації (форми договорів при оформленні взаємовідносин між аудиторською фірмою і клієнтом; порядок планування; порядок розрахунку рівня суттєвості та величини аудиторського ризику; порядок вивчення та оцінки системи внутрішнього контролю; процедури отримання аудиторських доказів; порядок використання роботи інших фахівців; документування аудиту; вимоги до порядку формування аудиторських висновків та іншої звітної документації);

- спеціалізовані стандарти (специфіка діяльності певних економічних суб'єктів, а саме: кредитних спілок; комерційних банків; страхових та інвестиційних компаній тощо);

- стандарти супутніх послуг (положення про порядок надання консультаційних послуг, експертиз та інших видів супутніх послуг).

Внутрішньофірмові стандарти аудиту повинні мати таку структуру:

- загальні положення (мета та необхідність розробки стандарту; визначення основних термінів і понять; зноска на Міжнародні стандарти аудиту, законодавчі акти та нормативні документи, які використані під час розробки стандарту; сфера застосування; опис об'єкту стандартизації; взаємозв'язок з іншими стандартами);

- зміст внутрішньофірмового стандарту аудиту (основні принципи і методики, що відображають підходи аудиторської фірми до вирішення поставлених завдань);

- додатки (в залежності від змісту стандарту, вони можуть містити інструкції, положення, відповідні порядки, робочі таблиці, комп'ютерні програми тощо).

Крім цього, внутрішньофірмові стандарти повинні містити такі реквізити, як: назву і номер стандарту, дату затвердження із вказівкою органу, який його затвердив та дату набрання чинності стандарту.

Внутрішньофірмові стандарти аудиту затверджуються наказом керівника аудиторської фірми або іншим уповноваженим на це органом, передбаченим статутом (зборами засновників або трудового колективу тощо).

Позитивне вирішення питання щодо розробки внутрішньофірмових стандартів аудиту можливе за умови створення в аудиторських фірмах відділів методології та розвитку аудиту, в якому повинні працювати найбільш професійно підготовлені фахівці в сфері методології аудиту.

Функціонування відділу з методології та розвитку аудиту повинно здійснюватися на підставі Положення, яке затверджується наказом керівника аудиторської фірми або іншим уповноваженим на це органом.

Основними завданнями відділу з методології та розвитку аудиту повинні бути розробка внутрішньофірмових стандартів та методик аудиту з використанням новітніх наукових розробок; узагальнення і систематизація інформації з практичного досвіду аудиту; нагромадження, систематизація і аналіз діючих законодавчих актів і нормативних документів в сфері аудиту та ін.

У випадку необхідності розробку внутрішньофірмових стандартів аудиту можуть здійснювати сторонні організації по відношенню до аудиторської фірми згідно з укладеним договором у відповідності з затвердженою керівництвом аудиторської фірми програмою їх розробки. По мірі нагромадження досвіду аудиторських перевірок внутрішньофірмові стандарти аудиту повинні корегуватися з метою удосконалення роботи працівників (співробітників) аудиторських фірм.

Таким чином, розробка і застосування на практиці аудиторськими фірмами внутрішньофірмових стандартів аудиту дозволить підвищити ефективність їх роботи у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту і покращити внутрішньофірмовий контроль якості аудиту.

СЕКЦІЯ 3

ПРОБЛЕМИ І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ СТАТИСТИКИ ТА ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ

УДК 311

Lebedinsky Alex,

Dr., Professor, Department Chair,

Western Kentucky University, Bowling Green, Kentucky, USA

Melnyk Nataliya,

PhD, Associate Professor, Department of Accounting in the public sector and
service sector, Ternopil National Economic University

CONNECTION BETWEEN ACCOUNTING AND STATISTICS

Many business disciplines use statistics at least to some degree. Some, such as econometrics and forecasting, are branches of statistics. Others may not even be thought of as having anything in common with statistics. Accounting is one of those areas that at first glance appears to have little in common with statistics. Exploring what these two fields may have or may not have in common is meant to clarify the nature of accounting and statistics.

As mentioned by Othmar W. Winkler (2009), both business accounting and national accounting aim at summarizing the financial situation of an organization during a specific time period. Their concepts and principles, coping with similar problems, are analogous. The main difference lies in the labels of these activities. At the level of the business firm they are called «financial» or «cost accounting». At the national level they are called macroeconomics, and occasionally as well as «economic statistics». This indicates that the differences between accounting and statistics cannot be as great as is generally assumed.

It may come as a surprise that the definitions of statistics and accounting at the microeconomic (business) level do not suggest great differences between them. One definition of accounting reads as follows: «It is a systematic process of identifying, recording, measuring, classifying, verifying, summarizing, interpreting and communicating financial information». On the other hand, statistics is defined as «a branch of mathematics dealing with the collection, analysis, interpretation, presentation, and organization of data». If the words ‘accounting’ and ‘statistics’ were omitted and one were not told the source of the definition, it would be difficult to tell which definition describes business statistics and which accounting. From this,

it becomes evident that the disciplines of statistics and accounting, in principle, must have a lot in common.

Many scientists have argued that statistics is important to the field of accounting. The tools of statistics can assist accountants with more effectively performing their job. In addition, «there is definite evidence in accounting periodicals of an increasing interest in the use of statistics, especially statistical sampling techniques, in accounting» (McGurr, 1960). Many scholars have recognized that the two fields can yield creative results when they are combined. As a result, there was considerable interest in relating statistical methods to accounting, auditing, and management control.

According to Rorem, C. R. (1927) accounting and statistics are similar in their use, for both are tools of control. They are also similar in their methods, bearing, so to speak, a family resemblance, for accounting and statistics may be regarded as offspring of the single parent, quantitative method of analysis.

Robert K. Mautz (1945) found that accounting and statistics are much alike. Both are methods for collection, classification, summarization and presentation of numerical data. Each has as its goal the presentation of information in such a way that the information is clear and usable. Accounting and statistics do not recommend actions they are merely service mechanisms to provide information that can be useful in the making of decisions which do lead to action.

In a practical sense, statistics is becoming a more and more powerful tool for accountants. Accountants who perform audits benefit greatly from understanding and using statistical analysis. Auditors know that the easiest way to do this is by looking at a portion of the whole, rather than gathering every bit of data available. Statistically representative samples are preferred in this area as they help auditors work more efficiently and objectively.

Controllers typically work for a single company, overseeing all of its finances including cost analyses, budget reports and forecasting, as well as giving financial analysis and advice to the head of the organization. Having a thorough understanding of the statistical principles used in creating analyses and forecasts, controllers ensure that their organization operates profitably and efficiently.

Accountants use statistics to estimate consumption, earnings, cash flow and book value. Simply put as accounting for the future, forecasting involves an amount of guesswork about the future – and when people guess, they frequently make errors. Having a thorough understanding of the distribution and metrics for evaluating that error, accountants are better able to more efficiently make predictions about the future.

Forensic accountants use accounting and legal principles to search out financial fraud and deceit. With modern complicated financial instruments forensic

accountants need to understand how statistical principles were used to value and anticipate risk in those securitization products.

Accountants are frequently required to specify a premium that reflects the risk, or range of error, with any given forecast. Known as the discount rate, accountants often use statistical principles, such as correlation and distribution, to anticipate this risk and account for it when setting a valuation. More recently, accountants are using more sophisticated statistical techniques, such as co-variance and beta models, to limit valuation error.

The difference between statistics and financial accounting is in large part the difference between a general view and a particular one. Accounting is meant to discover the particular financial situation of either an individual or an organization. Statistics, on the other hand, are used to discover any number of facts about the world. Sometimes statistical facts will be used in financial accounting, but it's rare for an expert in one field to specialize in the other. A modern firm will usually find a place for both outlooks in the way it conducts its business.

References

1. Accountants in the Big Data Age Better Know Statistics (2013). Crunched: a blog about people and numbers. Available at: <http://www.accountingdegree.com/blog>.
2. Mautz, Robert K. (1945). Accounting and Statistics. *The Accounting Review*, Vol. 20, No. 4, 399-410.
3. McGurr, Francis J. (1960). The Integration of Statistics and Accounting. *The Accounting Review*, Vol. 35, No. 1, 60-63.
4. Reader, Casey (2017). Difference Between Statistics & Financial Accounting. Available at: <https://bizfluent.com/info-12147113-difference-between-statistics-financial-accounting.html>
5. Rorem, C. R. (1927). Similarities of Accounting and Statistical Method. *The Accounting Review*, Vol. 2, No. 1, 10-18.
6. Winkler, Othmar W. (2009) *Interpreting Economic and Social Data: A Foundation of Descriptive Statistics*. Springer-Verlag, Berlin, Heidelberg.

Бобровська Н.В.,

к.е.н., старший викладач кафедри обліку і оподаткування,

Костирко А.Г.,

к.е.н., старший викладач кафедри обліку і оподаткування,

Миколаївський національний аграрний університет

РОЛЬ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ У СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Виробничо-господарська діяльність сучасних аграрних підприємств є базисом суспільного відновлення валового внутрішнього продукту країни і потребує науково-дослідних дій, узагальнення результатів, систематизації та аналітичних досліджень з метою успішного й ефективного управління. На розвиток підприємницького і ринкового середовища особливий вплив мають як внутрішні, так і зовнішні чинники, що досліджуються у взаємоузгодженості і взаємозв'язку з метою мінімізації можливих ризиків (рис. 1).

Сучасний практичний досвід свідчить про те, що можливості економічного аналізу з метою вивчення результатів діяльності підприємницького середовища, аналізу причинно-наслідкових залежностей і розроблення заходів спрямованих на підвищення ефективності діяльності не реалізуються на багатьох підприємствах.

Економічний аналіз – це комплексне глибоке вивчення роботи підприємств, їх підрозділів та інших господарських формувань з метою об'єктивної аналітичної оцінки її результатів і виявлення можливостей подальшого підвищення ефективності господарювання [2].

Враховуючи зміни економічних умов, за яких працює підприємство, будь-яка підприємницька діяльність, а саме виробничі, фінансові процеси, а також загальні результати діяльності потребують належного контролю, що можливо здійснювати за результатами економічного обґрунтування. Отже, економічний аналіз набуває актуальності у формуванні підприємницького середовища, реалізації кожного етапу його функціонування з метою розробки ефективних антикризових заходів, що забезпечать виживання підприємства і його стійкий фінансово-економічний розвиток.

Таким чином, використання економічного аналізу у сукупності науково-дослідних дій, логічного мислення, статистичної і фінансової звітності у перспективі надає уявлення про виробничо-господарську діяльність з метою прогнозів щодо покращення результатів діяльності підприємства.



Рис. 1. Структурно-логічна схема комплексного аналізу підприємницького середовища [1, с. 59]

Вважаємо, що роль економічного аналізу у сучасних умовах господарювання повинна набувати широкого застосування, де комплексні аналітичні дослідження передбачатимуть покращення показників фінансово-господарської діяльності підприємства з метою мінімізації ризиків та запровадження напрямів ефективної діяльності.

Література

1. Цигилик І.І. Економічний аналіз – основний чинник підвищення ефективності підприємницької діяльності / І.І. Цигилик // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – №7. – С. 90-96.
2. Економічний аналіз: навч. посіб. / за ред. М.Г. Чумаченко. – [2-е вид., перероб. і доп.]. – К. : КНЕУ, 2003. – 556 с.

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

ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЕКТІВ

Інвестиційні рішення мають важливе значення для успішного розвитку підприємства. Вони необхідні для освоєння нових ринків, створення і підтримки конкурентоздатності. З метою прийняття рішення про інвестування в той чи інший об'єкт необхідно оцінити ефективність, перевірити чи відповідають результати даного проекту цілям інвесторів і які інвестиції необхідні для їх досягнення.

В системі управління створення і реалізації інвестиційного проекту важлива роль належить економічній експертизі. В процесі експертизи необхідно визначити ефективність інвестиційного проекту, його пріоритетні напрями, виявити існуючі тенденції розвитку та перспективні джерела фінансування з врахуванням факторів залучення інвестицій, розробити механізми впливу на інвестиційні процеси й інструменти контролю за ефективністю використання інвестиційних ресурсів.

Економічну експертизу в наукових працях визначають як форму економічного контролю. Вона не є окремою наукою. Тому в теорії і на практиці при проведенні економічної експертизи застосовують методи контролю, економічного аналізу, статистики.

Просторові, часові, кількісні, якісні та структурні характеристики об'єкта економічної експертизи пізнають частковими методами контролю. Пізнання стану та поведінки об'єкта управління загалом вимагає використання всієї сукупності характеристик об'єкта, об'єднання часткових методів у загальні, що набагато важче, ніж дослідження частковим методом якої-небудь однієї характеристики. Спеціальні методи дослідження можна вважати частковими і, необхідно поєднувати загальнонаукові та спеціальні методи під час наукового дослідження. Для оцінки стану, ризиків та перспектив такого складного об'єкта як, інвестиційний проект, слід враховувати такі групи характеристик або критеріїв:

- 1) зміна стану і поведінки підприємства чи його операцій у часі;
- 2) переміщення окремих операцій, частини або елементів підприємства (наприклад, сировини, матеріалів, готової продукції) у просторі;
- 3) зміна якісних, кількісних і структурних характеристик підприємства (або його операцій, частин) у просторі і часі.

Основне завдання експертизи полягає в оцінці наукового і технічного рівня проекту, його ефективності і способів виконання. Спираючись на результати економічної експертизи, можна приймати рішення щодо фінансування проектів[1].

При проведенні експертизи проектів важливо врахувати потенційний вплив результатів проведених досліджень на економічне, екологічне та соціальне середовище. Експерти мають право запитувати будь-які дані по проекту.

Важливим моментом при експертизі є комплексна оцінка показників ефективності. Така оцінка передбачає врахування чинників комерційної та виробничої можливостей реалізації проекту, відповідність очікуваних показників ефективності проекту за критеріями, які є задовільними при прийнятті управлінського рішення, дотримання методики складання бізнес-плану та ін [2]. Експертиза комплексної оцінки показників ефективності складається з таких етапів:

1) проведення зустрічі з ініціатором проекту. Це дозволить виявити, чи розуміє підприємець – ініціатор проекту умови реалізації проекту і того ділового середовища, в яке йому належить увійти;

2) збір необхідної інформації. Етап необхідний, якщо експерту потрібно переконатися в достовірності інформації, представленої в проекті. Інформація може бути запрошена у розробника;

3) аналіз всіх частин інвестиційного проекту і супровідних додаткових документів;

4) проведення опитування експертів, вивчення довідкових матеріалів і літератури. При необхідності експерт, який здійснює економічну експертизу проекту, може звернутися до окремих фахівців за профілем проекту. Для підтвердження точності розрахунків може знадобитися додаткова інформація, подана в довідниках, в проведених раніше маркетингових дослідженнях.

5) аналіз отриманої інформації за результатами власного дослідження. Експерт проводить пошук необхідної інформації по аналізованому інвестиційному проекту. До переліку інформації входить інформація за переліком послуг, що надаються самою фірмою, так і конкурентами досліджуваної фірми, аналізу також піддаються ціни фірми та її конкурентів. Перевіряють інформацію щодо постачальників сировини, матеріалів, обладнання.

6) підготовка і передача письмового звіту замовникам.

Головним критерієм, що сприяє відбору інвестиційного проекту, є мінімум витрат на його проведення. У процесі відбору інвестиційного проекту необхідно звернути увагу на способи зниження ризику[3]. Експертиза

забезпечує кінцеву оцінку всіх аспектів проекту перед запитом чи рішенням про його фінансування.

Отже, економічна експертиза передбачає спеціальну перевірку і оцінку можливості виконання та достатності очікуваної ефективності інвестиційного проекту з метою прийняття рішення щодо реалізації проекту або участі в його реалізації.

Література

1. Багрова І. В. Інвестиційні проекти в Україні: проблеми та досвід: монографія / І. В. Багрова, Т. С. Яровенко. – Д.: НГУ, 2009. – 238 с.

2. Клиффорд Ф. Грей Управление проектами: Практическое руководство: [пер с англ.] / Клиффорд Ф. Грей, Эрик У. Ларсон – М.: Дело и сервис, 2003. – 528 с.

3. Давиденко Н. М. Аналіз інвестиційних проектів: навч. посіб. / Давиденко Н. М.; Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – Київ: Компринт, 2015. – 377 с.

УДК 657

Бурденюк Т. Г.,

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

АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Сьогодні під стратегічним менеджментом розуміється інтегрований аналітичний підхід, котрий об'єднує елементи планування, прогнозування, реалізації і контролю функціонування бізнес-стратегії, а також обумовлює розуміння довгострокових цілей і завдань підприємства, враховує не тільки внутрішню діяльність і ресурси підприємства, а й зовнішні аспекти його функціонування – конкурентів, постачальників, клієнтів, макроекономічні умови, політику, нормативно-правову базу та її зміни, тощо. Для успішного функціонування система стратегічного управління потребує відповідного аналітичного забезпечення.

За загальноприйнятим визначенням поняття аналіз (грец. – analisis – розклад) є розчленування цілого на складові елементи. З наукової точки зору аналіз – це метод дослідження, який полягає в уявному поділі цілого на складові елементи і виділенні окремих сторін, властивостей, зв'язків. Таке

розчленування дає можливість з'ясувати внутрішню суть і природу процесу, який вивчається, його залежність від факторів формування.

У часовому аспекті аналітична система підприємства функціонує в трьох режимах: стратегічного, ретроспективного й оперативного аналізу. Ретроспективний та оперативний аналізи становлять традиційну систему економічного аналізу, в рамках якої виділяють такі види аналізу як фінансовий та управлінський [1].

Змістом й основною метою фінансового аналізу є оцінка фінансового стану й виявлення можливості підвищення ефективності функціонування господарюючого суб'єкту за допомогою раціональної фінансової політики. Ми пропонуємо розглядати фінансовий стан підприємства, як стратегію його фінансової конкурентоспроможності, що реалізується як можливість забезпечення максимального доходу власникам капіталу, з мінімальним ризиком, в умовах збалансованого грошового потоку.

Аналіз фінансового стану підприємства переслідує декілька цілей: визначення фінансового стану; виявлення змін у фінансовому стані в просторово-часовому розрізі; виявлення основних факторів, що викликають зміни у фінансовому стані; прогноз основних тенденцій сталого розвитку на короткостроковий період. У практиці фінансового аналізу для досягнення поставлених цілей, використовуються наступні методи: часовий аналіз – порівняння кожної позиції звітності з попереднім періодом або рядом попередніх періодів й визначення основних тенденцій зміни показників в динаміці (трендовий аналіз); структурний аналіз – визначення структури підсумкових фінансових показників з виявленням впливу кожної позиції звітності на результат в цілому; аналіз коефіцієнтів – розрахунок відношень між окремими позиціями звіту або позиціями різних форм звітності, визначення взаємозв'язків показників; порівняльний (просторовий) аналіз – порівняльний аналіз показників даного суб'єкту господарювання з показниками конкурентів, з середньогалузевими й середніми даними за попередні періоди; факторний аналіз – аналіз впливу окремих факторів на результативний показник за допомогою методів детермінованого факторного аналізу; комплексний фінансовий аналіз; моделі прогнозування імовірності банкрутства (Дюпона, Альтмана, Тоффлера, Ліса, Чессера та інших).

Таким чином, основними перевагами традиційної системи економічного аналізу є наступні: по-перше, процес аналізу та планування дає змогу прогнозувати фінансові результати на період запропонованої бізнес-стратегії; по-друге, при реалізації бізнес-стратегії наявний процес контролю дає змогу порівняти фактичні й планові результати. Переваги традиційної системи аналізу беззаперечні, проте вона не вирішує питань стратегічного управління:

забезпечення керівництва різних рівнів необхідною інформацією для прийняття оптимальних управлінських рішень для забезпечення ефективного функціонування керованого об'єкта; сприяння розробленню науково-обґрунтованих оптимальних стратегічних планів розвитку об'єктів управління; забезпечення об'єктивною оцінкою результатів діяльності суб'єктів господарювання; оцінка впливу фактори зовнішнього середовища; забезпечення необхідної аналітичної підтримки підприємству при розробленні та реалізації стратегії [2].

Зміни, що відбулися в теорії та практиці стратегічного управління діяльністю суб'єктів господарювання в розвинутих країнах (США, країн Західної Європи), насамперед пов'язані з виникненням нових потреб для задоволення основної мети сучасних підприємств – збільшення вартості компанії через підвищення продуктивності як у коротко-, так і в довгостроковому періоді. Відповідно, суттєво змінилися такі складові теорії економічного аналізу, як предмет, функції, принципи, технологія проведення аналітичних досліджень. Поряд із традиційними технологіями економічного аналізу останнім часом достатньо широкого розвитку набули нові методи та підходи, які задовольняють потреби стратегічного управління: безперервне прогнозування, врахування впливу зовнішнього середовища, система збалансованих показників, модель економічної доданої вартості, облік і аналіз витрат за видами діяльності; інституціональні зміни до аналізу та контролю витрат підприємства через виокремлення трансакційних витрат. Водночас традиційні напрями економічного аналізу, такі як аналіз відхилень і їх факторний аналіз при проведенні операційного аналізу, коефіцієнтний аналіз, що здійснюється в процесі фінансової діагностики підприємства, маржинальний аналіз при обґрунтуванні управлінських рішень були і залишаються пріоритетними напрями в технологіях аналітичних досліджень [3].

Найважливішою ознакою сучасних аналітичних досліджень є їх стратегічна орієнтація, що передбачає комплексне дослідження внутрішніх економічних процесів підприємства з оцінкою впливу факторів зовнішнього середовища. При цьому передусім досліджуються чинники зовнішнього середовища, вивчається їх можливий вплив на розвиток підприємства, визначаються оптимальні шляхи досягнення цільових орієнтирів з урахуванням необхідності, зокрема адаптації до зовнішнього середовища та впливу на зовнішнє середовище через реалізацію внутрішніх сильних сторін та конкурентних переваг.

Що ж стосується стратегічного вектору розвитку економічного аналізу, то він стає невід'ємною ділянкою будь-яких етапів стратегічного управління, а відтак значно посилюється роль, значення та місце аналізу в сучасних умовах.

Ознайомлення та критичний аналіз багатьох літературних джерел дали підстави представити стратегічний аналіз як низку потужних аналітичних інструментів, за допомогою яких майбутнє будь-якого бізнесу можна передбачити настільки точно, що буде змога безпомилково вибрати правильний стратегічний напрям для нього.

Література

1. Бурденюк Т. Г. Стратегічний аналіз факторів зовнішнього середовища / Т. Г. Бурденюк // Збірник наукових праць. – Кам'янець-Подільський. – 2009. – С. 406-411.

2. Бурденюк Т. Г. Особливості діагностики фінансово-майнового стану установ державного сектору економіки / Т. Г. Бурденюк // Економіка, підприємництво та бізнес-культура: трансформації в умовах розвитку інновацій: матеріали міжнар. наук.-прак. конф. – Херсон, 2015. – С.204-206.

3. Парасій-Вергуненко І. М. Еволюція розвитку економічного аналізу в стратегічно-орієнтованій системі управління / І. М. Парасій-Вергуненко // Фінанси, облік і аудит. – 2011. – № 18. – С. 328-335.

УДК 657:338.124.4(477)

Гавриленко В.О.,

к.е.н., доцент,

завідувач кафедри бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту,

Черкаський державний технологічний університет

ДІАГНОСТИЧНИЙ АНАЛІЗ В АНТИКРИЗОВОМУ УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВА

У багатьох випадках уникнути кризи дуже важко, але можна зменшити її гостроту та прискорити подолання негативних наслідків, якщо своєчасно виявити ознаки кризи та прийняти коригувальні управлінські дії. Лавиноподібна дія кризи ускладнює усунення негативних ефектів на її пізніх стадіях. Чим швидше буде виявлено ознаки розвитку кризи, тим легше зробити необхідне коригування зі стабілізації траєкторії розвитку підприємства шляхом реалізації антикризових заходів. Тому в управлінні суб'єктами підприємницької діяльності в умовах кризи першочергове значення має превентивне антикризове управління, реагування на слабкі сигнали, які відображають негативну

динаміку та тенденції їхнього розвитку. Систематичний моніторинг фінансового стану і його аналіз дають можливість попередити період настання кризи, а тим більше банкрутства. Саме з діагностики проблеми розпочинається її вирішення. Стає очевидним, що своєчасне розпізнавання ознак і природи кризи, її локалізація, використання елементів дослідження як заходів превентивної санації і відновлення платоспроможності становлять суть цілей діагностики в антикризовому управлінні. Тим часом проблема діагностики в антикризовому управлінні відноситься до малодосліджених у вітчизняній економічній та управлінській науці.

Діагностика підприємства має на меті з'ясувати стан, в якому підприємство перебуває на даний час, а також визначити та виділити найбільш суттєві проблеми у виробничо-господарській і фінансовій діяльності, що негативно впливають на його розвиток. Діагностичний аналіз являє собою можливість вирішення ряду проблем, які ґрунтуються на системних підходах.

Під терміном «діагностика» (від грецького *diagnostikos* – спроможний розпізнавати, визначати, розрізняти) прийнято розуміти процес, який дає змогу виявити і вивчити проблему. Спочатку поняття «діагностика» застосувалося як медичний термін, а в кінці ХХ ст. у сфері економічних досліджень почали застосовуватися терміни «економічна діагностика», «діагностика банкрутства» та інші [1–5].

Будь-яка соціально-економічна система в процесі свого розвитку проходить ряд певних стадій, зміна яких має циклічний характер. Циклічність на мікрорівні має прояв у життєвому циклі підприємства, який на сьогодні пояснює нестабільність функціонування в умовах кризової економіки, невизначеності та ризику.

На кожній стадії життєвого циклу підприємства існує небезпека виникнення кризи під впливом внутрішніх і зовнішніх факторів. У науковій літературі виділяють три фази розвитку кризи: прихована, явна, гостра.

Несприятливі зміни без ризику порушення фінансово-господарської діяльності підприємства вважаються першою, прихованою фазою кризи. Основними її ознаками є: зниження рентабельності, обсягів прибутку, зменшення показників оборотності, збільшення дебіторської і кредиторської заборгованості, скорочення ліквідних і швидколіквідних активів. На цій стадії основні показники фінансового стану ще знаходяться на межі гранично допустимих, але проявляються тенденції до їх зниження. Кризові явища можуть вплинути на фінансову стійкість і платоспроможність підприємства. Стадію спаду (стагнацію) вважають першою стадією настання кризи.

Друга стадія – криза фінансових результатів – настає тоді, коли додатково проявляється ряд негативних моментів у фінансово-господарській діяльності:

знижується коефіцієнт автономії, покриття, забезпечення власними оборотними засобами, скорочується можливість самофінансування, зростає дебіторська і кредиторська заборгованість. Настає явна криза в діяльності підприємства.

Неплатоспроможність (ознака третьої стадії – гострої кризи) характеризується такими показниками: дефіцит власного оборотного капіталу, від’ємні значення рентабельності капіталу і рентабельності продажів, збиткова діяльність підприємства, а фінансові показники – поза межами нормативного значення. Відповідно, завданням діагностики є своєчасне виявлення симптомів, факторів кризи на ранніх стадіях її прояву та встановлення причин її виникнення. Симптоми вважаються зовнішнім проявом стану суб’єкта і свідчать про наявність проблеми. Вони проявляються у різкій зміні показників або в їх невідповідності нормативним значенням. Для відновлення нормального функціонування підприємства необхідно встановити причини, тому що саме вони є джерелами виникнення кризи. Аналіз фінансового стану підприємства і його діагностика є засобами виявлення негативних тенденцій у розвитку підприємства і можливості настання кризи.

В економічній та науковій літературі виділяють найпоширеніші види діагностики, які застосовуються у вітчизняній практиці: діагностика підприємства; діагностика банкрутства; економічна діагностика; діагностика фінансово-господарської діяльності; комплексна бізнес-діагностика підприємства. Дослідження наукових підходів до визначення цього поняття дало можливість зробити висновок про те, що існують різні дефініції, які поєднує те, що економічна діагностика – це визначення економічного стану суб’єкта господарювання, виявлення проблем і розробка перспективних шляхів його розвитку шляхом оптимального та ефективного використання ресурсів.

Оскільки більшість національних підприємств на сьогодні перебувають у стані кризи, то, на нашу думку, в антикризовому управлінні, крім цих видів діагностики, необхідно впроваджувати в практичну діяльність підприємств і управлінську антикризову діагностику. Управлінська антикризова діагностика є детермінантним елементом процесу управління, що забезпечує ефективний розвиток підприємства з метою попередження кризи.

Література

1. Вартанов А. С. Экономическая диагностика деятельности предприятия: организация и методология. / А.С. Вартанов. Москва: Финансы и статистика, 1991. 80 с.
2. Глазов М. М. Функциональная диагностика предприятий в управлении деятельностью предприятия. / М.М. Глазов. Санкт-Петербург: СПбГУЭФ, 1999. 326 с.
3. Андрущак Є. М. Діагностика банкрутства українських підприємств. /

Є.М. Андрушак. //Фінанси України. – 2004, – № 9. – С. 118–124.

4. Омаров Ш. А. Особенности использования сценарного подхода при формировании стратегии развития компании. / Ш.А. Омаров. // Проблемы экономики. 2011, – № 4. – С. 139–142.

5. Матвійчук А. Діагностика банкрутства підприємств. Управління економікою: теорія і практика / А. Матвійчук. Режим доступу: URL: <http://me.kmu.gov.ua/file/link/99747/file>.

УДК 657:332.142.2:614.8

Гаращук О.В.,

д.е.н., професор,

зав. сектору взаємодії з громадськістю та ЗМІ і міжнародного співробітництва
відділу організаційно-інформаційного забезпечення та роботи
з персоналом Державної інспекції навчальних закладів України

Куценко В.І.,

д.е.н., професор,

головний науковий співробітник ДУ «Інститут економіки
природокористування та сталого розвитку
Національної академії наук України»

ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ У КОНТЕКСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СОЦІАЛЬНОЇ БЕЗПЕКИ

У числі показників, які характеризують рівень соціальної безпеки, важливе місце посідає рівень життя населення. Визначити його можна за допомогою економічного аналізу. Останній дозволяє отримати необхідні результати, спрогнозувати можливості, розробити плани та стратегію, запобігти загрозам і негативним явищам, тобто не лише дати оцінку сучасного стану певного явища, але й виявити наявні тенденції. Саме на основі останніх можна передбачити майбутні процеси у вказаному контексті.

Одним із показників рівня життя населення є середньодушовий загальний дохід на місяць у порівнянні з прожитковим мінімумом. Здійснюваний нами економічний аналіз показав, що в цілому по Україні спостерігається його зниження. Хоча соціальні загрози – зростання безробіття, антагонізація соціальної структури, люмпенізація населення, декваліфікація робочої сили, збільшення знедолених категорій українців, технологічне відставання економіки – продовжують негативно впливати на життєвий рівень населення. В 2016 році, приміром, нижче середньомісячного показника прожиткового мінімуму на душу населення перебувало 3,8% громадян, щоправда, в 2010 році

цей показник складав 8,8%. Особливо велике зниження спостерігалось в Івано-Франківській, Миколаївській і Сумській областях.

Загрозою для соціальної безпеки залишається безробіття. В Україні, на жаль, рівень безробіття продовжує зростати. Так, за методологією Міжнародної організації праці (МОП), цей показник серед населення у віці 15-70 років (економічно активного) за 2010-2016 роки зріс із 8,1% до 9,3%.

Низький життєвий рівень населення у свою чергу зумовлює появу нових загроз. В їх числі – захворюваність та погіршення стану його здоров'я в цілому. У 2016 році кількість хворих з уперше встановленим діагнозом на 100 тис. населення склала 64375. Найвищою вона була в Дніпропетровській, Івано-Франківській і в столиці України. Рівень захворюваності у Сумській і Херсонській областях на 40% є нижчим, ніж, скажімо, у Києві. На наше глибоке переконання така різниця є не наслідком впливу тих чи інших факторів, а методики (за зверненням до лікаря) розрахунку цих показників.

Досить високою в нашій країні є захворюваність, на так звані, соціально небезпечні хвороби. Так, кількість хворих з уперше встановленим діагнозом на 100 тис. населення ВІЛ-інфіковані складають 40,2; новоутворення – 86,8; активний туберкульоз – 54,8. Нині за рівнем захворюваності на ВІЛ серед регіонів України лідирують Дніпропетровська і Одеська області (відповідно показники 95,2 і 90,8), щодо новоутворень найвищими показниками характеризуються Дніпропетровська, Харківська, Запорізька області. Найвищий рівень захворюваності на туберкульоз має Одеська область, де цей показник удвічі перевищує середньо-український.

Як наслідок, в Україні смертність є однією з найвищих у Європі. Так, кількість зареєстрованих смертей у розрахунку на 1000 наявного населення в 2016 році склала 14,7. А в Житомирській, Запорізькій, Київській, Кіровоградській, Полтавській, Сумській, Черкаській і Чернігівській областях цей показник відповідно на є 10-20% вишим. Досить високий і коефіцієнт смертності дітей у віці до одного року на 1000 живонароджених, у 2016 році він склав 7,4, а в Закарпатській області навіть 10,4. Це практично вдвічі вище, ніж, приміром, у Київській і Тернопільській областях.

На рівень смертності в нашій країні впливають і такі соціальні негаразди як кількість ДТП, в яких були потерпілі та розгул злочинності. Україна в Європі посідає перше місце за кількістю потерпілих у результаті ДТП. У 2016 році, скажімо, їх було 26782, у тому числі в Дніпропетровській області 2,5 тис., у Львівській – 2,1 тис., в Одеській – 2,2 тис. Тобто на ці три області припадає майже 22% усіх ДТП в країні. У Харківській і Дніпропетровській областях залишається найвищою і злочинність. Якщо в Україні в цілому кількість виявлених злочинів склала в 2016 році 592,6 тис., то в Дніпропетровській

області – 46,3 тис., Харківській – 50,6 тис., в Запорізькій – 47,9 тис. Іншими словами, найпоширенішою злочинність є у великих містах. Так, У Києві вона у зазначеному році перевищила 77 тис.

Критичний аналіз зазначених показників дає змогу зробити висновок, що в цих умовах в Україні вкрай важливо забезпечити принципово нові підходи до управлінських рішень, засобів і механізмів розвитку економічної та соціальної сфер, до забезпечення високого рівня соціальної безпеки та добробуту населення. Зазначеного, як свідчить світовий досвід, можна досягти шляхом активного впровадження інновацій в усі сфери діяльності, застосування яких потребує: більш широкого залучення досвіду розвинених країн [1], децентралізації надання соціальних послуг та диверсифікації їх постачальників, активного розвитку партнерства в трикутнику «держава – бізнес – громада», формування єдиної інформаційно-аналітичної системи у сфері соціальної безпеки [2; 3].

Практика розвинутих країн свідчить, що за допомогою інноваційних соціальних технологій можна вчасно подолати соціальні загрози, запобігти соціальній напрузі, забезпечити успішне блокування ризикових ситуацій, тобто забезпечити в країні безпекову ситуацію.

Література

1. Козубовський В.В. Соціальний захист неповнолітніх у Великій Британії (порівняльний аналіз) / В.В. Козубовський. – Ужгород: УжНУ, 2004. – 129 с.
2. Гришина Е.Е. Технология адресной социальной помощи «Самообеспечение»: руководство по внедрению для местных и региональных администраций / Е.Е. Гришина, К.Г. Чагин. – М.: Институт экономики города, 2008. – 96 с.;
3. Дудченко В.С. Инновационные технологии: учеб-метод. пособие / В.С. Дудченко. – М.; 1996. – 225 с.

УДК 657.6.012.16

Голяш І. Д.,

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

ВИКОРИСТАННЯ СУЧАСНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ В ЕКСПЕРТНІЙ ПРАКТИЦІ

Донедавна використання інформаційних технологій в експертній практиці було досить рідкісним явищем. Глобальна інформатизація суспільства та поява різноманітних технічних інновацій, які використовуються в сучасному світі,

дали поштовх розширенню сфери використання комп'ютерної техніки в процесі проведення економічних експертиз. На даний час ці експертизи являють собою комплекс дій, що проводиться підготовленими експертами, які володіють обліковими та юридичними знаннями, а також вміють професійно використовувати комп'ютерну техніку, сучасне програмне забезпечення для дослідження й аналізу інформації за розслідуваною справою [3].

Використання комп'ютерної техніки сприяє удосконаленню процесу експертного дослідження, зумовлює зниження затрат часу експертів для проведення аналітичних, логічних, розрахункових, арифметично-технічних й інших процедур, створює суттєві передумови для підвищення якості й швидкості експертного дослідження, а також для посилення обґрунтованості результатів експертизи [1].

Сучасні інформаційні технології, що використовуються в практиці економічних експертиз, забезпечують та підтримують інформаційні процеси, які пов'язані із процесами пошуку, збору, передачі, збереження, накопичення та обробки інформації.

На рис.1 відображено складові елементи комп'ютерного середовища, які сприяють організаційному, інформаційному, технічному, методичному та програмному забезпеченню економічних експертиз.

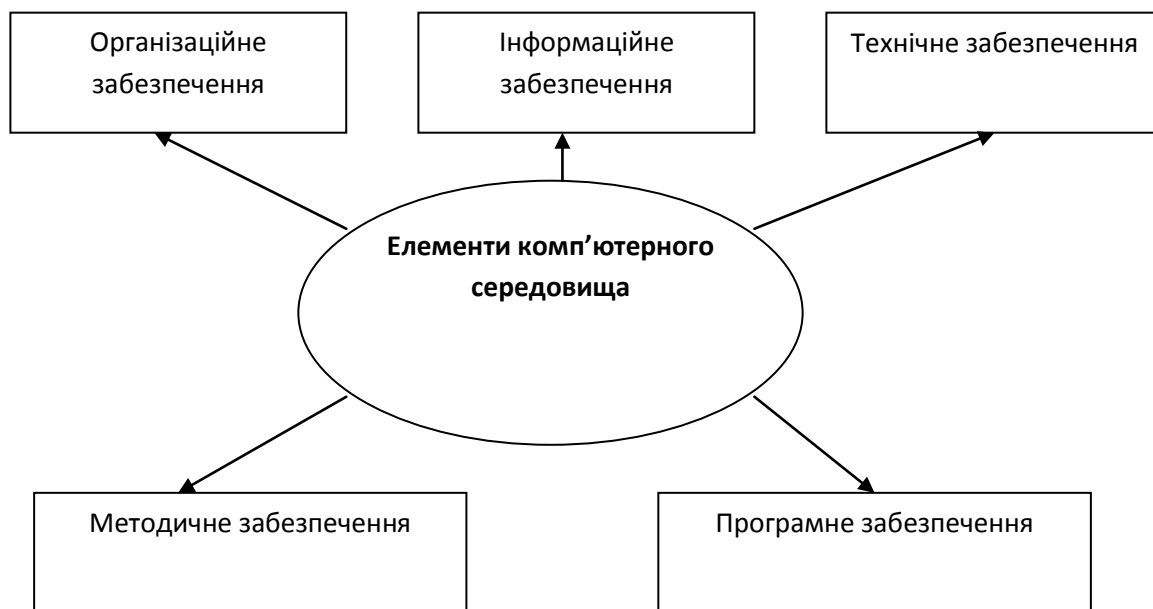


Рис. 1. Складові елементи комп'ютерного середовища

Автоматизована обробка інформації у експертних дослідженнях включає постановку завдань і формування алгоритма, які перебувають у компетенції економічних експертів, а також програмне забезпечення вирішення конкретних завдань і реалізації опрацьованої інформації з метою доведення висунутих

гіпотез та узагальнення висновків експертиз, розробку рекомендацій з профілактики виявлених правопорушень. Таким чином, застосування інформаційних технологій дозволяє автоматизувати пошук потрібної інформації, виконувати типові експертні процедури, формувати висновки. Результати таких експертиз є надзвичайно важливими доказами в процесі розгляду кримінальної або цивільної справи економічного спрямування.

Використання інформаційних технологій дає змогу алгоритмізувати процес проведення експертизи. При цьому в операційній пам'яті комп'ютера фіксується конкретне завдання і послідовність його вирішення, після виконання якого, або за спеціальним запитом економічного експерта, персональний комп'ютер видає чітку й вичерпну відповідь. За таких умов обробка інформації здійснюється стандартними засобами операційної системи. Це сприяє прискоренню проведення експертного дослідження і підвищує наукову обґрунтованість його висновків.

Застосування інформаційних технологій у процесі економічної експертизи залежить від технічних засобів та організаційних форм їх використання. У більшості випадків експертні процедури проводяться несистематично, а тому обсяги досліджень не забезпечують повного завантаження комп'ютерної техніки. Таким чином, вважаємо, що найбільш оптимальним варіантом організації експертних досліджень є створення локального автоматизованого робочого місця економічного експерта.

Комп'ютерні експертизи включають безліч підвидів, які найчастіше використовуються у комплексному дослідженні [2]. Вважаємо, що для отримання максимально достовірної інформації комп'ютерні експертизи повинні проводитися разом з іншими видами експертиз, що дозволить експертам надати слідству найбільш об'єктивні й обґрунтовані висновки у розслідуваній справі.

Література

1. Ольховенко С. І. Сучасний стан судової експертизи та можливості її використання у розслідуванні злочинів / С. І. Ольховенко // Кримінальний вісник. – № 1(23). – 2015. – С. 85-88.

2. Романів С.Р. Використання методу гіпотетичних припущень у судово-економічній експертизі / С. Р. Романів, І. Д. Голяш // Матеріали науково-практичної конференції «Прогнозування та моделювання соціально-економічних процесів сьогодення». – Київ, 2017.- С.87-90.

3. Романів С.Р. Економічна експертиза : її сутність і роль у сфері контролю / С. Р. Романів, І. Д. Голяш // Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції «Наукові економічні дослідження : теорії та пропозиції». – Запоріжжя, 2016.- С.76-78.

Даньків Й.Я.,

к. е. н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту,
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»,

Макарович В.К.,

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

ЕФЕКТИВНІСТЬ ВИКОРИСТАННЯ РЕСУРСІВ ПІДПРИЄМСТВА : АНАЛІТИЧНІ АСПЕКТИ

Проблема підвищення ефективності діяльності підприємства, вирішення якої по суті охоплює всі сторони діяльності підприємства, набуває особливої актуальності. Новизна, багатоаспектність і недостатня опрацьованість низки питань, пов'язаних з управлінням діяльністю компаній в умовах динамічних змін в економіці країни, зумовлюють потребу в науковому осмисленні проблеми і усебічному аналізі методів оцінки ефективності діяльності підприємств.

Комплексна оцінка ефективності діяльності підприємства потребує подальшого дослідження, задля забезпечення орієнтації на підвищення якості управління діяльністю підприємства в мінливих умовах існування.

В рамках нашого дослідження розглянемо частину комплексної оцінки ефективності діяльності підприємства, а саме: оцінку ефективності використання ресурсів підприємства.

Комплексна оцінка ефективності використання ресурсів передбачає розрахунок часткових показників в розрізі показників ефективності використання капіталу, трудових ресурсів, основних засобів, матеріальних ресурсів.

Для побудови моделей оцінки ефективності використання ресурсів підприємства пропонуємо, використання методів кореляційно-регресійного аналізу. При розрахунку інтегрального показника визначається вплив часткових показників, які представляють відповідні групи.

Спираючись на дані підходи щодо змістовного наповнення показників аналізу ефективності використання ресурсів, побудуємо дерево цілей і використаємо комплексну систему оцінки економічної ефективності використання ресурсів суб'єктів господарювання, яка запропонована А.В. Гречко [1].

Виходячи з методології кореляційно-регресійного аналізу, узагальнений інтегральний показник ефективності використання ресурсів можна подати за

допомогою опису взаємозв'язків між частковими показниками та показниками використання капіталу, трудових, матеріальних ресурсів та основних засобів з приведенням їх до єдиної обчислювальної платформи [1].

За допомогою методу кореляційно-регресійного аналізу необхідно нормалізувати дані, трансформувати отриману матрицю. Кореляційна матриця буде нами отримана в результаті добутку транспонованої та нормалізованої матриць. Вирахувавши коефіцієнти часткової кореляції, можна визначити найтісніший зв'язок часткового показника з показниками відповідних груп та оцінити параметри в абсолютному значенні.

Побудова моделі залежності часткового показника від показників певних груп за функціональною складовою, забезпечить можливість визначення залежності інтегрального показника ефективності. Використання методу множинної регресії, дасть можливість визначити, які часткові показники мають найбільший вплив на інтегральний показник ефективності.

Модель комплексної оцінки ефективності використання ресурсів наведена на рис. 1. Вихідні показники визначаються на основі Балансу (Звіту про фінансовий стан) та Звіту про фінансові результати (Сукупний дохід).

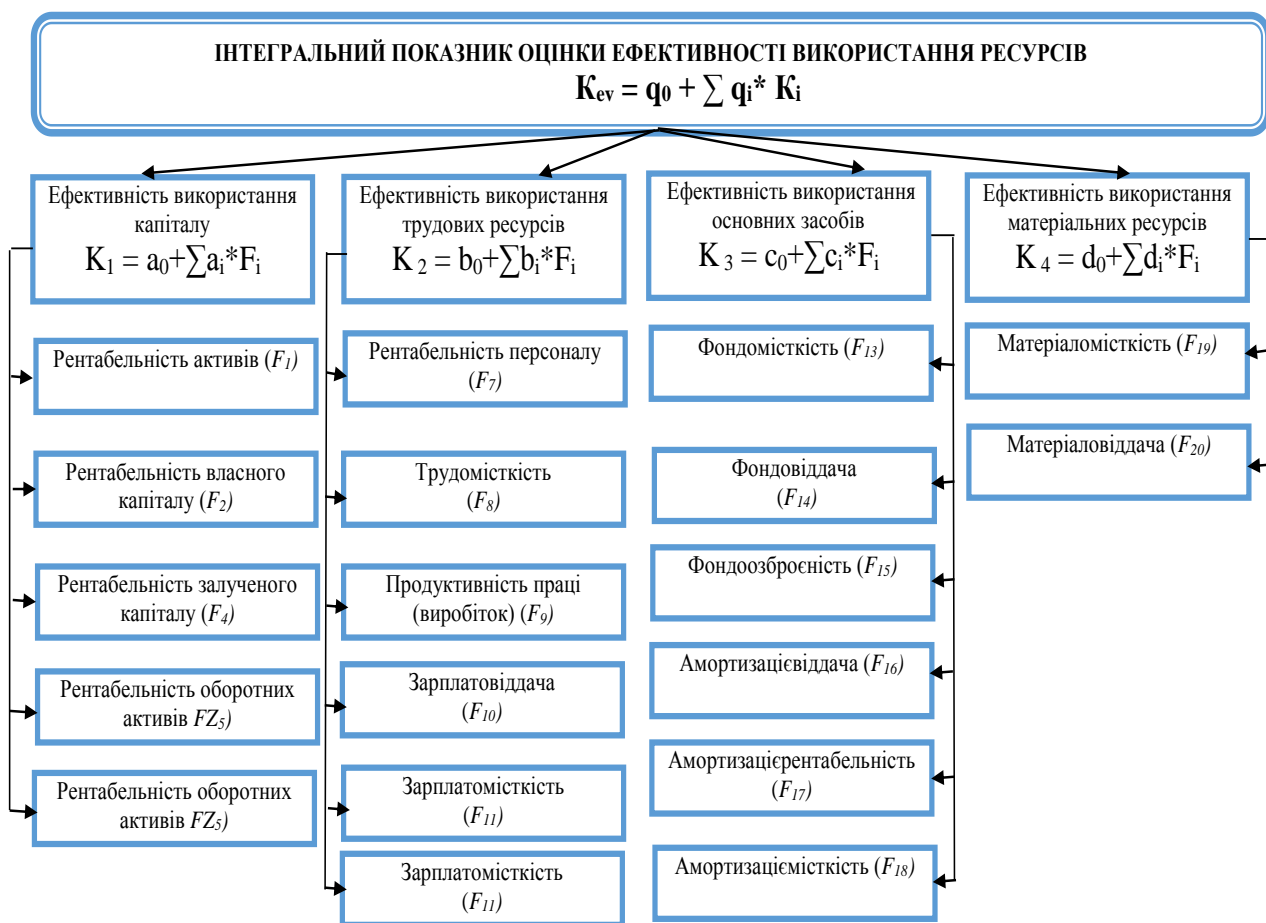


Рис. 1. Модель аналізу ефективності використанні ресурсів підприємства [2]

Умовні позначення (рис.1): K_{ev} – інтегральний показник оцінки ефективності використання ресурсів, q_0 — незалежний коефіцієнт рівняння, q_i — коефіцієнти впливу часткових показників на інтегральний показник ефективності, K_i – частковий показник ефективності використання ресурсів (залежна змінна) за функціональною складовою (K_1 - K_4), a_0, b_0, c_0, d_0 – вільні члени рівняння регресії, a_i, b_i, c_i, d_i – лінійні коефіцієнти рівняння, F_i – незалежні змінні рівняння регресії (показники використання ресурсів(F_1 - F_{20})).

Запропонована методика аналізу дає можливість оцінювати ефективність використання ресурсів підприємства з позиції впливу інтегрованих показників ефективності використання капіталу, трудових ресурсів, основних засобів, матеріальних ресурсів та оцінку часткових інтегральних показників і їх складових.

Література

1. Гречко А.В. Оцінка ефективності виробничої діяльності підприємства / А.В. Гречко, А.С. Гречухін // Ефективна економіка. – 2016. – № 1. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/1_2016/44.pdf.

2. Даньків Й., Макарович В. Ефективність діяльності підприємства : аналітичні аспекти / Й.Я. Даньків, В.К. Макарович // Бухгалтерський облік і аудиту : науково-практичний журнал. – 2017. – №6. – С.30-40.

УДК 658.1.

Жукевич С.М.,

к.е.н, доцент, доцент кафедри обліку у державному
секторі економіки та сфері послуг,

Жук Н.Т.,

аспірантка кафедри обліку у державному секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет

ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВОЮ БЕЗПЕКОЮ ПІДПРИЄМСТВА

В умовах ризиків, невизначеності й мінливості сучасної системи господарювання й здійснення підприємницької діяльності велике значення має управління фінансовою безпекою як одним із ключових моментів забезпечення стійкого й ефективного розвитку. Враховуючи багатоаспектний та динамічний характер процесу управління, особливо актуальними є питання оцінювання та прогнозування рівня фінансової безпеки підприємства, а також моделювання

процесу її моніторингу. Посилення обґрунтованості рішень потребує відповідного інформаційно-аналітичного забезпечення. Фактично інформаційні процеси є основою управлінських і суттєво впливають на їх ефективність та фінансово безпеку підприємства.

І.О. Бланк фінансовою безпекою підприємства визначає як «кількісно і якісно детермінований рівень його фінансового стану, який забезпечує стабільну захищеність його пріоритетних збалансованих фінансових інтересів від ідентифікованих реальних і потенційних загроз зовнішнього і внутрішнього характеру, параметри яких визначаються на основі його фінансової філософії і створюють необхідні передумови фінансової підтримки його сталого розвитку

в поточному й перспективному періоді» [1]. Крім того, сутність фінансової безпеки полягає у наявності такого його фінансового стану, який характеризується: збалансованістю і якістю фінансових інструментів, технологій і послуг; стійкістю до загроз; здатністю підприємства забезпечувати реалізацію фінансових інтересів, а також достатніми обсягами фінансових ресурсів і спрямованістю на ефективний і сталий розвиток.

Під інформаційно-аналітичним забезпеченням розуміють органічну сукупність даних та методів їх визначення й аналітичного оцінювання, що може бути науково-методичною основою для прийняття керівником відповідних рішень визначення ефективних напрямів розвитку суб'єктів господарювання.

Метою інформаційно-аналітичного забезпечення є своєчасне отримання необхідного і достатнього обсягу інформації для прийняття управлінського рішення про зовнішні та внутрішні чинники, які можуть бути загрозою діяльності підприємства у завчасному їх викритті, а також попередженні суб'єкта господарської діяльності про причини та умови, що можуть сприяти виникненню ранніх ознак цих загроз.

Формування інформаційно-аналітичного забезпечення фінансової безпеки передбачає чітке визначення напрямів, заходів та засобів безпечного збору, обробки, використання, зберігання, підтримки в належному стані фінансово-економічної інформації, використання якої сприятиме підвищенню ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства. Джерелами інформації для визначення та моніторингу стану фінансової безпеки підприємства є дані бухгалтерського, оперативного та статистичного обліку і звітності.

Поточний рівень забезпечення фінансової безпеки оцінюється за даними внутрішньої бухгалтерської та фінансової звітності, показники якої є індикаторами, що дозволяють визначити зміни у господарській діяльності підприємства. Про важливість організації ведення бухгалтерського обліку в

системі інформаційно-аналітичного забезпечення фінансової безпеки зазначають ряд науковців, які вважають, що система фінансової безпеки підприємства є динамічною, а її стан у будь-який момент часу можна описати за допомогою сукупності показників, значення яких отримують із фінансової звітності підприємства [2]; ... основним джерелом інформації для оцінювання фінансової безпеки є фінансовий облік і складена за його принципами фінансова звітність [3, с. 53]. Відтак, особливої уваги потребує процес організації ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а також його елементи, зокрема облікова політика й інвентаризація.

Для аналізу впливу зовнішніх чинників на стан фінансової безпеки конкретного підприємства слід використовувати дані управлінського та маркетингового аналізу, що мають проводитися на кожному підприємстві, інформацію спеціалізованих консалтингових фірм, статистичні дані за регіонами, країні в цілому, вибіркові статистичні та аналітичні дослідження за галузями і групами підприємств, які проводяться органами державної статистики.

Для аналітичної обробки отриманих даних щодо індикаторів фінансової безпеки підприємства і чинників, що впливають на її стан, використовуються методи економічного аналізу, а саме, кореляційного та регресійного аналізу, прямих розрахунків показників, коефіцієнтного та ін.

Для поглиблення аналізу впливу на стан фінансової безпеки підприємства чинників або загроз, особливо нових, потрібна додаткова інформація, яка потребує нетрадиційних джерел та її аналітична обробка. Такими джерелами можуть бути спеціальні обстеження фінансової діяльності конкретного підприємства, проведення зовнішніми спеціалізованими фірмами аудиту його комерційної діяльності, дані результатів соціологічного обстеження.

Таким чином, система інформаційно-аналітичного забезпечення є важливим елементом управлінської діяльності, яка сприяє виявленню слабких сторін у фінансовій безпеці та виробленню правильних управлінських рішень щодо забезпечення стабільного функціонування і створення умов для зростання економічного потенціалу суб'єктів господарювання.

Література

1. Бланк І.А. Управління фінансовою безпекою підприємства / І.А. Бланк. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2009. – 784 с.
2. Фінансово-економічна безпека підприємств України: стратегія та механізми забезпечення : монографія / Васильців Т.Г., Волошин В.І., Бойкевич О.Р., Каркавчук В.В. ; [за ред. Т.Г. Васильціва]. – Львів : Ліга-Прес, 2012. – 386 с.

3. Сорока Л.С. Обліково-інформаційна система в управлінні економічною безпекою для різних поведінкових моделей підприємства / Л.С. Сорока // Облік і фінанси. – 2013. – № 1 (59). – С. 51 – 55.

УДК 658.15

Загородна О. М.,
к. е. н. доцент, доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
Серединська В. М.,
к. е. н. доцент, доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
Тернопільський національний економічний університет

ФОРМУВАННЯ МЕХАНІЗМУ ДІАГНОСТИКИ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА

Нестійкий фінансовий стан підприємства стримує його розвиток, знижує платоспроможність та інвестиційну привабливість, генерує ризик банкрутства. Ці обставини актуалізують проведення досліджень орієнтованих на розвиток антикризових методів управління господарюючими суб'єктами. Застосування останніх можливе за умови систематичної регулярної оцінки кризових процесів діяльності та прогнозування можливого настання банкрутства ще до появи явних ознак. Така оцінка здійснюється на основі фінансового аналізу і повинна мати діагностичний характер. Дослідження даних проблем дозволяє запропонувати таку загальну схему побудови механізму діагностики фінансового стану і стійкості функціонування підприємства. Спочатку проводиться загальний експрес-діагноз фінансового стану підприємства, а при виявленні кризових явищ визначається їх вид, причини і швидкість охоплення підприємства. Далі здійснюють глибоке, фундаментальне дослідження виду кризових явищ і причин їх виникнення. Таким чином, діагностування фінансового стану і стійкості функціонування підприємства містить у собі два основні етапи: експрес-діагностику та фундаментальну діагностику і здійснюється на всіх стадіях циклу кругообігу капіталу, тому, що фінансові труднощі можуть виникнути на будь-якій з них, наприклад, надмірне запозичення коштів на стадії «залучення» або неефективне їх використання на стадії «використання».

Експрес-діагностика фінансового стану й стійкості функціонування підприємства дає можливість за «слабкими сигналами» виявляти порушення пропорцій у фазах циклу кругообігу капіталу на підприємстві. Вона пов'язана з моніторингом зовнішнього і внутрішнього середовища з метою виявлення

ранніх «слабких сигналів», що попереджують про зародження негативних тенденцій діяльності. На цьому етапі важливим моментом є кількісний вимір таких сигналів, які повинні диференціюватися залежно від фаз кругообігу капіталу підприємства. Крім того необхідно відслідковувати динаміку та, ґрунтуючись на існуючій статистичній базі, оперативно фіксувати найменші зміни в «слабких сигналах», які повинні мати кількісне відображення у показниках фінансового стану підприємства. До переліку основних «слабких сигналів», які можуть на ранній стадії зародження фінансової кризи на підприємстві сигналізувати про порушення пропорцій у фазах циклу кругообігу капіталу відносять: наявність та зростання обсягу кредиторської заборгованості, кредитів і позик в т.ч. прострочених; наявність та зростання обсягу дебіторської заборгованості, в т.ч. простроченої; наявність та зростання збитків; зниження обсягу нерозподіленого прибутку; зниження вартості основних засобів; необґрунтоване зростання виробничих запасів, незавершеного виробництва, незавершених капітальних інвестицій і т.п.

Виявлені під час експрес-діагностики «кризові явища» повинні детально вивчатися на наступному етапі, а саме на етапі фундаментального дослідження фінансового стану й стійкості функціонування підприємства. В межах цього етапу оцінюється розмір та детально досліджуються порушення пропорцій у фазах циклу кругообігу капіталу на підприємстві; виявляються причини порушення, динаміка зміни їх впливу на перебіг фінансової кризи, розробляються заходи фінансової стабілізації підприємства. Для оцінки масштабів кризових явищ необхідна система показників-індикаторів, яка б охопила найбільш суттєві об'єкти вивчення. До них варто віднести: чистий грошовий потік; структуру капіталу; склад боргових зобов'язань і боргових прав; склад активів; склад поточних витрат підприємства; рівень ефективності використання капіталу, рівень ризику. Ріст розміру негативних відхилень за показниками-індикаторами в динаміці, досягнення ними критичних значень характеризує наростання кризових явищ діяльності суб'єктів господарювання, які створюють загрозу банкрутства.

Методичні рекомендації Міністерства економіки України при оцінці кризового стану підприємства пропонують використовувати три принципові характеристики: поточна неплатоспроможність; критична неплатоспроможність; надкритична неплатоспроможність [1]. Поточною неплатоспроможністю характеризується фінансовий стан будь-якого підприємства, якщо на конкретний момент у зв'язку з випадковим збігом обставин тимчасово суми наявних у нього коштів і високоліквідних активів недостатньо для погашення поточного боргу не інакше як через відновлення платоспроможності. Ознаки критичної неплатоспроможності, що відповідають

фінансовому стану потенційного банкрутства, мають місце в разі, коли на початку і наприкінці звітного кварталу присутні ознаки поточної неплатоспроможності, а коефіцієнт покриття і коефіцієнт забезпечення власними засобами наприкінці звітного кварталу менші за їхні нормативні значення – 1,0 та 0,1 відповідно. Якщо за підсумками року коефіцієнт покриття менший за 1,0 і підприємство не отримало прибутку, такий його фінансовий стан характеризується ознаками надкритичної неплатоспроможності. У такому разі задоволення визнаних судом вимог кредиторів можливе шляхом застосування ліквідаційної процедури.

Узагальнюючи вищевикладене, можна стверджувати, що запропонована загальна схема механізму діагностики фінансового стану і стійкості функціонування дозволить підвищити ефективність антикризового управління на підприємстві.

Література

1. Методичні рекомендації щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства. Наказ Міністерства економіки і торгівлі від 26.10.2010 № 1361. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/ME06025.html

УДК 658.016.8

Кіндрацька Г.І.,

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

АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ ПОПЕРЕДЖЕННЯ БАНКРУТСТВА ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

Одним з пріоритетних напрямів, як передбачено в Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020», є реформування системи банкрутства підприємств. Згідно з дослідженням Світового банку «Doing Business 2018» процедура банкрутства: надто тривала (в Україні – 2,9 роки, тоді як в Ірландії – 0,4); має високу вартість (в Україні – 40,5 % від вартості майна боржника, а в Норвегії – 1%); характеризується низькою ефективністю (індекс стягнення в Україні – 8,9 центи/долар, а в Норвегії – 93,1 [1]. Відповідно особливої актуальності набуває удосконалення аналітичного забезпечення системи попередження банкрутства підприємств, адже в умовах високих ринкових ризиків проблематично «вловити» той момент, коли погіршення основних фінансових

показників (платоспроможності, фінансової стійкості чи рентабельності) діяльності досягають критичного рівня, що сигналізує про загрозу банкрутства.

Огляд останніх результатів досліджень та публікацій з проблеми діагностики неплатоспроможності підприємств показав, що науковці основну увагу звертають на порівняльний аналіз зарубіжних методів і моделей визначення ймовірності банкрутства, систематизацію їхніх переваг і недоліків, але значно менше на досвід оцінювання ризику банкрутства вітчизняних підприємств та формування адекватних механізмів його попередження.

Варто зазначити, що в Україні оцінювання фінансового стану підприємств здійснюють за типовими методиками, які розроблені відповідними міністерствами і відомствами та є обов'язковими для використання. Проте такі методики часто не узгоджуються і навіть суперечать одна одній, містять різні показники для реалізації однакових напрямів аналізу чи різні інтерпретації отриманих значень показників.

Аналіз фінансового стану неплатоспроможних підприємств в Україні проводять згідно з [2], за результатами якого можна виявити ознаки неплатоспроможності чи банкрутства підприємства з метою санації або ліквідації. Такий аналіз змін фінансового стану підприємства рекомендовано здійснювати на основі фінансової та статистичної звітності здебільшого за попередні три календарні роки. Частина показників пропонують розрахувати на дату визнання неплатоспроможності підприємства і на початок аналізованого періоду, що не дає можливості оцінити зміну негативних тенденцій фінансового стану підприємства.

Для визначення ознак певного виду неплатоспроможності чи банкрутства підприємства застосовують сукупність показників, але вони не є достатньо інформативні для формулювання однозначних висновків, або їх недостатньо, щоб охопити всі напрями аналізу фінансового стану. Наприклад, для визначення рівня фіктивного банкрутства у [2] розраховують показник рентабельності продукції як відношення валового прибутку (збитку) до собівартості реалізованої продукції, однак до неї згідно з ПСБО 16 «Витрати» не включають непрямі витрати, що завищує величину рентабельності продукції. Водночас розрахункові формули показників у [2] наведено відповідно до структури форм фінансової звітності до 2013 р., що обмежує їх використання в сучасній аналітичній практиці.

Крім того, в [2] визначено ознаки поточної, критичної, надкритичної неплатоспроможності, але однозначно визначити їхній рівень досить проблематично. При цьому за ознаками критичної неплатоспроможності визначають фінансовий стан потенційного банкрутства, тобто коли на початку і наприкінці звітного кварталу наявні ознаки поточної неплатоспроможності, а

коефіцієнт покриття і коефіцієнт забезпечення власними засобами менші за їхні нормативні значення – відповідно 1,0 та 0,1 наприкінці звітного кварталу.

На нашу думку, до недоліків [2] можна віднести й те, що не передбачено розрахунок інтегрального показника, який враховував би розмір підприємства та вид його економічної діяльності (наприклад, за аналогією з методикою оцінювання кредитоспроможності [3]). За фактичним значенням такого показника можна було б сформулювати однозначний висновок про рівень неплатоспроможності підприємства й спрогнозувати можливість настання його банкрутства.

За результатами перевірки адекватності висновків щодо банкрутства аналізованих підприємств, отриманих з використанням [2], та співставленням їх з результатами інших методів, а саме: удосконаленої системи показників В. Бівера і удосконаленої п'ятифакторної моделі Е.Альтмана, отримано суперечливі оцінки фінансового стану підприємств та рівня загрози їхнього банкрутства. Все це свідчить про недоцільність доповнення [2] зарубіжними методами, як пропонують деякі науковці, і вказує на доцільність удосконалення та оновлення типової методики, адже з моменту її розроблення відбулись істотні зміни.

Література

1. Doing Business: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=232ba380-67ec-4689-a90e-f67da7840f9e&title>

2. Методичні рекомендації щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства Наказ Міністерства економіки України від 19.01.2006 №14 (у редакції наказу Міністерства економіки України від 26.10.2010 №1361) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.me.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=161074

3. Положення про визначення банками України розміру кредитного ризику за активними банківськими операціями, затверджене постановою Правління Національного банку України від 30.06.2016 р. № 351 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0351500-16>.

Кочут І.І.,
аспірант кафедри обліку і аудиту,
Львівський національний університет імені Івана Франка

ВИБІР СОНЯЧНИХ БАТАРЕЙ ПІДПРИЄМСТВАМИ: ОСОБЛИВОСТІ АНАЛІЗУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Динамічний розвиток підприємництва, в основу якого покладено інноваційні засади організації господарської діяльності, потребує постійного пошуку рішень у різних сферах функціонування ділових одиниць. Особливого значення набуває необхідність зниження енергозатратності, підвищення ефективності виробництва й досягнення планових показників роботи підприємств, зокрема із використанням джерел відновлювальної енергетики.

Вивченню особливостей використання альтернативних джерел енергії присвячені наукові пошуки таких фахівців, як: В. Гришко, Г. Коваль, М. Кулик, В. Кравців, В. Кухар, Г. Ковтун та ін. Однак існуючі проблеми в економіці та євроінтеграційний вектор розвитку потребують продовження дослідження, зокрема в частині використання сонячної енергетики, що зумовило мету дослідження.

У світовій практиці в цілому застосовуються різні джерела відновлювальної енергетики. Однак для України специфіка кліматичної зони та широкі можливості для використання сонячної енергетики потребують розроблення дієвих механізмів стимулювання встановлення сонячних батарей підприємствами. Такий процес частково започаткований, однак досі непопулярний у зв'язку із технічними складнощами, браком досвіду, відсутністю дієвих інструментів підтримки.

Зауважимо, що основою енергетичних систем є економія витрат на електроенергію та можливість збільшити прибутки. Це стосується потенціалу використання зеленого тарифу, зокрема в Україні був прийнятий, так званий, закон про зелений тариф [1]. Так, його застосування скорочує термін окупності сонячних систем з 10-20 до 5-7 років, що дуже суттєво для суб'єктів господарювання, держава ж повинна купувати сонячну енергію, генеровану цими системами, за ціною у 4,6-4,8 разів вищою порівняно із роздрібними тарифами.

Зауважимо, що серед видів сонячних систем, які можуть використовуватись на підприємствах України можна виокремити: гібридну, автономну і мережеву системи. Вони мають індивідуальні характеристики, зокрема, за допомогою гібридної системи сонячні батареї виробляють енергію, яка подається на мережевий гібридний інвертор, а далі – в домашню мережу (табл. 1).

Таблиця 1**Аналіз технічних параметрів гібридної системи**

	3 кВт	4 кВт	10кВт
Потужність сонячного масиву	3,12 кВт	3,75 кВт	10,4 кВт
Площа сонячних батарей	20 м.кв	27 м.кв	70м. кв
Тип сонячних батарей	полікристал	полікристал	полікристал
Запас з акумуляованої електроенергії	9,6 кВт*год	7,2 кВт*год	9,6 кВт*год
Максимальна потужність інвертора	3 кВт*год	4 кВт*год	10 кВт*год
Річна генерація	3 МВт	4,2 МВт	11 МВт
Можливість роботи без мережі	Так	Так	Так

Встановлення автономних систем доцільне у випадку, коли немає електропостачання, чи воно нестабільне (табл. 2).

Таблиця 2**Аналіз технічних параметрів автономної системи**

	150 Вт	500 Вт	1,5 кВт
Потужність сонячного масиву	150 Вт	500 Вт	1,5 кВт
Площа сонячних батарей	1 м.кв	4 м.кв	10 м.кв
Тип сонячних фотомодулів	полікристал	полікристал	полікристал
Середньомісячна виробітна електроенергії	29 кВт	81 кВт	175 кВт
Номінальна потужність інвертора	150 Вт	1 кВт	2,4 кВт*год
Річна генерація	300 кВт	970 кВт	1,5 кВт
Запас акумуляованої енергії	780 Вт	2,4 кВт	4,8 кВт*год

Головною перевагою мережевої системи цієї системи є проста схема, яка немає елементів, що зношуються, також дана система має швидку окупність (до 4 років), що особливо важливо в умовах конкуренції на ринку (табл. 3).

Таблиця 3

Аналіз технічних параметрів мережевої системи

	5 кВт	10 кВт	30 кВт
Потужність сонячного масиву	5,2 кВт	10 кВт	30,16 кВт
Площа сонячних батарей	35 м.кв	70 м.кв	210 м.кв
Тип сонячних батарей	полікристал	полікристал	полікристал
Номінальна потужність інвертора	5 кВт*год	10 кВт*год	30 кВт*год
Річна генерація	5,6 МВт	11 МВт	33 МВт
Можливість роботи без мережі	Так	Ні	Ні
Середньомісячна генерація	-	-	3 кВт

Проведений аналіз дає змогу стверджувати, що застосування тої чи іншої системи є прерогативою підприємств з огляду на сферу діяльності, очікуваний термін окупності інвестицій у сонячні батареї та стратегії енергозбереження. Зауважимо, що в Україні є низка успішних прикладів використання сонячних електростанцій, зокрема у Вінницькій області функціонує електростанція із батареями, які генерують електроенергію на потреби понад 20 будинків [3].

Вважаємо, що перспективи використання сонячної енергії вітчизняними підприємствами повинні аналізуватись також у контексті Енергетичної стратегії України на період до 2035 року «Безпека, енергоефективність, конкурентоспроможність» [2], яка передбачає: імплементацію Третього енергопакета, що сприятиме створенню повноцінних ринків електроенергії згідно енергетичного законодавства ЄС; розвиток енергетичної інфраструктури України; інтенсифікацію інновацій у використанні сонячної енергії.

Отже, неодмінною передумовою активізації ділової активності в Україні є зниження енергомісткості продукції з метою підвищення її конкурентоспроможності на вітчизняному та світовому ринках. Використання альтернативних джерел енергії, зокрема сонячної, поряд із традиційними може бути основою для реалізації таких стратегічних цілей і забезпечення в такий спосіб стійкого економічного зростання.

Література

1. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про електроенергетику» щодо стимулювання виробництва електроенергії з альтернативних джерел енергії» від 20.11.2012 р. [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua>.

2. Енергетична стратегія України на період до 2035 року «Безпека,

енергоефективність, конкурентоспроможність» (схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 18.08.2017 р. № 605-р).

3. Ніконорова В. Аналіз ефективності впровадження сонячних колекторів в Україні // Вісник СНАУ. 2016. Вип. 3. С. 144-148.

УДК 657

Левицька С.О.,
д.е.н., професор кафедри обліку і аудиту,
Національний університет водного господарства
та природокористування, м. Рівне

ОЦІНКА КОНКУРЕНТОЗДАТНОСТІ ЛІКУВАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ

Станом на кінець 2017-го року Міністерству охорони здоров'я України підпорядковано 2537 медичних закладів (майже 91 % від загальної їх кількості в Україні) [4; 5]. На даний час діяльність лікувальних закладів в нашій країні бажає кращого: недостатній розвиток лікувальних послуг на конкурентній основ; показники використання бюджетних надходжень не уніфіковано з загальною системою фінансового обліку та звітності закладів медицини та ін. В міжнародній практиці для такої уніфікації існують стандартизовані форми Інтегрованої звітності [1]. На жаль, в Україні на даний час Інтегрованих форм звітності не впроваджено, однак систему результативних показників виконання державних цільових програм затверджено за групами: показники затрат, продукту, ефективності, якості [3]. В таблиці 1 на прикладі лікувально-профілактичних закладів наведено основні показники результативності (табл. 1) [2].

Таблиця 1

Типові показники результативності лікувально-профілактичних закладів в рамках виконання цільової бюджетної програми

Показники продукту	Показники якості	Показники затрат
1	2	3
Чисельність медперсоналу лікувального закладу (чол.)	Чисельність лікарів: штатних, зайнятих (чол.) Чисельність медперсоналу: середнього, молодшого (чол.)	Суми виділених коштів з бюджету на утримання закладу на рік, в т.ч. за основними статтями (тис. грн.)
Кількість відділень на повному бюджетному фінансуванні (одиниць)	Віковий склад хворих у стаціонарі (діапазон років)	

Показники продукту	Показники якості	Показники затрат
1	2	3
Кількість виїздів (одиниць)	Кількість виїздів: за характером викликів, до дорослих, до дітей (одиниць)	Сума спец коштів з бюджету на виконання окремих бюджетних програм, в т.ч. за основними статтями (тис. грн.)
Виписано хворих по стаціонарному лікуванню (чол.)	Виписано по стаціонару (чол.)	
Кількість операцій, проведених у стаціонарі (одиниць)	Хірургічна робота: характер операцій, результати хірургічного втручання (описово-аналітична інформація)	

Залишаються на даний час проблемою як оцінка повноти відображення результативних показників, так і методика їх узагальнення на рахунках та у формах звітності закладу, що обумовлено складністю переходу з 2017-го року до ведення обліку діяльності державного сектора за принципами НПСБОДС (табл. 2).

Таблиця 2

Напрямки реформації обліку вітчизняних лікувальних закладів

№ з/п	Операції господарської діяльності	Відображення в обліку та звітності	
		з урахуванням нормативної облікової бази, чинної до 2017 р.	З урахуванням Національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку державного сектора
1	2	3	4
1.			
1.	Визнання доходів	Фінансування з бюджету визнається доходом в періоді отримання. За операціями госпрозрахункового характеру дохід визнається як валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього надходження.	Дохід визнається 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. (НСБОДС «Доходи») [6]
2.	Переоцінка запасів	Переоцінка здійснюється у випадку, якщо балансова вартість запасів не дорівнює їх справедливій вартості (узгоджується з головним розпорядником коштів)	Запаси оцінюються за найменшою з двох оцінок: собівартістю або чистою вартістю реалізації. (НПСБОДС «Запаси») [7]
3.	Калькуляція собівартості придбаних запасів	Собівартість запасів включає вартість придбання та переробки. Витрати на доставку та приведення їх у теперішній стан списуються на витрати діяльності лікувального закладу	Собівартість запасів включає всі витрати на придбання, переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до їх теперішнього місцеперебування та приведення їх у теперішній стан (НПСБОДС «Витрати») [8]

№ з/п	Операції господарської діяльності	Відображення в обліку та звітності	
		з урахуванням нормативної облікової бази, чинної до 2017 р.	З урахуванням Національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку державного сектора
1	2	3	4
4.	Коригування сум, для відображення подій, після дати балансу	В обліку лікувальних закладів не проводились	Коригуються суми, визнані в фінансових звітах для відображення суттєвих подій після дати звітності, якщо події свідчать про умови, що існували на дату підготовки звіту (НПСБОДС «Подання фінансової звітності») [10]
5.	Нарахування амортизації основних засобів	Нарахування амортизації здійснюється в кінці року у фіксованих відсотках від вартості певної групи основних засобів, незалежно від терміну їх експлуатації.	Систематично здійснюється розподіл вартості основного засобу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації (НПСБОДС «Основні засоби») [9]

Оцінка конкурентоздатності вітчизняних лікувальних закладів залежить від багатьох факторів, зокрема: ефективності фінансування, створення належної системи аудиту за виконанням лікувальними закладами результативних показників, затверджених паспортом бюджетних програм. В свою чергу, важливою умовою корисності та управлінської цілісності даних модернізованого бюджетного обліку щодо використання бюджетних коштів лікувальними закладами є розробка стандартизованої форми Інтегрованої звітності (яка б оприлюднювала відповідні показники).

Література

1. Інтегрована звітність як інноваційна модель звітності. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/archive/8-2015/236.pdf/>
2. Державні і приватні лікувальні заклади. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://old.decentralization.gov.ua/book.pdf>
3. Концепція застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2002 р. N 538-р
4. Міжнародна практика фінансування лікувальних закладів. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://uk.wikipedia.org/wiki>
5. Медичні послуги в Україні. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://jurist-blog.com.ua/medichni-poslugi.html>
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: Наказ Міністерства фінансів України № 135 від 23.12.2016 та N 571 від 13.06.2017.

7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202.

8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: Накази Міністерства фінансів України № 1135 від 23.12.2016, № 571 від 13.06.2017.

9. НП(С)БО 121 — Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202.

10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 та Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541(у редакції наказу Міністерства фінансів України 24.12.2010 N 1629).

УДК 336.645

Лукановська І.Р.,

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

ОСОБЛИВОСТІ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АВТОМАТИЗАЦІЇ АНАЛІЗУ ВИТРАТ

Своєчасне отримання якісної обліково-аналітичної інформації дозволяє системі управління ефективно вирішувати проблеми досягнення максимальної результативності діяльності. Найсучаснішим способом прискорення отримання такої інформації є широке використання інформаційних технологій та систем. Як відомо, для ведення обліку використовують спеціальне програмне забезпечення, що повністю виконує облікові завдання.

Завдяки зрозумілим для бухгалтерів та працівників системи обліку алгоритмам мови, вони, навіть не маючи спеціальних знань з програмування щодо спеціалізованих облікових програм, отримують достатні обсяги корисної інформації для відображення усіх господарських операцій, які здійснюються в процесі діяльності. [1, с. 398].

Застосування спеціалізованих програмних продуктів дозволяє системі управління підприємством своєчасно формувати облікові документи та реєстри, відображати необхідні цифрові дані на рахунках бухгалтерського

обліку, а також виконувати зобов'язання щодо своєчасності подання звітності у відповідні інстанції. Натомість, менш придатною є використовувана інформаційна система для потреб аналізу. Попри наявність у її складі можливостей такої функції як «Аналіз рахунку», яка дозволяє виводити дані по обраних для аналізу рахунках бухгалтерського обліку в розрізу дебету й кредиту, особливих додатків для аналітичних обчислень і застосування специфічних методів аналізу підприємства зазвичай не використовують. Основними причинами такого явища є:

- значна вартість програмних додатків для аналізу;
- недостатня професійна підготовка працівників економічної та управлінської ланки підприємств до використання сучасних інформаційних технологій для здійснення аналітичних операцій;
- недостатнє знання переваг автоматизації та інформації, яку несе в собі будь-яка аналітика, якщо вона вдало й своєчасно зроблена;
- не виправдане ігнорування можливостями, які можуть бути відкриті для суб'єкта господарювання (підприємства), за умови своєчасного виявлення недоліків його функціонування та діяльності;
- потреба в постійному оновленні програмних додатків для аналізу у зв'язку з частою зміною законодавства з питань ведення обліку, особливо податкового;
- інші причини.

Дослідження проблеми програмного забезпечення й автоматизації процесу аналізу витрат слід акцентувати увагу на завданні, яке вони повинні виконувати. А саме: забезпечення підвищення економічного рівня суб'єкта господарювання. Це вимагає розуміння керівників підприємств, що економічний аналіз, в тому числі операційних витрат, і використання його результатів для прийняття своєчасних і ділових рішень життєво необхідні в умовах ринку та зростання конкуренції. За умови постійного розвитку автоматизованого опрацювання облікової інформації, вирішення цієї проблеми лежить в площині використання сучасних інформаційних технологій. Для проведення аналітичних розрахунків на ринку програмного забезпечення присутні багато різних продуктів. Проте їхнє використання пов'язане з вибором потрібних характеристик і можливостей, а також з низкою проблем, які перешкоджають впровадженню автоматизації процесу аналізу різних показників діяльності підприємства, в тому числі щодо витрат.

Загалом варто підтримати думку науковців та практиків про те, що автоматизація аналізу дозволяє підвищувати ефективність управління завдяки налагодженню зв'язку між головним офісом і підрозділами підприємства. При цьому не обов'язково мати у штаті програмістів, які займаються безпосередньо

супроводом програмного засобу, придбаного організацією, оскільки сучасні технології дозволяють мати віддалений доступ до системи й управляти нею у випадку відповідного звернення суб'єкта господарювання (за відповідну договірну плату).

За умов ринкової економіки завдання аналізу полягає не лише у виявленні помилок щодо вибору напрямку та обсягів діяльності, а й у розкритті можливостей подальшого зростання економіки.

Література

1. Хорунжак Н. М. Удосконалення внутрішнього контролю за витратами на надання послуг на засадах комп'ютеризації / Н. М. Хорунжак // Науковий вісник Ужгородського університету. – Серія: Економіка, 2015. – № 1(2). – С. 397-402.

2. Матвійчук М. Перспективи розвитку системи контролю витрат виробництва на основі комп'ютеризації [Електронний ресурс] / М. Матвійчук // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2013. – №1 (8). – С. 161–168.

УДК: 657.9:338.242

Машкова Т.В.,

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

ОЦІНКА ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ ДЛЯ ПРОВЕДЕННЯ АУКЦІОНІВ ТА ОБЛІКУ

Тема земельних аукціонів останніми роками стала досить актуальною, проте вони досі не проводяться належним чином, оскільки існує ряд невирішених проблем, серед яких однією з основних є справедлива оцінка земель сільськогосподарського призначення, як одного з національних багатств країни. Дослідження основних напрямків підвищення економічної та екологічної ефективності використання земельних ресурсів і внесення конкретних пропозицій щодо їх раціонального використання є важливим завданням сучасної аграрної науки. Оцінка якості земель сільськогосподарського призначення – оцінка через визначення потенційного відновлення родючості ґрунту і необхідних поживних речовин та їх кількості на початку й у кінці сільськогосподарського використання ґрунту, що дає змогу якісно оцінювати втрати родючості ґрунту після сільськогосподарського використання, в тому числі при здачі в оренду на короткий чи довготривалий термін, і в разі втрати родючості ґрунту встановити суму витрат, необхідних

для відновлення його родючості. Родючість ґрунту визначають за зміною в ньому таких основних поживних речовин (агрохімічних показників): гумусу, рухомого фосфору, обмінного калію, рівня гідролітичної кислотності рН, обмінного натрію.

Концентрація земель сільськогосподарського призначення в орендарів призведе до виснаження найближчим часом значної частини найбільш родючих земель, переданих в оренду. Землі, які перебувають у користуванні державних підприємств, установ та організацій, використовуються нераціонально шляхом укладення договорів про спільний обробіток, що призводить до тіньового обороту коштів.

Середній розмір орендної плати за земельні ділянки сільськогосподарського призначення державної власності, набуті в оренду на конкурентних засадах у 2016 році, становив 9 відсотків нормативної грошової оцінки, а за перше півріччя 2017 р. – 13 відсотків нормативної грошової оцінки. При цьому в деяких випадках розмір орендної плати за результатами торгів становив 32 відсотки нормативної грошової оцінки.

За попередніми розрахунками через занижений розмір орендної плати бюджети щороку втрачають більше 1 млрд. гривень.

Нормативна грошова оцінка 1 гектара на 1 січня 2017 року наведена на рис. 1.



Рис. 1. Нормативна грошова оцінка 1 гектара на 1 січня 2017 року

На сьогодні виникла нагальна потреба у достовірному відображенні та визначенні справедливої вартості сільськогосподарських земель, а також, з метою уникнення їх тіньового обороту, – проведенні публічних аукціонів. Для

реалізації методики оцінки потрібний належно організований аналітичний облік земельних ділянок, який покликаний довести чітку і розгорнуту інформацію для проведення облікових процедур, необхідних при оцінці земельних ділянок. Орієнтація бухгалтерського обліку на отримання інформації у вартісному виразі призвела до активізації оцінювання і значного підвищення їх ролі в обліковій системі, де найскладнішим об'єктом оцінки виступають земельні ділянки та їх продуктивність (якісний стан), що зумовлено специфікою даного об'єкта.

В умовах конкурентних засад ведення аграрного бізнесу в Україні вкрай важливо максимально повно та ефективно використовувати потенціал землі, як однієї з важливих переваг вітчизняного сільського господарства. Коли нині йде мова про конкурентні засади продажу земельних ділянок сільськогосподарського призначення або прав на них, то сьогодні це стосується лише державних або комунальних земель. Продаж земельних ділянок та прав на них на конкурентних засадах регламентовано главою 21 Земельного кодексу України (статтями 134-139), в яких розкривається механізм проведення торгів.

Єдиною формою проведення цих торгів визначено аукціон, за результатами якого укладається договір купівлі-продажу, оренди, суперфіцію, емфітевзису земельної ділянки з переможцем земельних торгів. Таким переможцем стає особа, яка запропонувала найвищу ціну за земельну ділянку, що продається, або найвищу ціну за право користування нею, зафіксовану в ході проведення земельних торгів, та підписала протокол, що ведеться в ході проведення земельного аукціону.

Загальновідомо, що сільськогосподарські землі потребують не тільки інтенсифікації та великих капітальних інвестицій, але й комплексних екологічно виправданих методів господарювання для збереження і використання ґрунту з метою задоволення потреб людини та одночасного збереження його родючості. Обробіток ґрунту та вирощування сільськогосподарських культур за 30-35 років, навіть на рівнинних площах, за сучасних способів землеробства призводить до зменшення наявності гумусу в орному шарі на 25-30%. Процеси втрати гумусу ідуть активніше, ніж процеси гумусоутворення. Окрім цього, при здачі землі в оренду як правило не враховується її родючість, і, як наслідок цього, запаси гумусу, рухомих поживних речовин фосфору і калію зменшуються, зростає кислотність і засоленість ґрунту, що призводить до безповоротних вартісних втрат через зниження продуктивності сільськогосподарських культур.

На даний час існує ряд способів оцінки втрат родючості ґрунту в процесі сільськогосподарського виробництва. Найбільш близьким за сукупністю ознак до запропонованої нами методики є спосіб оцінки потенційного відновлення

родючості ґрунту в процесі сільськогосподарського використання (МПК А01 79/00). Цей спосіб характеризується такими прийомами: відбір зразків ґрунту, визначення вмісту гумусу, рухомого фосфору, обмінного калію, гідролітичної кислотності, рН орного та підорного шару. Дані прийоми співпадають з суттєвими прийомами методики, але, не зважаючи на це, вона не вирішує питання оцінки якісних ознак (далі – якісних параметрів земель сільськогосподарського призначення) в процесі сільськогосподарського використання, а також не визначається оцінка потреби необхідних поживних речовин для відновлення родючості ґрунту [1; 2; 3]. При використанні запропонованої методики є можливість оцінки відновлення родючості ґрунту в процесі сільськогосподарського використання, а також визначення необхідних поживних речовин, їх кількості та вартості для відновлення родючості ґрунту на початку та в кінці сільськогосподарського використання. Основні агрохімічні показники, якісні параметри землі сільськогосподарського призначення – поживні речовини – гумус, рухомий фосфор, обмінний калій, гідролітична кислотність, рН – після сільськогосподарського використання ґрунту змінюються. Оскільки, одним з найпоширеніших методів в діючій Методиці нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення є метод капіталізації рентного доходу, суть якого полягає у встановленні функціональної залежності поточної вартості землі від її дохідності, то ставку капіталізації для земель сільськогосподарського призначення необхідно визначати як різницю між загальною ставкою для земельної ділянки з оптимальним складом якісних параметрів і нормою повернення вартості питомої ваги якісних параметрів для відновлення родючості землі [4].

В якості вихідної інформації для розрахунків застосовуються показники: бонітету ґрунтів; енергоємності обробки ґрунту; рельєфу, кам'янистості і контурності ділянки; віддаленості від господарського центру, баз реалізації продукції та матеріально-технічних баз постачання [5; 6; 7]. Зазначимо, що величину диференціального рентного доходу з 1 га орних земель обчислюють в натуральних одиницях – центнерах зерна, які є надійними в умовах нестабільних економічних процесів, що супроводжуються інфляцією грошової одиниці. При визначенні грошової оцінки земель натуральний диференціальний рентний дохід переводиться у вартісний вираз за поточними або світовими реалізаційними цінами зерна [8].

Нині, в умовах проведення земельних торгів, варто сконцентруватись на розробці методичних підходів до проведення масової оцінки земель сільськогосподарського призначення з урахуванням міжнародних стандартів оцінки майна, а також правил оцінки сільськогосподарської нерухомості

(International Valuation Standards : GN 10 Valuation of Agricultural Properties, GN 13 Mass Appraisal for Property Taxation).

Аукціонний механізм щодо земель сільськогосподарського призначення в Україні лише починає діяти, а тому є досить багато невирішених проблем. Слід створити єдину просту і прозору процедуру аукціонного продажу земель в країні, що дасть можливість уникнути значних корупційних дій в системі земельних відносин та забезпечить значний дохід до державного бюджету України від продажу прав оренди на земельні ділянки та справедливої їх оцінки. Як показали дослідження, в сучасних нормативних актах для пересічного громадянина ринковий механізм та передача в оренду своєї земельної ділянки на земельних торгах, а також отримання за неї справедливої конкурентної ціни є вкрай складним. Запропонована методика дає можливість орендодавцю на початок використання землі та за час її оренди оцінити потенційну родючість ґрунту, визначити матеріальні затрати для відновлення її якісних параметрів та суму, яка стане за основу грошової оцінки земельної ділянки.

Література

1. Воляк Л.Р. Природно-ресурсний потенціал сільськогосподарських підприємств: обліково-аналітична оцінка, стратегія розвитку / Л.Р. Воляк, В.К. Савчук. – К. : Наукове видання, 2016. – 280 с.
2. Добряк Д. С. Класифікація сільськогосподарських земель як наукова передумова їх екологічнобезпечного використання / Д. С. Добряк, О. П. Канащ, Д. І. Бабміндра, І. А. Розумний. – К.: Урожай, – 2009. – 464 с.
3. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затв. наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
4. Кирейцев Г.Г. Облік основних засобів у сільськогосподарських підприємствах / Г.Г. Кирейцев, Л.О. Іваніщенко. – К. : Урожай, 1987. – 176 с.
5. Кохан С.С. Вплив просторових структур на точність методів інтерполяції / С. С. Кохан, І. П. Поліщук // Ученые записки Таврического национального университета. Серия: География. – 2005. – Т. 18 (57), № 1. – С. 67–74.
6. Кушніренко О. А. Управління оподаткуванням сільськогосподарських підприємств: обліково-контрольний аспект : монографія / О. А. Кушніренко, В. К. Савчук. – Ніжин: Видавництво НДУ ім. М. Гоголя, 2015. – 356 с.
7. Рекомендації з регулювання майнових і земельних відносин в сільськогосподарському бізнесі: документальне оформлення, облік і оподаткування / за ред. В.М. Жука, І.Б. Садовської // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 5. – С.71–162.

8. Ярмолюк О.Ф. Інформаційне забезпечення управління земельними ресурсами в агроформуваннях / О.Ф. Ярмолюк // Економіка: проблеми теорії та практики: збірник наукових праць. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2008.– Вип. 241; Т. 5. – С. 1024-1032.

УДК 657

Олійник О.В.,
д.е.н., професор,
Житомирський державний технологічний університет

МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ: ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ

Універсальність науково-методологічного інструментарію економічного аналізу, його інтеграція з іншими функціями управління, можливість виявляти відхилення, встановлювати їх причини та надавати пропозиції щодо усунення негативних тенденцій, а також процеси системної перебудови самого аналізу дозволяють по-новому ідентифікувати економічний аналіз як дієвий інструмент досягнення ефективності процесу управління, в тому числі здійснення контрольної функції.

Завдання, які можна вирішити за допомогою економічного аналізу (як компонента аналітичних процедур контролю) в контрольній діяльності є такими:

– отримання системного уявлення про загальний стан підконтрольного суб'єкта (оцінка загального фінансово-економічного стану підприємства, знайомство з характером і обсягами діяльності тощо). Є найбільш ефективним при плануванні контрольного процесу, оскільки дозволяє визначити загальні масштаби діяльності, обсяги та характер контрольних процедур;

– визначення «вузьких місць», шляхом виявлення незвичних тенденцій, різких необґрунтованих змін економічних показників, невідповідності основних залежностей. Слід зазначити, що самі факти різких змін в системі показників не можуть бути доказами недостовірності фінансової звітності (або наявності помилок, порушень законодавства, шахрайства тощо), а лише вказують на ті ділянки, в діяльності яких слід детально вивчити причинно-наслідкові зв'язки економічних явищ і процесів;

– оцінка можливості отримання впевненості у подальшій діяльності суб'єкта господарювання (підтвердження принципу безперервності діяльності), поряд з іншим, є одним з проявів соціальної орієнтації як практичної

контрольної діяльності, так і економічного аналізу. Забезпечується розрахунком та оцінкою загальних показників фінансового стану суб'єкта господарювання (коефіцієнтів ліквідності, ділової активності, рентабельності, фінансової стійкості), а також за допомогою спеціальних методик визначення ймовірності банкрутства (Z-модель Альтмана, коефіцієнт Бівера).

Фактори, які зумовлюють необхідність та визначають особливості застосування в якості аналітичних процедур методу та окремих методик економічного аналізу, включають:

- необхідність формування оціночних суджень про результати роботи суб'єкта господарювання та його структурних підрозділів;
- потреба оцінки можливості підприємства продовжувати свою діяльність протягом певного періоду
- зацікавленість зовнішніх та внутрішніх користувачів у отриманні інформації про стійкість підприємства в майбутньому,
- можливості виявлення незвичних тенденцій, необґрунтованих змін економічних показників,
- надання рекомендацій з вдосконалення роботи суб'єкта господарювання чи його структурних підрозділів, управління капіталом, стратегії фінансування поточних активів

У світовій та вітчизняній аналітичній практиці наявна значна кількість показників, які можуть використовуватися для оцінки майнового і фінансового стану суб'єктів господарювання, існує ряд підходів до їх класифікації і, що найголовніше, до їх розрахунку. Відсутність усталених методик розрахунку створює ряд проблем змістовного та методичного характеру. Зокрема, варіативність розрахунку показників створює широкі можливості для маніпулювання результатами проведеного економічного аналізу, представлення фінансового стану підприємства на тому рівні, який вигідний суб'єкту контролю або замовнику економічного аналізу як консультаційної послуги. Можливі випадки спекуляції на основі даних проведених економічних розрахунків, коли на вимогу замовника відображається незадовільний фінансовий стан підприємства з метою заниження вартості його активів. Це не тільки ставить під сумнів дієвість економічного аналізу як інструменту контролю, а більше того, робить його знаряддям викривлення інформації в економічній сфері.

В основі концептуальної моделі стандартизації аналітичних методик для суб'єктів зовнішнього контролю запропоновано використовувати методику аналізу безперервності діяльності підприємства (рис. 1).



Рис. 1. Концептуальна модель стандартизації аналітичних методик для зовнішніх суб'єктів контролю

Методична сторона даної проблеми полягає у тому, що відсутність встановлених методик унеможливорює здійснення економічного аналізу на практиці. За результатами опитувань, проведених серед аудиторів 12 % респондентів назвали відсутність чіткого визначення коефіцієнтів як основний фактор, який перешкоджає ефективному застосуванню економічного аналізу в своїй практиці. Більше 20 % (21,5 %) опитаних працівників зовнішніх контролюючих органів назвали відсутність чітких методичних рекомендацій, інструкцій з єдиними вимогами у якості проблеми здійснення якісного економічного аналізу. Об'єктивність існування проблеми підтверджується ґрунтовним аналізом діючої нормативної бази з питань регулювання економічного аналізу. Для одного і того ж показника існують не тільки різні формули розрахунку, а й різні нормативні (орієнтовні) значення, відповідно, за відсутності бази для порівняння використання коефіцієнтів для оцінки фінансового стану не дасть адекватної картини.

Об'єктивною є необхідність стандартизації методик контролю, перегляд та встановлення нормативних значень для зовнішніх суб'єктів контролю, результати діяльності яких мають глобальні соціальні наслідки. Робота зі стандартизації аналітичних методик для потреб зовнішніх контролерів, повинна вестись з врахуванням специфіки видів діяльності суб'єктів господарювання, на основі результатів ґрунтовних наукових досліджень та вивчення практики, формування аналітичних баз за результатами емпіричних досліджень.

Змістовне наповнення аналітичного забезпечення не залежить від виду контрольної діяльності, а є похідною від кінцевої цільової установки суб'єкта контролю. Необхідність подальших розробок щодо удосконалення методичного забезпечення аналітичної діяльності зумовлено значимістю аналітичних досліджень як основи формування інструментарію пояснення економічних явищ і процесів на рівні суб'єктів господарювання, ускладненням управлінських завдань на макро- та мікро рівнях, необхідністю створення системи економічного аналізу, адекватної запитам сучасного управління.

УДК: 311.3/4

Остапенко Я.О.,

к.е.н., доцент кафедри управлінського обліку, бізнес-аналітики та статистики,

Ковальчук Ю. І.,

студентка ННІ фінансів, банківської справи,

Університет державної фіскальної служби України,

ЕКОНОМІЧНА СТАТИСТИКА: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

Серед багатьох галузей статистичної науки чи не найважливіше місце посідає економічна статистика, адже вона не тільки виступає в якості наукової дисципліни та одного із видів практичної діяльності органів державної статистики, але й здійснює кількісну характеристику масових явищ та процесів, які відбуваються в економічній сфері держави. Найпоширенішими показниками, за допомогою яких відбувається кількісний вимір економічних явищ є показники чисельності населення й трудових ресурсів, обсягу виготовленої продукції, зміни цін, наявності основних і оборотних активів, показники ступеня рівномірності розподілу доходів тощо.

Отримані дані у ході статистичного дослідження економічної статистики дають змогу здійснити систематичний кількісний опис всіх основних аспектів соціального процесу й економіки в цілому. Вони потрібні, у першу чергу,

органам державного управління для вирішення питань, які пов'язані з регулюванням економіки й розробкою економічної політики [1, с. 14].

Основними досягненнями економічної статистики на сучасному етапі розвитку є: створення системи національних рахунків та платіжного балансу, запровадження статистики зовнішньої торгівлі та статистики підприємств, вдосконалення статистики цін, здійснення вибіркового спостереження доходів і витрат домогосподарств та спостережень на ринку праці, розробка основи державної системи класифікації та кодування економічної інформації, наближеної до міжнародних стандартів.

Поряд з тим, економічна статистика має низку проблем:

- узгодженості національних та міжнародних стандартів статистичного дослідження;
- впровадження сучасних методів збору, обробки та аналізу економічної інформації;
- якості, вірогідності та доступності статистичної інформації [2].

Для подолання цих проблем, на нашу думку, необхідно:

- ✓ створити ефективну систему Єдиної бази статистичної інформації з використанням сучасних комп'ютерної техніки та технологій;
- ✓ забезпечити порівнянність показників у часі й просторі та міжнародну порівнянність найважливіших економічних показників;
- ✓ здійснити гарантування конфіденційності окремих відомостей респондентів;
- ✓ забезпечити вірогідність, своєчасність та доступність статистичної інформації;
- ✓ створити чітку законодавчу базу.

Отже, ефективне управління економічними явищами та процесами, що відбуваються в країні, неможливе без сучасної, гнучкої та прозорої статистичної системи, яка оперативно та об'єктивно відображувала б тенденції економічної життєдіяльності держави.

Тому, економічна статистика має бути постійно в колі уваги науковців та практиків, а статистична діяльність має постійно підтримуватись зі сторони держави в плані створення законодавчої, методологічної та технічної бази і, звичайно, фінансування. Тільки в такому випадку створюватимуться передумови отримання надійної офіційної статистики, яка є найкращою основою для прийняття обґрунтованих і виважених управлінських рішень.

Література

1. Економічна статистика: навчальний посібник / В. М. Соколов, Т. Г. Чала, О. С. Корепанов та ін.; за ред. В. М. Соколова. – Х.: ХНУ ім. В. Н. Каразіна, 2017. – 388 с.

2. Остапенко Я. О. Офіційна статистика як фактор стабільного розвитку / Я. О.Остапенко// Система державної статистики в Україні: сучасний стан, проблеми, перспективи: збірник тез виступів на XIII Міжнародній науково – практичній конференції з нагоди Дня працівників статистики. – К.: ДП«Інформ. – аналіт.агенство», 2015 – С. 88 – 90.

УДК 657

Паранюк Я. Д.,
аспірант кафедри менеджменту та публічного управління,
Тернопільський національний економічний університет

ОЦІНЮВАННЯ РИЗИКУ ІННОВАЦІЙНОГО ПРОЕКТУ

Чинники інноваційного ризику і невизначеності підлягають врахуванню при розрахунку ефективності інноваційного проекту. За таких умов доцільним є аналіз інноваційного ризику, який полягає в тому, щоб виявити необхідні дані для ухвалення управлінських рішень про доцільність участі в проекті і вироблення заходів із запобігання можливих втрат.

При оцінюванні інноваційного ризику в процесі розроблення інноваційного проекту необхідно враховувати особливості виробничих інновацій: тривалий життєвий цикл інновацій-продуктів; невизначеність результатів науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт; індивідуальний характер промислового виробництва.

Висока невизначеність в отриманні запланованих результатів науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт обумовлена самою природою інтелектуальної діяльності. За нашими даними вірогідність отримання позитивного результату на стадії дослідно-конструкторських робіт в промисловості складає 75-80 %.

Індивідуальний характер промислового виробництва і відносно мала серійність виробів ускладнюють прогнозування інноваційних витрат, пов'язаних з реалізацією проекту. Відсутність повної техніко-економічної інформації унеможливорює використання на стадії інноваційного проектування калькуляційних методів розрахунку. Як правило, використовуються регресійно-аналогові моделі, проте результати, отримані від їхнього застосування мають імовірнісний характер.

Мінливі умови експлуатації виробів упродовж тривалого часу, а, отже, і змінні значення ефективності, істотно ускладнюють методи інноваційного аналізу проектів. Слід зазначити, що невизначеність і випадковість чинників,

що впливають на ефективність інноваційного проекту, не залишаються незмінними у ході розроблення і реалізації проекту. З появою додаткових даних раніше існуюча невизначеність змінюється і перетворюється у випадкові чинники. Величина випадкових чинників, що характеризується їх середньоквадратичним відхиленням, у міру поглиблення інноваційного аналізу і деталізації даних процесів, також може знижуватися.

З урахуванням викладеного, при проведенні оцінювання інноваційних ризиків мають бути розроблені організаційно-економічні моделі управління ризиками, що враховують техніко-економічну інформацію про зміни зовнішніх умов і проведення на цій основі коригування показників ефективності і вироблення заходів щодо зниження можливих втрат в процесі реалізації інноваційного проекту [1].

У процедурах оцінювання інноваційного ризику мають бути задіяні усі учасники проекту: замовники, інвестори, банки, страхові компанії, постачальники, заводи-виробники, інноваційні підприємства, промислові підприємства та ін.

Кінцева мета оцінювання інноваційних ризиків повинне полягати у виробленні заходів, що дозволяють знизити ризик інноваційного проекту і відповідно прийняти правильне управлінське рішення (страхування, розподіл ризиків, резервування засобів і т. ін.). Інакше кажучи, йдеться про створення системи організаційно-економічних стабілізаційних механізмів, що вимагають від учасників додаткових витрат, розмір яких залежить від умов реалізації інноваційного проекту, очікувань і інтересів учасників, їхнього оцінювання величини можливого інноваційного ризику. Ця система повинна працювати упродовж усього життєвого циклу інновації-продукту, використовуючи для зниження інноваційного ризику і пов'язаних з ним несприятливих наслідків, методи і прийоми економічного аналізу. Інноваційні проекти в промисловості досить складні, оскільки охоплюють, як правило, увесь життєвий цикл виробничих інновацій і в цьому випадку важливо оцінити надійність кожної стадії життєвого циклу, виявити вузькі місця для того щоб заздалегідь розробити для них організаційно-економічні заходи, спрямовані на зниження ступеня інноваційного ризику.

Істотну роль у процесі аналізу інноваційних ризиків має їхня науково-обґрунтована класифікація. Під класифікацією інноваційних ризиків розуміється класифікація ризиків на конкретні групи за певними ознаками для досягнення певної мети інноваційного аналізу. Класифікація інноваційних ризиків дозволяє визначити місце кожного ризику в їхній загальній системі. Вона створює можливість для ефективного застосування відповідних методів і прийомів управління ризиками [2].

Загалом усі ризики поділяються на систематичні і несистематичні. Відмінною особливістю інноваційних ризиків на підприємствах промисловості є те, що вони визначаються для кожної стадії життєвого циклу інновації-продукту в розрізі науково-технічного і комерційного успіху, а потім визначаються інтегральні ризики. При визначенні інтегральних інноваційних ризиків в процесі інноваційного аналізу пропонується використовувати розроблений нами метод проблемно-тематичного (інноваційного) прогнозування.

Література

1. Микитюк П. П. Інвестиційно-інноваційний менеджмент : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / П. П. Микитюк. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – 452 с.
2. Микитюк П. П. Управління проектами : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / П. П. Микитюк, В. Я. Брич, Я. Д. Паранюк та ін. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2017. – 300 с.

УДК 657.1

Правдюк Н. Л.,

д. е. н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку,
Вінницький національний аграрний університет

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ МАРКЕТИНГОВОЮ ЦІНОВОЮ ПОЛІТИКОЮ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Функціонування підприємств в умовах ринкового середовища, яке характеризується посиленням конкурентного протистояння за ринки збуту продукції, потребує економічно грамотного управління його діяльністю [1, с. 53].

Постійні коливання в результатах діяльності суб'єктів аграрного виробництва пов'язані з тим, що реалізація продукції сільського господарства здійснюється, переважно, на висококонкурентних ринках, де характерним є часте коливання цін, а попит на таку продукцію залишається практично незмінним. За таких умов успішність суб'єкта господарювання передбачає його переорієнтацію на засади маркетингу, що є діяльністю, яка спрямована на створення попиту та досягнення цілей підприємством з максимально можливим задоволенням потреб цільових споживачів [2, с. 852].

Основою маркетингу підприємства є виважена й економічно обґрунтована маркетингова цінова політика.

За своєю суттю маркетингова цінова політика є системою маркетингового дослідження ціни, визначення її на виробі, постійний моніторинг і зміни залежно від зміни економічного середовища, яке оточує підприємство. Розробка маркетингової цінової політики є складним процесом, який охоплює окремі елементи. До основних із них належать: інформаційне забезпечення ціноутворення, аналіз цінової політики, планування, пристосування та регулювання ціни [3].

Дослідження сучасних тенденцій аграрного ринку показує, що ціни на сільськогосподарську продукцію протягом аналізованого періоду мали нестійку динаміку (рис. 1) [4]. У 2016 р. реалізаційні ціни на зернові та зернобобові культури становили 856,6 грн./ц, що на 507,2 грн./ц або на 141,5 % більше порівняно з базовим роком. Ціни реалізації на насіння олійних культур і буряк цукровий за 2012-2016 рр. зросли відповідно на 120,7 і 98,8 %, досягнувши у звітному році відповідно 341,4 і 84,9 грн./ц. Зменшення реалізаційних цін спостерігалось лише в 2013 р. порівняно з 2012 р., що стало наслідком перенасичення вітчизняного ринку аграрної продукції та зменшення цін на світовому ринку продовольства. Це негативно позначилося на прибутковості діяльності галузевих підприємств.

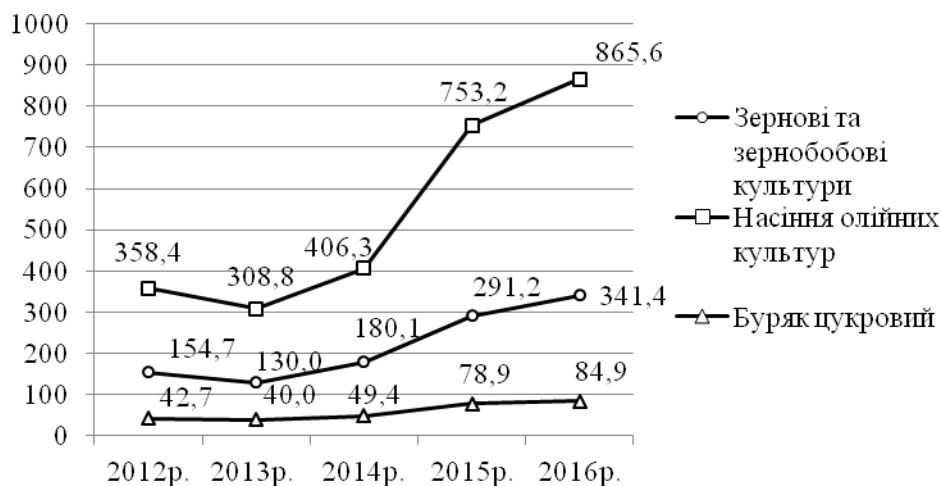


Рис. 1. Динаміка реалізаційних цін на основні види сільськогосподарської продукції, грн. / ц

Таким чином, розробка та реалізація цінової політики має важливе значення для аграрного підприємства, оскільки ціна – найважливіший чинник впливу на попит на сільськогосподарську продукцію. Саме від рівня реалізаційних цін залежать рентабельність, прибутковість, ділова активність підприємства, визначаються можливості щодо фінансування виробничо-господарської діяльності підприємства, забезпечення розширеного відтворення

виробничого процесу.

Інформація, яка є сукупністю відомостей про внутрішнє і зовнішнє середовище підприємства та яку використовують під час оцінки й аналізу економічних явищ і процесів для розроблення та ухвалення управлінських рішень, є основою обліково-аналітичного забезпечення управління маркетинговою ціновою політикою підприємства.

Слід зауважити, що управління маркетинговою ціновою політикою аграрного підприємства – безперервний процес отримання інформації про рівень цін, ймовірність виникнення та розвитку викликів, загроз та економічних ризиків з подальшим напрацюванням адекватних до ситуації управлінських рішень щодо маркетингової цінової політики підприємства.

Отже, основними напрямками здійснення обліково-аналітичного забезпечення в системі управління маркетинговою ціновою політикою підприємства є:

- інформаційне забезпечення ухвалення рішень щодо управління маркетинговою ціновою політикою підприємства;
- дослідження динаміки рівня маркетингової цінової політики підприємства;
- виявлення й ідентифікація появи й розвитку ключових внутрішніх і зовнішніх загроз та ризиків щодо збуту сільськогосподарської продукції (виконання робіт, надання послуг);
- формування достовірної інформації про обсяги готової до збуту сільськогосподарської продукції;
- подання інформації про рівень конкурентних загроз (рівень конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції підприємства).

Література

1. Правдюк Н. Л. Обліково-аналітичне забезпечення управління прибутком підприємства / Н. Л. Правдюк // Облік і фінанси. – № 4 (70). – 2015. – С. 53-61.
2. Тарасович Л. В. Маркетингова політика сільськогосподарських підприємств як інструмент їх економічного зростання / Л. В. Тарасович // Молодий вчений. – 2017. – № 3 (43). – С. 851-854.
3. Литвиненко Я. В. Маркетингова цінова політика: навч. посіб. / Я. В. Литвиненко. – К.: Знання, 2010. – 294 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://pidruchniki.com/16080312/marketing/marketingova_tsinova_politika
4. Офіційний сайт державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: ukrstat.gov.ua

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

СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ В УКРАЇНІ

Розвиток бухгалтерського обліку та підвищення рівня розуміння його ролі призвели до значного розширення сфер застосування облікових даних, серед яких особливе місце належить процесу розслідування економічних злочинів, або іншими словами, призначення судово-економічної експертизи (далі – СЕЕ) [1]. Кримінальним процесуальним кодексом України передбачено, що оцінка роботи судового експерта, а іншими словами – прийняття експертного висновку в якості джерела доказів у суді, проводиться шляхом перевірки дотримання процесуальних норм при призначенні і проведенні експертизи [2].

Слід зазначити, що така оцінка може бути здійснена у двох напрямках – на підставі визначення якості та ефективності судово-економічної експертизи. Як зазначає Панченко І.А., категорії «якість» і «ефективність» є взаємопов'язаними, але не є тотожними [3, с.228].

У своєму дослідженні ми виходимо з того, що якість СЕЕ – це ступінь придатності використання її результатів в якості доказів за конкретною справою, а ефективність СЕЕ – це характеристика, яка визначає її результативність або іншими словами – відповідність досягнутих у процесі її здійснення результатів поставленим завданням і витратам на проведення.

Важливо підкреслити, що оцінка СЕЕ за якістю забезпечує прийняття рішення про застосування результатів СЕЕ в якості джерела доказів за провадженням або призначення додаткової чи повторної експертизи. Оцінка за другим напрямом – визначення ефективності проведеної експертизи – важлива для : 1) суб'єктів призначення судово-економічної експертизи, з метою полегшення оцінки експертного висновку і встановлення його доказової сили з позиції застосування експертом-економістом знань з обліку, економічного аналізу і господарського контролю; 2) суб'єктів, які координують судово-експертну діяльність в Україні з метою визначення раціональності організації і пошуку резервів для підвищення її ефективності відповідно [3].

Основні напрямки оцінки СЕЕ встановлюються суб'єктами її оцінювання у відповідності з такими поставленими цілями як: 1) оцінка можливості застосування експертного висновку в якості джерела доказів за конкретною

справу; 2) оцінка об'єктивності та достовірності висновку експерта-економіста; 3) оцінка відповідності результатів СЕЕ витратам на її проведення.

На нашу думку, найбільш правильним при оцінці ефективності СЕЕ є застосування системного підходу і визначення ефективності окремих складових елементів певної системи. Тому під ефективною СЕЕ слід розуміти систему, що представляє об'єктивні та достовірні дані про фактичні обставини справи, підтвержені представленими матеріалами.

Слід зауважити, що при визначенні ефективності СЕЕ доцільно використовувати принцип відношення між ефектом та витратами шляхом порівняння отриманого ефекту з витратами, понесеними на його отримання. Ефективність СЕЕ передбачає отримання таких ефектів (рис.1).

ЕФЕКТИ ВІД ЕФЕКТИВНОСТІ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ	Соціальний ефект, при якому за результатами експертизи на основі винесених рішень щодо суб'єктів, що допустили порушення законодавства, застосовуються каральні заходи. Соціальний ефект від судово-економічної експертизи в кількісних показниках виміряти неможливо
	Економічний ефект, при якому результати розгляду судових проваджень забезпечують повернення коштів, використаних не за цільовим призначенням до держбюджету чи господарюючим суб'єктам відповідно

Рис. 1 Порядок практичної реалізації ефективної СЕЕ

На теоретичному рівні ефективність СЕЕ розраховується шляхом ділення суми соціального та економічного ефектів на витрати, понесені на її проведення. Виходячи з того, що розрахунок соціального ефекту є складним і носить якісний характер, формулу розрахунку ефективності СЕЕ можна представити у спрощеному виді:

$$E_{CEE} = E_E / V$$

де E_{CEE} – ефективність судово-економічної експертизи,

E_E – економічний ефект від проведення судово-економічної експертизи,

V – витрати на проведення експертизи [3, с.234].

Практика проведення СЕЕ засвідчує відсутність науково обґрунтованих критеріїв оцінки висновку експерта-економіста, що вплинуло на відсутність єдиної методики розрахунку кількісних показників ефективності результатів експертизи відповідно. Ми погоджуємося з думкою Панченка І.А., що критерії оцінки ефективності і процес СЕЕ мають бути взаємопов'язані і враховувати завдання, поставлені перед експертом-економістом суб'єктами її призначення. Ці критерії оцінки стануть базою для розробки відповідних показників, за допомогою яких можна виміряти ефективність. Доцільно розрізняти такі критерії оцінки ефективності СЕЕ (рис.2).



Рис.2 Критерії оцінки ефективності судово-економічної експертизи

На основі вищесказаного можна стверджувати, що представлений нами порядок оцінки ефективності проведеної СЕЕ насамперед спрямований на надання допомоги правоохоронцям у ході оцінювання якості проведеної експертизи і сприяння розробці міроприємств щодо попередження економічних правопорушень на перспективу.

Література

1. Олійник, Л. Г. Судово-бухгалтерська експертиза : сучасний стан та перспективи розвитку [Текст] /Л. Г. Олійник // Вісник Хмельницького національного університету. – 2014. – №5. – Т.2. – С.234-237.
2. Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012р. №4651-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://zakon1.rada.gov.ua>.
3. Панченко, І. А. Підходи до оцінки судово-бухгалтерської експертизи : сучасний стан та напрями удосконалення [Текст] / І. А. Панченко // Міжнародний збірник наукових праць. – 2013. – Випуск 1 (10). – С.227-239.

УДК 657

Савчук В.К.,

д.е.н., професор, зав. кафедри статистики та економічного аналізу,
Національний університет біоресурсів і природокористування України

РОЗВИТОК АНАЛІТИЧНОЇ ФУНКЦІЇ УПРАВЛІННЯ

Результативність управлінських рішень значною мірою залежить від того наскільки їх розробка і прийняття узгоджуються з основними системоутворюючими функціями: плановою, організаційною, керівництва, контролю, обліку та аналізу (рис.1).



Рис 1. Основні процедури реалізації стадій аналітичної функції управління

Кожна функція виконує свої завдання, реалізуючи їх через дотримання певних стадій. Зокрема, планова функція передбачає визначення цілей і стратегій їх досягнення, обґрунтування можливих варіантів оперативних, тактичних і стратегічних рішень щодо розв'язання того чи іншого завдання та вибір одного найприйнятнішого, за даних умов, рішення. Прийняття альтернативного рішення є передумовою здійснення організаційної функції, яка покликана створити умови для його реалізації, тобто забезпечити ресурсами, врегулювати виробничу чи інші види діяльності з погляду дотримання вимог їх здійснення в оптимальному режимі. При цьому важливими є підтримання творчої ініціативи, вільного підприємництва, використовуючи при цьому можливості, кооперування зусиль, оперативного реагування на зміну умов діяльності та чинників зовнішнього природного середовища, тобто дотримання екологічної безпеки.

Функція керівництва передбачає підбір такого управлінця/виконавця, який би організував колектив на розв'язання поставлених перед ним задач, обрання лідера, який би синхронізував різнохарактерні інтереси виконавців та цілей підприємства, забезпечивши зайнятість працівників за високопродуктивної праці кожного члена колективу, створення продуманого мотиваційного механізму, організацію дійового контролю. Останній може бути візуальним, тобто простим спостереженням за виконанням поставлених завдань;

нормативним – порівнянням звітних (фактичних) показників з нормативними їх значеннями.

Облікова функція покликана забезпечити управлінський процес необхідною інформацією, яка б найповніше відповідала запитам керівників, аналітиків, контролерів тощо. Облікова інформація повинна бути достовірною, відповідно систематизованою як на рахунках бухгалтерського обліку, так і в різних видах звітності, які є основним інформаційним джерелом для мікро- і макроекономічного аналізу. Варто зазначити, що його якість залежить не тільки від повноти інформації, а й від того, наскільки дотримано виконання стадій аналітичної функції.

Зокрема, стадія діагнозу передбачає виявлення і розпізнавання /ідентифікацію причин відхилень аналізованих явищ, процесів та результатів і систематизацію за різними ознаками, що конкретизує їх оцінку, за якою роблять висновок про упущену вигоду (можливості), а в іншому – як потенційні загрози нормальній діяльності підприємства (стадія синтезу). Маючи таку інформацію, на стадії прогнозу визначаються з можливим майбутнім розвитком керованого об'єкта, використовуючи відповідні критерії для обґрунтування перспективи.

Таким чином, аналітична функція як забезпечуючий інтегратор інших функцій управління і передумова успішної їх реалізації, постійно розвивається і удосконалюється, зокрема через розвиток процедур розпізнавання/ідентифікації та систематизації відхилень (стадія діагнозу), забезпечується виявлення і групування позитивних і негативних змін (стадія синтезу) та розробка критеріїв оцінки, які б найповніше узгоджувалися з алгоритмами прогнозування досягнення цілей функціонування аналізованого об'єкта і орієнтували на розробку найреальніших сценаріїв/планів його розвитку.

УДК 338:336.64

Скаско О.І.,

д.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку і фінансів,

Мороз В.П.,

к.е.н., в.о. доцента,

Львівський інститут економіки і туризму

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Тривала внутрішня економічна криза, суттєві зміни зовнішніх товарних та ресурсних ринків вимагає для українських суб'єктів господарювання

забезпечення високого рівня фінансової стійкості. Аналіз фінансової стійкості підприємств відображає результати їх поточного фінансового розвитку, однак має стратегічне значення у контексті прийняття рішень на майбутнє. Готро набуває питання актуальності запобігання банкрутству та забезпечення розвитку фінансового потенціалу суб'єктів господарювання як передумови зростання конкурентоспроможності вітчизняних підприємств на зовнішніх ринках. Водночас наявними є багато дискусійних питань щодо методики розрахунку аналізу фінансової стійкості підприємства в умовах невизначеності, розрахунку власних оборотних коштів, які забезпечують внутрішню фінансову стійкість, тощо.

Під фінансовим станом підприємства розуміють рівень його забезпеченості відповідним обсягом фінансових ресурсів, необхідних для здійснення ефективної господарської діяльності та своєчасного здійснення грошових розрахунків за своїми зобов'язаннями. Однією з найважливіших характеристик фінансового стану підприємства є його фінансова стійкість. Чим вища фінансова стійкість підприємства, то більше воно незалежне від несподіваної зміни ринкової кон'юнктури, а отже, менший ризик збитковості та банкрутства [1].

В наукових дослідженнях та практиці традиційними відносними коефіцієнтами, які характеризують фінансову стійкість підприємства, є:

- Коефіцієнт фінансової незалежності (автономії), $K_{ф.н.}$ – характеризує можливість підприємства виконати зовнішні зобов'язання за рахунок власних активів;
- Коефіцієнт фінансової залежності, $K_{ф.з.}$ – характеризує ступінь залежності підприємства від зовнішніх зобов'язань;
- Коефіцієнт фінансової стійкості (забезпечення загальної заборгованості власним капіталом), $K_{ф.с.}$ – показує частку стабільних джерел фінансування в їхньому загальному обсязі;
- Коефіцієнт фінансового левериджу (фінансового ризику), $K_{ф.л.}$ – характеризує залежність підприємства від довгострокових зобов'язань;
- Коефіцієнт концентрації поточної заборгованості, $K_{п.з.}$ – показує, яку частину активів сформовано за рахунок поточних зобов'язань;
- Коефіцієнт маневровості оборотних активів, $K_{м.а.}$ – характеризує суму власного оборотного капіталу на одну грошову одиницю оборотних активів;
- Коефіцієнт маневровості власного капіталу, $K_{м.в.к.}$ – характеризує суму власного оборотного капіталу на одну грошову одиницю власного капіталу;
- Коефіцієнт маневровості позикового капіталу, $K_{м.п.к.}$ – характеризує суму власного оборотного капіталу на одну грошову одиницю позикового капіталу.

Реалії зарубіжної практики висувають вимоги включення до системи показників аналізу фінансової стійкості нових фінансових коефіцієнтів, які більшість вітчизняних підприємств не застосовують.

В обліково-аналітичній практиці українських підприємств з метою оцінки фінансової стійкості під новим кутом зору доцільно застосовувати такі показники як:

- економічна додана вартість (ЕДВ), що відображає величину чистого прибутку, яка може бути розділена між акціонерами після сплати податків і витрат на залучення капіталу

$$\text{ЕДВ} = \text{ПВ} \times (1 - \text{СП}) - \text{СВК} \times \text{ЧА}, \text{ де:}$$

ЕДВ – чистий прибуток за вирахуванням податків і відсотків за позиковими коштами,

ПВ – прибуток до відрахувань фінансових витрат і податків,

СП – ставка податку на прибуток,

СВК – середньозважена вартість капіталу,

ЧА – чисті активи;

Показник ЕДВ слугує індикатором якості прийняття управлінських рішень. Його позитивне значення характеризує ефективне використання капіталу і свідчить про збільшення вартості підприємства.

- стійкого економічного розвитку (СЕР), що відображає збільшення власного капіталу за рахунок чистого прибутку

$$\text{СЕР} = \frac{\text{ЧП} - \text{Д}}{\text{ВК}}, \text{ де:}$$

ЧП – чистий прибуток; Д – дивіденди; ВК – власний капітал.

- коефіцієнт монетизації (КМ), який відображає зменшення реальної загрози банкрутства, свідчить про фактичну платоспроможність у випадку, коли чистий прибуток підтверджується чистим позитивним грошовим потоком, тобто його буде збалансовано зі сальдо грошових потоків

$$\text{КМ} = \frac{\text{ЧГП}}{\text{ЧП}}, \text{ де:}$$

ЧГП – чистий грошовий потік; ЧП – чистий прибуток.

Умовою життєздатності підприємства та основою його розвитку в конкурентному ринку є стабільність. Саме фінансова стійкість суб'єктів господарювання є передумовою його економічного зростання [2]. У зв'язку із загостренням фінансових проблем на багатьох підприємствах країни значна увага повинна приділятися моніторингу фінансової стійкості, який передбачає забезпечення механізму постійного спостереження за рівнем фінансової стійкості в умовах нестабільного функціонування сучасної економіки України.

Література

1. Гончаренко О.М. Методичні аспекти оптимального управління стійкістю підприємства / О.М. Гончаренко // Вісник соціально-економічних досліджень: збірник наукових праць Одеського державного економічного університету. – 2010. – Вип. 39. – С.39–43.
2. Журавльова О.Є. Фінансова стійкість підприємства: теорія і практика / О.Є.Журавльова // Формування ринкової економіки: збірник наукових праць. – 2010. – Вип. 22. – С. 523–536.
3. Касич А.О. Методичні підходи щодо оцінки ефективності діяльності підприємства / А.О. Касич, І.Г. Хіміч// Бізнес-Інформ. – 2012. – № 12. – С.55-59.

УДК 658.7

Ціщик Р.В.,

к.е.н., доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу,

Котис Н.В.,

к.е.н., доцент кафедри менеджменту та публічного управління,

Тернопільський національний економічний університет

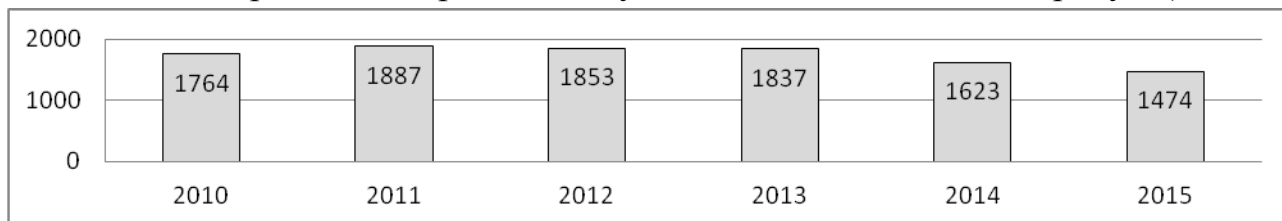
СТАТИСТИЧНИЙ АНАЛІЗ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЛОГІСТИКИ

Світовий досвід та сучасні тенденції розвитку глобального ринку логістичних послуг свідчать, що Україна знаходиться на етапі формування та консолідації галузі, значно поступаючись західним країнам за якістю та комплексністю послуг, що надаються національними логістичними компаніями. На сьогодні рівень розвитку вітчизняної логістики значно відстає від східноєвропейських держав.

Становлення логістики в Україні характеризується прогресивною динамікою, про що свідчить національний індекс її ефективності (Logistics Performance Index – LPI) [1]. Цей показник вперше визначався у 2007 році. У 2014 році вже четверте проведено моніторинг тенденцій і ступеня розвитку логістики серед 160 країн світу, де Україна посіла 61 місце (2,98 бали). За рейтинговим дослідженням LPI найбільш розвиненим компонентом вітчизняної системи логістики є своєчасність поставок вантажів – 52-ге місце (3,51 бали), а найменш розвиненим – якість торговельної й транспортної інфраструктури – 71 місце (2,65 бали) [2].

У той же час, на думку 37% експертів «Українського логістичного альянсу» (УЛА), нинішній стан ринку логістики знаходиться в стані стагнації, а 34% вважає, що він пройшов етап становлення і розвивається [3].

Спробуємо пояснити причини розходження думок науковців. Аналіз статистичних даних про обсяги перевезень вантажів всіма видами транспорту має чітко виражений тренд спаду, починаючи з 2011 року (Рис. 1).

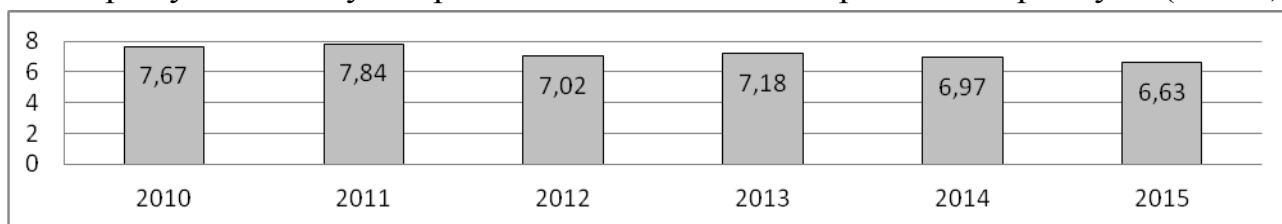


Примітка: сформовано автором на основі [4]

Рис. 1. Динаміка обсягів перевезень вантажів в Україні, млн. т.

Зменшення вантажопотоків означає зниження обсягів логістичної діяльності і свідчить про стагнацію чи навіть деградацію. Рівень маржинальності логістичного бізнесу мінімально допустимий і більшість логістичних операторів працюють майже в межах рівня беззбитковості.

Динаміка ВВП України в вартісному вираженні і динаміка питомої ваги підприємств транспорту, складського господарства, поштових та кур'єрських послуг (по суті обсягів логістичних послуг) у структурі внутрішнього продукту підтверджують тезу про стагнацію і деградацію ринку (Рис. 2).



Примітка: сформовано автором на основі [4]

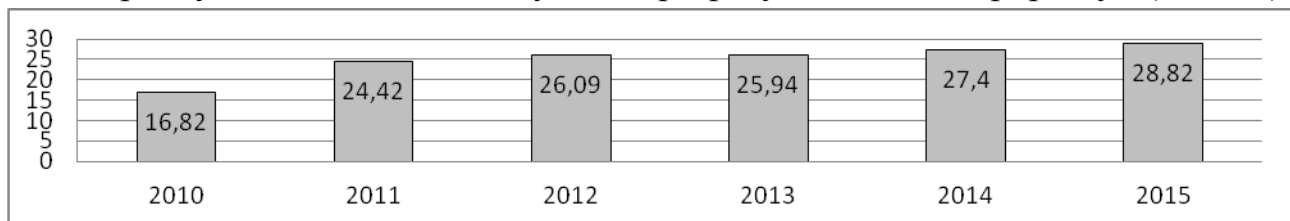
Рис. 2. Питома вага транспорту, складського господарства, поштових та кур'єрських послуг у структурі ВВП України, %

На тлі зростання ВВП скорочення питомої ваги об'ємів перевезень свідчить про те, що частина підприємств перейшли від аутсорсинг у логістиці до інсорсингу, тобто, відійшли назад у економічному розвитку.

З іншого боку, за останні два роки на вітчизняному ринку логістичних послуг стався якісний зсув – зміна філософії та логістичного мислення. Останніми роками багато компаній усвідомили, що логістика це реальний інструмент підвищення ефективності бізнесу. Активне залучення українських підприємств до глобальних ланцюгів постачань, вихід вітчизняних виробників на світові ринки, наслідки військових дій тощо змусили топ-менеджмент промислових, сільськогосподарських, торгових і сервісних підприємств

звернути увагу на логістику свого бізнесу, організацію логістичних процесів (закупівель, виробництва, розподілу) та можливість зменшення своїх логістичних витрат за рахунок ефективної співпраці (партнерства) з логістичними операторами. Наслідками таких змін стало зростання вимог до якості логістичних послуг, гарантій надійності доставки товарів, безпечності вантажоперевезень і прозорості бізнес-процесів. Також варто відзначити підвищення рівня організованості, суттєве зростання застосування інформаційних технологій, комплексності надання логістичних послуг.

Логістика фінансує близько 15% надходжень до бюджету від виробничої сфери, займаючи на вітчизняному ринку послуг близько 40% [5]. Проаналізуємо обсяг ринку логістичних послуг та розрахуємо темп приросту (Рис. 3).



Примітка: сформовано автором на основі [4; 5]

Рис. 3. Динаміка обсягу ринку логістичних послуг України за 2010–2015 роки, млрд. грн.

Можна зробити висновок, що обсяг ринку логістичних послуг зростає. Найбільше значення простежується у 2012 році.

За останні роки суттєво зріс сегмент поштової логістики, не в останню чергу це пов'язано з розширенням асортименту послуг і підвищенням якості сервісів, перш за все, лідерами сегмента. Ринок контрактної логістики істотно видозмінився з появою пропозицій по інтегрованій логістиці. Необхідно відзначити, що і експедиції вантажу трансформуються в логістичну послугу для вантажовласників.

Ще один парадокс вітчизняного ринку логістики – офіційно ми про нього майже нічого не знаємо. Варто зазначити, що достовірна статистична інформація про структуру і доходи вітчизняного ринку логістичних послуг слабо структурована або й взагалі відсутня. Можна знайти статистику перевезень вантажів за видами транспорту, обсяги поштової та кур'єрської доставки, є оцінки обсягів складських послуг тощо. Проте, не можливо виміряти обсяг ринку контрактної логістики, тобто обсягів послуг 3PL-операторів, визначити частки учасників цього ринку, порівняти український ринок з міжнародним.

Таким чином, можна сказати, що ми спостерігаємо зміну глобального тренду національної логістики у бік сталого та якісного розвитку. Це у

найближчі роки дозволить реалізувати величезний логістичний потенціал України, перетворити логістику у галузь національної економіки.

Література

1. В Україні росте ефективність логістики // Сайт Економіст. – 2014. – 24.03. – Режим доступу : <http://uaekonomist.com/6296-v-ukrayin-roste-efektivnst-logstiki.html>
2. Connecting to Compete 2014. Trade Logistics in the Global Economy. The Logistics Performance Index and Its Indicators // Website of World Bank. – 2014. – 72 р. – Retrieved from <http://www.worldbank.org/content/dam/Worldbank/document/Trade/LPI2014.pdf>
3. Логистика в Украине: парадоксы рынка и пути раскрытия потенциала. – [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://logist.fm/publications/logistika-v-ukraine-paradoksy-rynka-i-puti-raskrytiya-potenciala>
4. . Офіційний сайт Державної служби статистики України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua
5. Pro-Consulting Аналітика ринків. Фінансовий консалтинг. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pro-consulting.ua/>

УДК 657.471

Черешнюк О. М.,

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

ЕКСПЕРТНЕ ОЦІНЮВАННЯ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

Сучасний динамічний стан розвитку економіки зумовлює для підприємств збільшення уваги до питань управління активами. Це пов'язано, насамперед, із можливостями, які виникають внаслідок залучення зовнішнього ресурсного та інтелектуального потенціалу. Завдання управління активами сучасного підприємства полягають у пошуку раціональних співвідношень між рівнем ресурсного забезпечення, можливостями примноження та ефективного використання потенціалу розвитку підприємства, категоріями часу, ризику та кінцевими результатами діяльності. Водночас важливою складовою є забезпечення фінансової стійкості і створення високої інвестиційної привабливості підприємства.

Матеріальні активи, сфера діяльності і товарний потенціал відносяться до результатів і наслідків минулого. Проте сучасний динамічний розвиток економіки зумовлює швидку зміну цінностей та перспектив діяльності.

Металургія тривалий час була визначальним елементом економіки України, забезпечуючи значні валютні надходження до скарбниці держави. Провідними заводами в цій сфері були «АрселорМіттал» і ММК ім. Ілліча. Капіталізація заводів у найкращі роки їх існування складала \$4,8 і \$3 млрд., відповідно. Середня чисельність працівників була близько 30 тис. на кожному заводі. Для порівняння у сьогоднішній вартість компанії WhatsApp у минулому році становить \$16 млрд., що забезпечили 32 програмісти. А капіталізація компанії Uber складає \$62,5 млрд., у якій працює 6700 людей [2] Все це обумовлює ставлення до активів з метою оцінки, як до однієї з основних економічних категорій.

Питання забезпечення та раціонального використання активів підприємств у сучасних кризових умовах господарювання впливає на ефективність основної діяльності досліджуваних суб'єктів господарювання. Впровадження системи внутрішнього контролю є одним з найбільш проблемних об'єктів контрольного процесу та має багато дискусійних положень теоретико-методичного і практичного характеру. Важливу роль в об'єктивному інформаційному забезпеченні управління відіграє класифікація оборотних активів щодо ступеня їх ліквідності, ризику вкладення та протиінфляційного захисту (рис. 1) [3, с. 152], від яких залежить порядок їх обліку чи окремого їх складання, а відповідно і ефективність проведення економічної експертизи.

Оцінка активів і зобов'язань господарчого суб'єкта безпосередньо впливає на його вартість, тобто «ціну» бізнесу. Запровадження до діючої системи контролю удосконалення методики внутрішнього контролю активів сучасних підприємств дозволить вчасно отримувати об'єктивну інформацію про наявні активи, визначити їх стан, своєчасно виявляти та усунути помилки, неточності та порушення, що в свою чергу сприятиме покращенню результативності функціонування підприємств.

Сучасний стан економічних процесів зумовлює значне ускладнення проведення експертних оцінювань, а саме розширення поля об'єктів експертизи та збільшення кількості розподілів у фрагментах господарської діяльності визначеного суб'єкта, які підлягають експертному дослідженню. Це спричинює розширення існуючих та розробку і впровадження нових засобів, моделей, методів і методик дослідження з метою вирішення поставлених питань, а саме пошуку відповідей на існуючі питання.

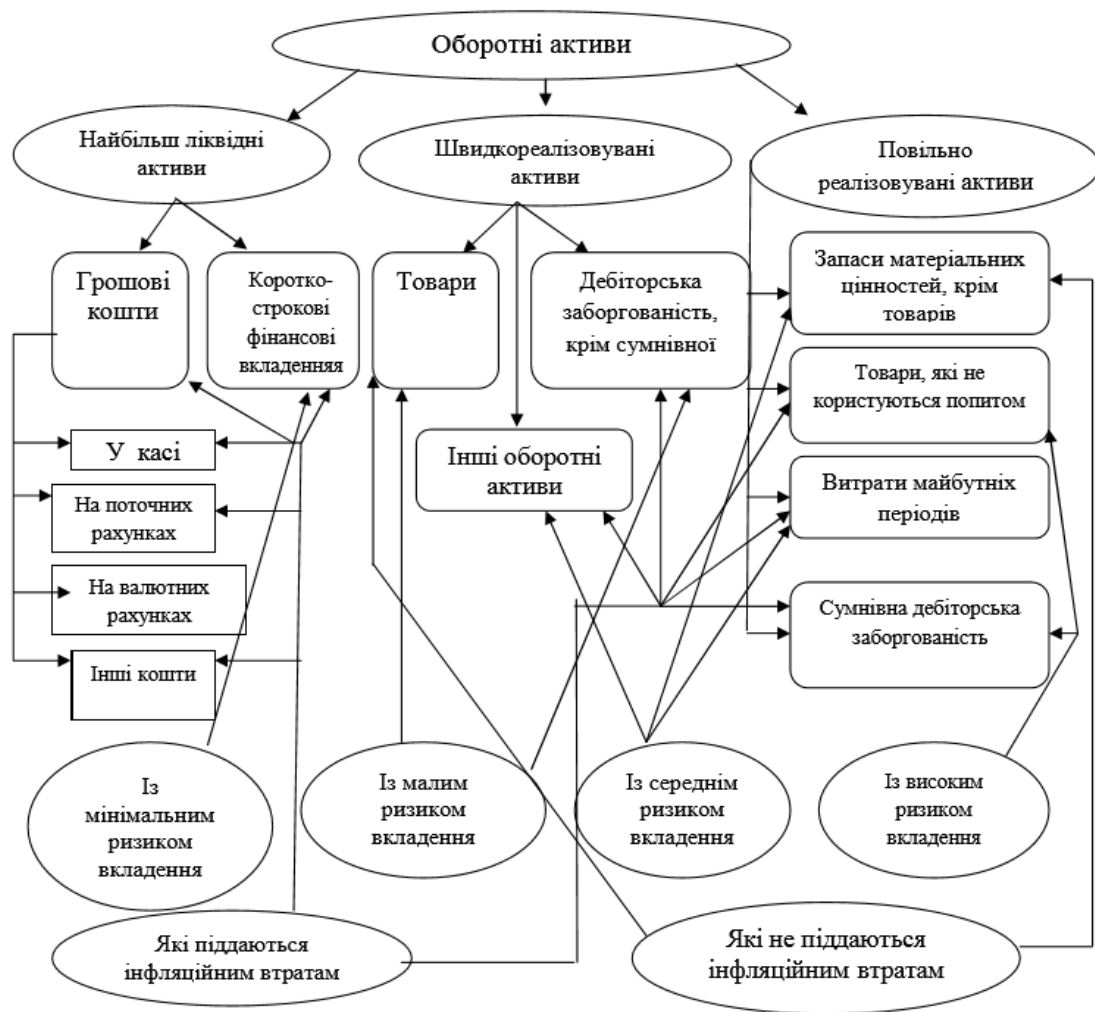


Рис. 1. Класифікація оборотних активів щодо ступеня їх ліквідності, ризику вкладення та протиінфляційного захисту

Вдосконаленню експертного оцінювання активів підприємства сприятиме розширення облікової інформації на основі даних документально зафіксованих господарських фактів, явищ, операцій, в часових та логічних межах, визначених конкретним питанням, запропонованим на оцінювання експерту-економісту.

Література

1. Жук О. С. Оцінка стану та структури активів підприємства / О. С. Жук // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія : Економіка. – 2016. – Вип. 3. – С. 16-20.
2. Павленко В. Тривожні кнопки бізнесу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://open.knbs.ua/ua/blogs/finance/19850/trivozhni-knopki-biznesu>.
3. Пономаренко Н. М. Теоретичні аспекти обліку оборотних активів в інформаційній системі підприємства / Н. М. Пономаренко // Науковий вісник Чернівецького університету. Економіка. – 2015. – Вип. 730-731. – С. 150-154

АНАЛІЗ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ: ПОТОЧНИЙ СТАН ТА СПОСОБИ УДОСКОНАЛЕННЯ

На значній кількості вітчизняних підприємств аналіз фінансової звітності і фінансового стану переважно здійснюють один раз в рік (під час аудиторської перевірки, перед зборами засновників тощо), і зазвичай використовують для нього лише дані річного балансу та звіту про фінансові результати. Здебільшого на таких підприємствах цей аналіз розглядають як формальну процедуру ретроспективного характеру, пов'язану з виконанням відповідних норм законодавчо-нормативних актів, а не як один з інструментів виявлення негативних тенденцій чи незадовільних значень фінансових показників підприємства з метою подальшого усунення причин негативної ситуації, прийняття стабілізаційних управлінських рішень чи встановлення орієнтирів розвитку діяльності тощо. Такий підхід до аналізу фінансової звітності поглиблюється ще й низкою проблем, і зокрема таких як:

- нерозуміння великою кількістю представників вищої ланки керівництва вітчизняних підприємств глибокої суті та взаємозв'язків показників фінансового стану і того як їх можна використати для управління підприємством;

- відсутність ефективної банківської системи в Україні, у якій комерційні банки надавали б фінансово стійким підприємствам середньострокові і довгострокові кредити під помірні відсотки (як в економічно розвинутих країнах), а також знижували відсотки чи послаблювали умови короткострокового кредитування для суб'єктів господарювання з високими значеннями основних показників фінансового стану;

- застарілість більшості нормативних актів, які регламентують в Україні методику оцінювання фінансового стану підприємства (для різних ситуацій, цілей, в т. ч. для визначення загрози банкрутства), а також суперечливість таких актів між собою щодо формул, нормативних значень тощо;

- відсутність достатньої кількості вітчизняної навчальної та наукової літератури у якій б наводились не переліки загальновідомих формул, а ґрунтовні чіткі рекомендації щодо розрахунку показників фінансового стану (на основі чинних на сьогодні форм фінансової звітності), недоліки існуючих формул і способи їх усунення, нормативні значення показників для різних видів

діяльності чи галузей, особливості трактування значень показників і умови, коли використання певних показників чи формул є недоречним, виходячи з специфіки діяльності підприємства чи умов зовнішнього середовища, перелік ситуацій, коли невідповідність значення показника чи тенденції нормативним не є негативним сигналом для користувача відповідної фінансової інформації, зарубіжний досвід і особливості аналізу показників фінансового стану іноземних підприємств (виходячи з специфіки їх звітності тощо);

- недостовірність даних фінансової звітності значної кількості підприємств, в тому числі не відповідність реальному стану на дату складання звітності вартості активів, величини елементів власного капіталу і зобов'язань підприємства, його витрат, доходів і фінансового результату;

- відсутність на більшості вітчизняних підприємств, паралельно з аналізом показників фінансової звітності за звітний і минулі періоди, дослідження досягнення планових значень цих показників, враховуючи документацію підприємства з прогнозування та бюджетування (з врахуванням їх коригування, виходячи з фактичних обсягів діяльності, рівня інфляції тощо).

Вирішення вищезазначених проблем суттєво підвищить рівень якості аналізу фінансової звітності, зокрема внаслідок зростання її достовірності. Крім того вважаємо доцільним перед визначенням показників фінансового стану здійснювати незалежний високоякісний аудит або хоча б самостійно перевірити фінансову звітність з використанням запропонованого нами LAOD-аналізу, оцінюючи кожен її показник в розрізі трьох важливих характеристик з подальшим відображенням його динаміки в тривимірній системі координат. В межах LAOD-аналізу, зокрема, потрібно враховувати такі характеристики кожного показника, відображеного у фінансовій звітності:

- рівень адекватності значення показника (L_A). Він відображає чи є завищення (заниження) значення показника, відображеного у фінансовій звітності підприємства, порівняно з його достовірним фактичним значенням, враховуючи чи відповідає значення показника усім вимогам щодо повноти відображення і розкриття інформації, класифікації та оцінки відповідних об'єктів обліку тощо (виходячи з обраної на підприємстві концептуальної основи формування фінансової звітності і затвердженої облікової політики);

- рівень оптимальності структури показника (L_O). Відображає чи є фактична структура показника оптимальною для ефективної діяльності і розвитку підприємства. Визначається L_O як відношення достовірної величини конкретного показника в частині, що відповідає критеріям оптимальності встановленим щодо нього, до загальної достовірної величини цього показника, визначеної (підтвердженої). зокрема, в процесі аудиту;

- рівень досягнення запланованого значення показника (L_D). Тобто він показує наскільки фактичне значення показника відповідає плановому (бажаному, необхідному) значенню. Визначається L_D як відношення достовірного значення певного показника фінансової звітності, визначеного (підтвердженого) зокрема в процесі аудиту, до планового значення цього показника.

Отже, враховуючи різні характеристики показників фінансової звітності, користувач зможе отримати набагато повнішу та достовірнішу інформацію про реальну фінансову стійкість, платоспроможність, ділову активність, результативність та ефективність діяльності підприємства. І відповідно зможе знизити ризик прийняття неправильних управлінських рішень, зокрема щодо здійснення інвестицій, зміни керівництва чи видів діяльності, прийняття антикризових заходів тощо.

УДК 338.363

Шворак А. М.,

д.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку і аудиту,

Гадзевич О. І.,

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,

Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки

АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА: СУТНІСТЬ ТА ЗНАЧЕННЯ

У сучасних ринкових умовах значно зростає роль своєчасного та якісного аналізування фінансового стану підприємств, оцінки їх ліквідності, платоспроможності, фінансової стійкості та пошуку шляхів підвищення і зміцнення фінансової стабільності. Жоден власник не повинен нехтувати потенційними можливостями збільшення прибутку (доходу), які можна виявити тільки на підставі своєчасного й об'єктивного аналізу фінансового стану підприємств. Систематичний аналіз фінансового стану підприємства, необхідний ще й тому, що дохідність будь-якого підприємства, розмір його прибутку, багато в чому, залежать від його платоспроможності. Враховують фінансовий стан підприємства і банки, розглядаючи режим його кредитування та диференціацію відсоткових ставок.

Фінансовий стан підприємства є комплексним поняттям, яке є результатом взаємодії всіх елементів системи фінансових відносин підприємства, визначається сукупністю виробничо-господарських факторів і характеризується

системою показників, що відображають наявність, розміщення і використання фінансових ресурсів. Він залежить від результатів його виробничої, комерційної та фінансово-господарської діяльності, тому на нього впливають усі ці види діяльностей підприємства. Передовсім на фінансовому стані підприємства позитивно позначається ритмічний випуск і реалізація високоякісної продукції. Як правило, чим вищі показники обсягу виробництва і реалізації продукції, робіт, послуг і нижча їх собівартість, тим вища прибутковість підприємства, що позитивно впливає на його фінансовий стан.

Неритмічність виробничих процесів, погіршення якості продукції, труднощі з її реалізацією призводять до зменшення надходження коштів на рахунки підприємства, в результаті чого погіршується його платоспроможність. Існує і зворотний зв'язок, оскільки брак коштів може призвести до перебоїв у забезпеченні матеріальними ресурсами, а отже, у виробничому процесі.

Фінансова діяльність підприємства має бути спрямована на забезпечення систематичного надходження й ефективного використання фінансових ресурсів, дотримання розрахункової і кредитної дисципліни, досягнення раціонального співвідношення власних і залучених коштів, фінансової стійкості з метою ефективного функціонування підприємства.

Саме цим зумовлюється необхідність і практична значущість систематичної оцінки фінансового стану підприємства, якій належить суттєва роль у забезпеченні його стабільного фінансового стану.

Оцінка фінансового стану підприємства дає можливість відшукати резерви підвищення рентабельності виробництва і зміцнення комерційного успіху як основи стабільної роботи підприємства і виконання ним зобов'язань перед бюджетом, банком та іншими установами.

Фінансовий стан підприємства треба систематично й усебічно оцінювати з використанням різних методів, прийомів та методик аналізу. Це уможливить критичну оцінку фінансових результатів діяльності підприємства як у статистиці за певний період, так і в динаміці – за ряд періодів, дасть змогу визначити «больові точки» у фінансовій діяльності та способи ефективнішого використання фінансових ресурсів, їх раціонального розміщення. Неефективність використання фінансових ресурсів призводить до низької платоспроможності підприємства і, як наслідок, до можливих перебоїв у постачанні, виробництві та реалізації продукції; до невиконання плану прибутку, зниження рентабельності підприємства, до загрози економічних санкцій.

Спад та кризові явища в економіці посилюють негативні процеси, знижують купівельну спроможність і відповідно, попит на товари широкого вжитку. Значна кількість підприємств стає збитковими, неплатоспроможними. Стійка і

хронічна неплатоспроможність підприємства з фінансової точки зору означає, що таке підприємство:

- поглинає ресурси чи кошти кредиторів;
- формує недоїмки з податків та інших обов'язкових платежах, що приводить до блокування виконання бюджетних виплат;
- стає причиною наростання кризових явищ в економіці, оскільки виключає певну частину ресурсів із нормального господарського обігу;
- ставить своїх кредиторів перед вибором надання підприємству контрольованого шансу на подолання внутрішньої фінансової кризи і укладення з ним відповідної тимчасової угоди, або ж вимоги щодо ліквідаційної процедури підприємства та продажу його майна для задоволення зобов'язань перед кредиторами;
- може саме оцінити власний кризовий стан і власну неспроможність за своїми зобов'язаннями і розпочатий привітливий діалог з кредиторами щодо подальших відносин, або ж про власну ліквідацію як підприємства. У такій ситуації без проведення реструктуризації сподіватись на виживання просто неможливо.

Вирішенню цих питань буде сприяти проведення рейтингової оцінки діяльності підприємства.

СЕКЦІЯ 4

УДОСКОНАЛЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ СИСТЕМИ КРАЇНИ ТА ПІДВИЩЕННЯ РІВНЯ ПІДГОТОВКИ ФАХІВЦІВ З ОБЛІКУ Й ОПОДАТКУВАННЯ

Jean-Pierre Wang, PhD,

Université de Lille, Lille, France,

Giacomo Berlucci, PhD,

The University of Rome Tor Vergata, Rome, Italy

ASSETS ALLOCATION: CASE OF CHINA

It is well-known that applying appropriate assets allocation usually could diversify the individual risks. Modern portfolio theory provided by Markowitz (1952) shows the optimal rule to decide each risky asset's weight based on returns and variances of portfolio. A lot of different or improved assets allocation approaches are proposed in vast literature, for instances, the Bayesian diffuse-prior portfolio and meanVaR model we evaluate the out-of-sample portfolio performance based on 14 models and seven empirical datasets. In terms of Sharpe ratio, certainty-equivalent return, or turnover, we presume that none is consistently better the equal-weighted portfolio model. Therefore, in our empirical studies, we will use the equal weighted rule to construct the fully-hedged and unhedged portfolios. In other words, when a portfolio consist of N risky assets, each asset's weight is fixed in $1/N$.

Besides the equal-weighted portfolios, we consider a rolling-sample approach to construct the optimal-weighted portfolios for measuring hedging performance. Therefore, by the rolling-sample approach, we obtain an optimal-weighted portfolio returns series.

Although the optimal-weighted approach seems to bring a better portfolio, but too frequent trading position adjustment will make the transaction cost become too high. In practice, no one will use it to adjust his portfolio. This study is mainly to explore the benefit of currency hedge, thus we ignore the effect of too frequent adjustment. Nevertheless, it should be noted that our empirical results related to optimal-weighted may be overly optimistic due to overlooking transaction cost.

In this paper, we investigate how important is to hedge RMB (Chinese currency) risk during the RMB internationalizing period. This topic is not only meaningful to Chinese investors, but also to anyone who holds assets based on RMB. We consider both CNY and CNH exchange rates and use the corresponding one-week RMB non-

deliverable forwards to manage the currency risk. The fully-hedged and unhedged portfolios are consisted of 10 datasets and assets allocation in each portfolio is decided by both equal and optimal weighted strategies. In general, using CNY or CNH has similar results in all empirical tests from 2006 to 2014, but comparing to CNH, currency hedging plays a more important role in CNY. In terms of using CNY in equal-weighted portfolio, the average differences of Sharpe ratios between fully-hedged and unhedged portfolios are 0.0081 and 0.0607 in periods 1 and 2, respectively. It indicates that the RMB hedging is important in assets allocation. However, considering optimal-weighted portfolio cases in period before internationalization, the differences are slightly positive. But, in period after internationalization (period 1), we still have significantly positive differences. These results imply that fully-hedged portfolios produce better Sharpe ratios than unhedged portfolios, especially after the September, 2010 (period 2). Besides the Sharpe ratio, the economic benefit is adopted to measure the hedging advantage, which means how much a risk-averse investor would be willing to pay to construct a fully-hedged portfolio. In the equal-weighted portfolios of CNY, the economic benefits ranges in 128.5 to 143.7 basis points in period 1 and ranges in 726.3 to 810.9 basis points in period 2. Similarly, using CNH in period 2 also produces positive economic benefits from 334.6 to 339.5 basis points. In the optimal-weighted cases, economic benefits of using CNY are inconceivably high, which may induce by over-optimization and ignoring transaction costs. Moreover, we provide further evidence of the effects of RMB hedging through the mean-variance efficient frontiers and the time varying rolling estimations. All empirical consequences support two critical conclusions. Firstly, from the perspective of China investors who hold foreign assets in US dollars, we suggest them using the fully-hedged portfolio to avoid currency risks. Secondly, during the RMB internationalizing, investors should pay more attentions in RMB hedging.

Bibliography

1. Markowitz, H., 1952. Portfolio selection. *Journal of Finance* 7 (1), 77–91.

Бенько М.М.,

д.е.н., професор кафедри обліку та оподаткування,

Сопко О.В.,

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

Київський національний торговельно-економічний університет

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ПІДВИЩЕННЯ ЯКОСТІ ПРОФЕСІЙНОЇ ПІДГОТОВКИ ФАХІВЦІВ В ОСВІТНІЙ ПРОГРАМІ «ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ»

В даний час, у країнах пострадянського простору, відбуваються процеси реформування вищої освіти на засадах Болонського процесу. Застосовуються різні стратегії реформування вищої освіти – на засадах державного регулювання реформування вищої освіти, на засадах самостійності закладів вищої освіти (ЗВО).

В Україні реформування вищої освіти здійснюється згідно Стратегії реформування вищої освіти в Україні до 2020 року на засадах самостійності ЗВО. Стратегію розроблено Робочою групою під керівництвом Міністерства освіти і науки України у 2014 році. Згідно Міжнародних досліджень якості вищої освіти яку Стратегія описує, показники якості вищої освіти України є доволі неоднорідними, але в цілому засвідчують невисокий міжнародний рейтинг вищої освіти в Україні. Основна проблема – недостатня підготовка фахівців до виходу на ринок праці. Це стосується і підготовки фахівців зі спеціальності «Облік і оподаткування». З 2015 року ЗВО самостійно формують свої освітні програми (ОП) та визначають, які саме дисципліни туди закласти. МОН України визначає компетенції випускника в межах певного напрямку чи спеціальності [4]. У табл. 1 зазначені деякі найбільш значні проблеми вищої освіти в Україні, що потребують вирішення у найближчі 5-10 років [5].

Таблиця 1

Найбільш значні проблеми вищої освіти в Україні

Проблеми	%
Не визнання дипломів більшості вітчизняних ЗВО у світі	41.5
Корумпованість викладацького складу ЗВО	39.9
Невідповідність викладання вимогам ринку праці	36.8
Невідповідність структури освіти потребам ринку праці	29.2

Звернімо увагу на проблему «Невідповідність структури освіти потребам ринку праці». Саме ця проблема є ключовою у процесі покращення підготовки фахівців зі спеціальності «Облік і оподаткування». Її подолання можливе лише через підвищення якості ОП, зокрема ОП «Облік і оподаткування» у підготовці бакалаврів і магістрів. Структура ОП «Облік і оподаткування» повинна бути направлена на потреби ринку праці і забезпечення достатньої підготовки фахівців до виходу на ринок праці.

Закордонний досвід вирішення зазначеної проблеми свідчить про таку тенденцію:

- 1) скорочення гуманітарного, соціального й економічного циклу дисциплін, збільшення математичного і професійного циклу;
- 2) професійний цикл дисциплін (базовий і варіативний) складає мінімум 60% навчальних часових одиниць;
- 3) кількість дисциплін на семестр не більше 5 (30 залікових одиниць);
- 4) орієнтація на міжнародні стандарти освіти для професійних бухгалтерів МСО 1 – МСО 6 [1, с. 4-8; 2, с. 5-18; 3, с.5-9].

Ключовим є доведення кількості дисциплін професійного циклу до 60%. Стан розвитку показника кількості дисциплін професійного циклу в окремих країнах світу ілюструє табл. 2. В Україні цей показник найнижчий і характеризується суттєвістю розбіжностей часток дисциплін професійного циклу в ОП ЗВО. Це зумовлено головним чином суб'єктивним фактором у зв'язку з відсутністю державного регулювання і контролю ОП підготовки бакалаврів і магістрів з обліку і оподаткування з боку МОНУ.

Таблиця 2

**Частка дисциплін професійного циклу в ОП ступеня вищої освіти
«Бакалавр»**

Країна	У % до підсумку
Англія	60-62
Нідерланди	60
Росія	54-58
Україна	43-57
Підсумок	100,0

Вважаємо, що врахування зарубіжних тенденцій в удосконаленні освітнього процесу сприятиме якості ОП «Облік і оподаткування», відповідності її структури потребам ринку праці і забезпечення достатньої підготовки фахівців до виходу на ринок праці.

Література

1. Гетьман В. Современные подходы к вузовской подготовке бухгалтеров и аудитором / В. Гетьман // Все для бухгалтера. – Москва : 2010. – Вып. 11 (251). – С. 4-8.
2. Гетьман В. Проблемы реформирования вузовской подготовки бухгалтеров и аудитором / В. Гетьман // Все для бухгалтера. – Москва : 2009. – Вып. 6 (234). – С. 5-18.
3. Гетьман В. Проблемы стандартизации вузовской подготовки бухгалтеров и аудитором / В. Гетьман // Все для бухгалтера. – Москва : 2008. – Вып. 6 (222). – С. 5-9.
4. Квіт С. Потрібні зміни: зміст і завдання освітніх реформ / С. Квіт // Українська правда. – Київ : 27 січня 2015 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://www.pravda.com.ua/articles/2015/01/27/7056516/>
5. Міністерство освіти і науки України. Офіційний веб-сайт. Проект Стратегії реформування вищої освіти в Україні до 2020 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://old.mon.gov.ua/ua/pr-viddil/1312/1390288033/1415795124/>.

УДК 311.17: 336.221.2

Бойко Ю.І.,

к.е.н., ст. викладач кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
Тернопільського національного економічного університету

КЛЮЧОВІ ПОЗИЦІЇ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ОБ'ЄДНАННЯ ТЕРИТОРІАЛЬНИХ ГРОМАД

На сьогоднішній день особливо гостро постає проблема фінансової спроможності дрібних громад. Це потребує адекватного внутрішньополітичного реагування задля посилення слабкої матеріальної бази окремих населених пунктів. Ефективним способом є бюджетна децентралізація за умови об'єднання територіальних громад. У широкому розумінні передбачається передання більш значних повноважень місцевим органам влади, що дає можливість реалізації потреб населення, виходячи з обсягу сформованих доходів.

Децентралізація має забезпечувати підвищення аллокаційної ефективності функціонування бюджетної системи, що спричиняється кращим розумінням місцевою владою потреб громадян, інтереси якої вона представляє, та місцевої специфіки. З цією метою здійснюється вивчення передового досвіду

самоврядування в інших країнах та застосування найбільш прийнятних для місцевих реалій рішень. Проте для запобігання негативних наслідків послаблення державного контролю за реалізацією повноважень органів місцевого самоврядування необхідним є наявність дієвих інститутів громадянського суспільства на місцях [2].

Тісні канали комунікації між владою і населенням дають змогу громадянам реалізовувати свої інтереси та посилити ступінь підзвітності місцевої влади. Це, у свою чергу, підвищує якість управління, вимагає пошуку нових, ефективніших підходів до вирішення проблем, застосування ефективного досвіду. Адміністративна автономія дозволяє проводити фіскальну політику на місцях.

Для ефективної реалізації процесу децентралізації грошових коштів необхідна повна та достовірна інформація про інтенсивність фінансових потоків, їх структуру в територіальному розрізі. Важливим є аналіз доходів, що дає змогу оцінити можливості та потреби адміністративно-територіальних одиниць, їх фінансову спроможність забезпечувати власний розвиток. Така інформація є базою прийняття індивідуальних за змістом обґрунтованих рішень про необхідність фінансової підтримки кожної території.

З державного бюджету виділяються субвенції на розвиток інфраструктури об'єднаних територіальних громад. Субвенції спрямовуються на фінансування проектів згідно з планом соціально-економічного розвитку об'єднаної територіальної громади [1]. Проблема полягає у відсутності чіткого механізму зворотного зв'язку «громада – місцева влада – центральна влада», який є важливим аспектом дієвої співпраці. У світовій практиці для управління розвитком територій використовують рейтинг, що дає змогу прослідкувати ситуацію у кожній територіальній одиниці, здійснити порівняння та виявити наявні резерви. Рейтинг є результатом багатофакторного аналізу, що знаходить своє практичне застосування при визначенні тенденцій соціально-економічного розвитку, типології об'єктів і має важливе значення для управління економічними процесами.

Аналізуючи можливість децентралізації процесу управління, Wallis J. і Oates W. зазначили, що ключовими є наступні фактори: розмір території, щільність населення, урбанізація, дохід на душу населення та розподіл доходів за регіонами. Позитивним для запровадження в систему управління децентралізаційних процесів є достатньо велика площа країни, значна чисельність населення, високий рівень урбанізації, нерівномірний розподіл доходів за регіонами. Високий рівень доходу на душу населення зумовлює участь державного управління задля його перерозподілу [4].

Усі територіальні проблеми та потреби повинні вирішуватись на місцях, не чекаючи об'єктивної реакції з центру, яка б максимально ефективно задовільнила вимоги суспільства. Реальна децентралізація влади передбачає фінансову децентралізацію, при якій 80 % податкових платежів залишались би на рівні громад. Але при цьому виникає необхідність вирішення соціальних, медичних, комунальних, освітніх проблем у регіонах, де влада не завжди має досвід розв'язання таких питань. Тому, щоб не виник колапс місцевого самоврядування, необхідним є встановлення органами центральної влади чітких механізмів контролю та важелів коригування негативних для добробуту громадян та цілісності держави тенденцій.

Література

1. Деякі питання надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на формування інфраструктури об'єднаних територіальних громад: Постанова Кабінету міністрів України від 16 березня 2016 р. № 200 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/200-2016-п>.

2. Державна регіональна політика України: особливості та стратегічні пріоритети: моногр.; [за ред. З. С. Варналія]. – К.: НІСД, 2007. – 820 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://old.niss.gov.ua/book/Varnalij/index.htm>.

3. Сумська Т. Децентралізація бюджетної системи як організаційна основа системи місцевого самоврядування / Т. Сумська // Журнал європейської економіки, березень 2015. – с. 60 – 71.

4. Wallis, J. and Oates, W. Decentralization in the Public Sector: An Empirical Study of State and Local Government. In Rosen H., ed. Fiscal Federalism: Quantitative Studies. Chicago: University of Chicago Press, 1988. – P. 13 – 15.

УДК 657.3

Бондар М.І.,

д.е.н., професор, декан факультету обліку та податкового менеджменту,

Бондар Т.А.,

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

МАЙБУТНЄ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ПРОФЕСІЇ

Враховуючи широкий спектр застосування інформаційних технологій в обробці економічної інформації, існують різні бачення та трактування розвитку

бухгалтерського обліку, що можуть визначати його майбутнє. Ринок праці фінансових професій швидко змінюється, а відповідно, необхідно своєчасно і правильно визначити професійні компетентності. Якщо ми керуємося тим, що при підготовці конкурентоспроможних фахівців на сьогодні необхідні виключно професійні компетентності, то завтра ці фахівці вже будуть не конкурентними, оскільки на момент закінчення навчального закладу виявиться, що світ вже багато в чому змінився. Британські вчені прогнозують зникнення близько 5000 професій кожних 5-10 років, що призведе до появи нових видів професій, чи формування нових компетентностей існуючих. За оцінками McKinsey Global Institute більше половини професій до 2055 року може бути роботизовано.

Говорячи про бухгалтерський облік, слід відзначити те, що автоматизація чи, так звана, роботизація, вимагає відкриття нових напрямів розвитку бухгалтерської професії. Роботизація або автоматизація конкретних облікових процесів змінить технологію обробки облікової інформації, а цим трансформує і професію бухгалтера, його повсякденну діяльність. А тому, очевидно одне – традиційна робота бухгалтера, що ґрунтується на основі опрацювання первинного документу, буде в минулому. Роботизація стає однією з причин того, що сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку обґрунтовують запровадження та використання уніфікованих стандартів обробки та подання інформації. Але очікувані перетворення функцій у сфері бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування під впливом інформатизації (роботизації) сприятимуть зміні професії, призведуть до її інтелектуалізації, розвитку професійного судження, заснованого на обробці великого масиву даних, відкидаючи при цьому технічну обробку інформації.

Говорячи про автоматизацію, потрібно розуміти, що використання роботів дасть змогу задіяти інтелектуальний ресурс більш кваліфіковано, що покращить якість управлінської інформації і посилить роль бухгалтера в розвитку суспільства. Переваги існуючих бухгалтерських знань нікуди не зникнуть, однак буде потрібно більше технічних знань, розуміння інформаційних технологій, розуміння того, як працює система. Бухгалтер майбутнього, окрім цього, повинен вміти аналітично мислити.

Розширення сфери автоматизації в бухгалтерському обліку є очікуваним, оскільки рівень його розвитку має визначати рівень розвитку суспільства. А удосконалення системи має відбуватися синхронно з розвитком технологічних процесів та передбачати можливість використання усіх новітніх технологій обробки даних.

Етапи спрощення роботи бухгалтера на основі запровадження спеціальних бухгалтерських програм, що лише автоматизували обробку первинних

документів, облікових реєстрів та складання звітності, є вже в минулому. Виникає необхідність удосконалення змісту такої інформації, посилення її цінності та ефективності використання. На сьогодні функції бухгалтерського обліку перетинаються з функціями менеджера, фінансового директора, внутрішнього аудитора, аналітика. Тому традиційна професія бухгалтера, що передбачає обробку первинної документації про факти здійснення господарських операцій, поступово зникатиме.

Безумовно, бухгалтери, які зараз працюють за старими методами і технологіями, ще деякий час залишатимуться, але їхні послуги будуть незатребуваними, і вартість таких послуг – низькою.

Тому, забезпечуючи підготовку фахівців з обліку і оподаткування, потрібно відійти від дилеми, що має бути первинним: професійні чи освітні стандарти. Очевидно, їх гармонізація потрібна, і освітні стандарти мають базуватися на професійних, але вони мають бути на крок попереду, оскільки випускник вищого навчального закладу має бути конкурентоздатним не тільки сьогодні, а й через 4-5 років.

Для цього потрібно розширити використання в навчальних планах дисциплін, що визначають можливість відображення в обліку та інтегрованій звітності майбутніх подій у сучасному інформаційному суспільстві, розвивати напрями стратегічного обліку. У зв'язку з цим виникає питання: чи достатньо існуючих методів, способів та прийомів традиційного обліку для досягнення цієї мети. Мабуть ні, оскільки традиційний бухгалтерський облік побудований на основі первинних документів про факти здійснення операцій, а суспільство цікавить інформація про майбутнє.

Розглядаючи сучасну теорію бухгалтерського обліку, можна стверджувати, що вона, все ж таки, містить основу розвитку обліку в майбутньому, оскільки визначає завдання та функції фінансового та управлінського обліку і звітності. Хоча її часто обмежують рамками нормативної бази та 8-ма елементами методу бухгалтерського обліку. Традиційний бухгалтерський облік має стати інтерактивною бухгалтерією, яка задовольнятиме інтереси власників активів та визначатиме їх наявність і стан в майбутньому.

Інформація, що сформована за даними бухгалтерського обліку може бути різною – від елементарного журналу господарських операцій до складних баз облікових даних. Але для власника активів (ресурсів) є важливим те, наскільки можна довіряти цій інформації і наскільки вона враховує варіанти розвитку подій. Очевидним є те, що інвестори, купуючи акції компаній за ціною, що є вищою за номінальну вартість, розраховують на доходи в майбутньому, оцінюючи не лише результати минулого, а й очікувані результати, що не розкриваються показниками фінансової звітності.

Бухгалтер майбутнього має переміститися з обслуговуючої професії в управлінську, що зміщується в бік стратегічних функцій. Потрібно вже на сьогодні визначитися, чи потрібно перейменувати спеціальність в більш привабливу, чи лише запроваджувати нові види професій на основі обліку за новими назвами, розширюючи посадові функції. В гіршому випадку, в умовах інтеграції економічних спеціальностей, ці повноваження перехоплять інші професії.

УДК. 347.73

Васильченко Г.В.,
к.е.н., доцент кафедри менеджменту і адміністрування,
Гречаник В.П.,
к.т.н., ст.науч. співробітник,
Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу

ПОДАТКИ, ЯК СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ ІНСТРУМЕНТИ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВИ

Одними із основних соціально-економічних інструментів розвитку держави (окрім монетарної політики) є: податки, ціни і зарплата. Гармонія справедливого їх використання призводить до об'єднання громадян і забезпечення стабільного розвитку. На жаль в Україні не досягнуто цієї гармонії, а навпаки їх деструктивне використання за двадцять шість років незалежності (1991-2017рр.) призвели до значного спаду макроекономічних показників. Обсяги виробництва ВВП, які вже в 2008 році досягли 74,2% від рівня 1990 року знову зменшилися і в 2017р. склали 62,7%. Промислове виробництво не досягло й половини обсягів «бідного» 1990 року.. Наприклад, реформи німецького професора Людвіга Ерхарда за десять років забезпечили Західній Німеччині не тільки відновлення зруйнованого війною господарства, але по більшості економічних показників дозволило випередити своїх європейських сусідів і органічно зайняти одне з лідерських місць в списку провідних демократій світу. Пройшовши чистилище економічних реформ, які отримали назву «німецького чуда», німецький народ вийшов з неї новою нацією, мало подібною на німців своєї попередньої історії [1]. Натомість (як показують декларовані статки та журналістські розслідування) статки, спосіб життя двох-трьох сотень можновладців, нардепів (бувших і працюючих), значно вищий від європейських. Не кожен державний європейський високо посадовець навіть багатій держави може проживати в таких палацах,

відпочивати на курортах за 5-10 тис дол. на день, зберігати вдома готівкою мільйони гривень, сотні тисяч доларів і євро.

Вплив податків на розвиток держави перше теоретично обґрунтував понад 500 років тому Арабський мислитель Ібн Хальдун. Він довів, що держава і податки – невід’ємні, важливі чинники людської цивілізації, що ставки податку мають стимулювати ділову активність, інакше руйнуються економічні стимули, занепадає цивілізація. Основними принципами оподаткування Ібн Хальдун називав справедливість, рівність і платоспроможність. [2, с.763] .

Принципи на яких базується податкова система України визначені в Податковому кодексі [3] не викликають заперечень, але податкові органи не забезпечують їх виконання в повному обсязі. Зокрема порушується принцип стабільності. Податковий кодекс (752 стр.), який був прийнятий ВРУ 02.12.2010р. за період з 2010 до 2018 р. зазнав 118 змін і доповнень. Часті нововведення у нормативно-правову базу створюють, для платників податків, нові проблеми, підривають принципи стабільності та доступності, знижують привабливість національної економіки як для вітчизняного так і іноземних інвестицій. Крім того, часті зміни нерідко створює суперечності та колізії між законами і підзаконними правовими актами, вимагають від фіскальної служби створення різних додаткових роз’яснень, інструкцій (часто мало зрозумілих) для платників податків, що ускладнює податковий процес. Це підриває принципи загальності, рівності, презумпції правомірності, зручності.

Не логічно і соціально несправедливо встановлювати однакові ставки оподаткування на різні розміри (суми) отриманого платником податку доходу (заробітної плати). Принцип соціальної справедливості вимагає прогресивних ставок оподаткування. Чим вища оплата праці, тим менша доля в ній витрат на особисте споживання. Світова практика теоретично і практично доказала на необхідність запровадження прогресивних податкових ставок для високих сум оплати праці. Так, наприклад, серед держав – членів ЄС найвищі прогресивні ставки податку мають Данія – 52%, Швеція – 56, Нідерланди – 52, Австрія – 50, Німеччина – 47%. В Україні діє єдина ставка незалежно від суми доходу 18%, що явно несправедливо. [4]

Неможна назвати справедливим і підхід до оподаткування нерухомості. Адже нерухомість в Києві і Верховині, в центрі міста (села) чи на окраїні – це різна нерухомість. Тому базою оподаткування має бути вартість нерухомості, а не її площа. Світова практика засвідчує, що тільки вартість будинків з надвірними спорудами, землею і в залежності від їх розташування в населеному пункті мають бути належним чином оцінені і відповідно оподатковані. Такий підхід до оподаткування є найкращим інструментом в боротьбі з корупцією. Куди корупціонер найчастіше вкладає корупційні

доходи? Як правило в нерухомість, в будинки, квартири, земельні ділянки. Тому оподаткування їх по вартості дозволяє поступово повернути корупційні доходи в бюджет. Вимагають більш чіткого розділення і механізму зарахування податків в державний і місцеві бюджети, особливо з проведенням децентралізації, створення об'єднаних громад. Уже давно назріла потреба передати місцевим органам, об'єднаним громадам більше самостійності і прав у встановленні своїх податків, частковому відрахуванні (платників податків розміщених на їх території) від державних податків і зборів, відповідно формувати свої місцеві бюджети, які б забезпечували фінансування бюджетних установ та розвиток територій.

Податкова політика має мати значно більшої регулюючої функції. Прогресивні податки, оподаткування нерухомості від вартості, а не площі, диференціація регіональних умов оподаткування є тими регуляторами, які значно впливатимуть на розвиток держави. Тому слід надати податкам значно вагомішої регулюючої функції з метою свідомого використання податків для розвитку територій і держави в цілому.

Важливими інструментами, що впливають на розвиток держави є також система оплати праці, цінова, монетарна політика, які також потребують суттєвих змін. Нарахування різного роду надбавок, які в рази перевищують тарифну оплату праці, цінове свавілля, втручання урядовців в діяльність НБУ не тільки гальмують економічний розвиток, а вносять розбрат в суспільстві, сприяють міграції населення, гальмують розвиток держави. З цього приводу заслуговують постулати реформи Людвіга Ерхарда: свобода споживання, підняття промисловості, всеохоплююча конкуренція, періодична публікація каталогу обґрунтованих цін та закон проти самовільного підвищення цін, стабільні витрати на утримання уряду, виключення з бази оподаткування зарплати за працю поза робочий період, жорстка монетарна політика, пристосування рівня цін до наявної покупної здатності населення, залежність підвищення оплати праці від росту продуктивності праці. Як говорив Людвіг Ерхард: «Я старався протидіяти всякому підвищенню заробітної плати, якщо воно не могло знайти оправдання в збільшенні економічної продуктивності» [1. с. 95].

Література

1. Эрхард Л. Благосостояние для всех. /Людвіг Ерхард// Репринт: перек. з нім. –М. Начала-Пресс. – 1991.-336 с.
2. Економічна Енциклопедія, т. 2.// К. Видав. Центр «АКАДЕМІЯ». – 2001. – 848 с.
3. Податковий кодекс України, від 02.12.2010р.// ТОВ. «ВВП НОТІС». – Суми 2018.-752с

4. Чуприна А. Оподаткування фізичних осіб: міжнародний досвід.- [Електронний ресурс]. –Режим доступу: www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/3030.

УДК 657.422: 657.6

Гуменна-Дерій М. В.,
к. е. н., ст. викладач кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет

СОЦІАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ФІНАНСОВОГО ПОСЕРЕДНИКА ЗА ПРАВИЛЬНІСТЮ ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ В БУДІВНИЦТВІ

Внаслідок глобальних економічних трансформацій в обліку об'єктивно з'явилися нові терміни. Це пов'язано із тим, що з початку ХІХ ст. відбувається як поєднання різних наукових напрямків в одне ціле, так і виокремлення нових течій. Хоча, фактично, основою для цих течій є всім відомі економічні принципи, закони і трактування.

Велике значення науковці нині надають соціальній відповідальності, але розуміння того, що необхідно задовольняти потреби різних верст населення знані ще із періоду формування класичної економічної теорії. Щодо екологічних складових у поєднанні із економічними, то вони були розглянуті ще інституціоналістами. Просто сьогодні такі ідеї більш розвинені та застосовуються практично. Соціальну відповідальність в сучасному світі пов'язують з обліком, звітністю та аналізом.

Вважаємо, що застосування такого підходу є актуальним і при веденні обліку та формування звітності фінансовими посередниками у будівництві. Так, відповідно до статті 4 Закону України “Про інвестиційну діяльність”, інвестування та фінансування будівництва об'єктів житлового будівництва з використанням недержавних коштів, залучених від фізичних і юридичних осіб, у тому числі в управління, може здійснюватися виключно через фонди фінансування будівництва, фонди операцій з нерухомістю, інститути спільного інвестування, а також шляхом емісії цільових облігацій підприємств, виконання зобов'язань за якими здійснюється шляхом передачі об'єкта (частини об'єкта) житлового будівництва” [1].

Виходячи із цього, фінансові посередники несуть соціальну відповідальність перед індивідуальними замовниками щодо стану об'єктів інвестування. Постає питання в чому полягає їхня відповідальність та як її поліпшити.

Перш за все, фінансові посередники мають бути відповідальними за покладені на них права та обов'язки прописані в контракті, але для цього вони мають не просто виконувати однотипні задачі, але й аналізувати потік наявної інформації. Як зазначає В. А. Дерій, нині, на жаль, відсутній системний підхід щодо методики і організації аналітичної роботи у міністерствах, відомствах, адміністраціях, управліннях, відділах, службах державних виконавчих органів, а також підприємствах (організаціях, закладах) [2, с. 307].

Виходячи із цього вважаємо, що має проводитись детальний аналіз щодо своєчасності розрахунків із замовниками відповідно до етапів здійснення будівельних робіт із вдосконаленням наявної документації щодо цього. На основі проведених досліджень, варто зауважити, що довідки про етапність перерахунку коштів на об'єкт будівництва формуються незалежно від форм ведення розрахунків, а від креативності самого фінансового посередника, який самостійно встановлює форму довідки. Вважаємо, що Довідка про етапність перерахунку коштів на об'єкт будівництва має мати типову форму таку, як і форми КБ-2 та КБ-3. У цій довідці необхідно вказати, насамперед, учасників розрахунків, період здійснення оплати, загальний обсяг залучених коштів, загальний обсяг коштів перерахованих на рахунок забудовника, вартість виконаних будівельних робіт й інші затрати, а також відхилення від загального обсягу коштів перерахованих на рахунок будівельного підприємства. Варто зазначити, що інформацію щодо вартості виконаних робіт та витрати можна отримувати на основі довідки КБ-3 Довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрати.

Така довідка відіграє важливе значення не лише при веденні розрахунків із будівельними підприємствами, але і захищає соціальні права індивідуальних замовників. Оскільки, запропонована довідка дає змогу посилити контроль соціуму за чесністю фінансового посередника та будівельного підприємства.

Треба також і заохочувати фінансових посередників до формування соціальної звітності за GRI із внесенням власних показників характерних для будівельної галузі. Також фінансовий посередник у звіті може зазначити кількість укладених договорів за поточний період, кількість об'єктів інвестування зданих замовникам. Соціальний звіт за GRI складений фінансовим посередником однозначно привабить нових замовників.

Проблема полягає в тому, що такі звіти не є автоматизованими, і не можуть, хоча б, частково формуватись за програмним забезпеченням з ведення бухгалтерії. Крім цього, «1 С Підрядник будівництва», що найбільш поширена в Україні не є ефективною для фінансового посередника.

Таким чином, можна зазначити, що фінансовий посередник у будівництві має бути найбільш відповідальним із всіх учасників, що задіяні у фінансуванні

та спорудженні об'єктів інвестування. Через це необхідно поліпшити його діяльність на рівні документування, заохотити до формування соціальної звітності за GRI, а також спільно із працівниками ІТ-технологій розробляти нові версії програмного забезпечення.

Література

1. Про інвестиційну діяльність / Закон України від 18.09.1991 р. № 1560-ХІІ. – Редакція від 19.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>

2. Дерій В. А. Економічний аналіз: запит на майбутнє / В. А. Дерій // Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу: тези виступів Міжнар. наук. конф. – Житомир: Вид-во ЖДТУ, 2017. – С. 306 -308 .

УДК:657.412.7-027.552(477)

Гуцаленко Л.В.,

д.е.н., професор, завідувач кафедри аудиту та державного контролю,
Вінницький національний аграрний університет

Марчук У.О.,

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

ФОРМУВАННЯ ПЕНСІЙНОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ ТА ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ПЕРСОНІФІКОВАНОГО ОБЛІКУ

В багатьох країнах світу пенсійна система функціонує таким чином, що кожному дається право робити нефіксовані внески на рахунок своєї майбутньої пенсії. Іншими словами, кожен громадянин самостійно вирішує, яку суму він буде перераховувати, і як часто це робити. Адже люди отримують таку заробітну плату, якої вистачає і на життя, і на заощадження, і на майбутню пенсію. Для того, щоб зрозуміти, чи буде працювати в нашій країні подібна система, варто провести детальний аналіз усіх складових, розглянути вже працюючі приклади інших країн і зробити правильні висновки [3].

В Україні система пенсійного забезпечення складається з трьох рівнів: 1) Солідарна система, яка складається з: а) пенсії по інвалідності; б) пенсії за віком; в) пенсії у зв'язку із втратою годувальника; 2) Накопичувальна система державного пенсійного страхування; 3) Система недержавного пенсійного забезпечення.

У солідарній системі пенсійні виплати здійснюються за принципом солідарності поколінь і солідарності пенсіонерів за категоріями. Солідарність

покоління полягає в тому, що покоління, котрі працюють, сплачують внески до Пенсійного фонду, який «розподіляє» їх і виплачує пенсіонерам. Солідарність пенсіонерів полягає у тому, що пенсії виплачуються довічно і не успадковуються правонаступниками.

Накопичувальна складова пенсійної системи передбачає зарахування відповідних обов'язкових страхових внесків на індивідуальний пенсійний рахунок застрахованої особи і подальше їх використання для інвестування економіки з метою отримання інвестиційного прибутку в інтересах застрахованої особи. Після досягнення пенсійного віку в обов'язковому порядку кошти з індивідуального рахунку буде використано для здійснення довічної пенсійної виплати другого рівня.

Пенсійні виплати третього (добровільного) рівня пенсійного страхування здійснюються за рахунок коштів, накопичених у недержавному пенсійному фонді за принципом добровільності. Кошти, накопичені в обов'язковій накопичувальній пенсійній системі, та кошти у добровільній пенсійній системі є власністю застрахованої особи і успадковуються [4].

Нагадаємо, що указ президента про пенсійну реформу і трирівневої пенсійної системи був підписаний ще 20 років тому. Всі ці роки ведуться дискусії щодо того, яку модель, спираючись на світовий досвід, найкраще застосувати в Україні. Однак уряд не справляється із завданням по введенню другого рівня пенсійної системи – обов'язкової накопичувальної системи з 1 січня 2019 року, що прямо передбачено законом про пенсійну реформу, який був прийнятий в жовтні 2017 року [1].

Згідно Постанови КМУ «Про затвердження Положення про організацію персоніфікованого обліку відомостей в системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування» №794 від 04.06.98 р., з 1 липня 2002 року нарахування пенсій усім громадянам України проводиться з урахуванням даних персоніфікованого обліку (СПОВ), який дозволить облік страхового і спеціального стажу, заробітної плати та обов'язкових зборів до Пенсійного фонду; обчислення розмірів пенсій на підставі тривалості страхового стажу, сум заробітної плати і обов'язкових зборів (відрахувань 1 внесків); прогнозування надходжень та витрат Пенсійного фонду; збільшення надходжень коштів до Пенсійного фонду та ліквідацію заборгованості щодо пенсій; відкриття індивідуальних пенсійних рахунків у системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування чи недержавного пенсійного страхування; створення системи регулювання діяльності недержавних пенсійних фондів [2].

Відповідно до статті 40 Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» при призначенні пенсії страховий стаж і

заробіток громадян з 1 липня 2000 року береться тільки за даними СПОВ та залежить від того, в якому розмірі та як довго людина сплачувала внески до Пенсійного фонду.

Узагальнюючи вищевикладене, можна дійти висновку, що пенсійна реформа в Україні потребує вдосконалення, особливо з врахуванням останніх змін, що відбуваються в законодавстві. Однак, доцільно зазначити, що необхідно враховувати досвід пенсійних реформ інших країн, які мають суттєві напрацювання та стабільну пенсійну систему протягом тривалого часу.

Література

1. Пенсійна реформа в Україні піде за новими напрямками. [Електронний ресурс]. – Режим доступ: <https://uteka.ua/ua/publication/Pensionnaya-reforma-v-Ukraine-rojdet-v-novux-napravleniyax>

2. Про затвердження Положення про організацію персоніфікованого обліку відомостей в системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування. [Електронний ресурс]. – Режим доступ: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/794-98-%D0%BF>

3. Цікаві факти про пенсійні системи в різних країнах світу / [Електронний ресурс]. – Режим доступ: <https://uteka.ua/ua/publication/Interesnye-fakty-o-pensionnyx-sistemaх-v-raznyx-stranax-mira>

4. Якщо не сподіватися на солідарність поколінь... / [Електронний ресурс]. – Режим доступ: <http://www.viche.info/journal/487/>

УДК 334.722:336.227.2

Дема Д.І.,

к.е.н., професор, завідувач кафедри фінансів і кредиту,
Житомирський національний агроекологічний університет

ФАКТОРИ, ЩО СПРИЯЮТЬ ТІНІЗАЦІЇ МАЛОГО БІЗНЕСУ

Малий бізнес відіграє важливу роль в економіці країн світу. Не є виключенням й Україна. У 2016 році в Україні здійснювали діяльність 1,850 млн. підприємств малого бізнесу (юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців), що становить 99,1% загальної кількості підприємств, в них було зайнято 47,7% працівників, а обсяг реалізованої продукції становив 24,5% загальноукраїнських показників [1]. У той же час, показники сплати податків в них значно скромніші. Протягом майже двадцятирічного періоду застосування спрощеної системи оподаткування представники малого бізнесу стверджують про великий податковий тиск на них з боку держави. Разом з тим, з боку малого

бізнесу не звучать пропозиції щодо посилення контролю за їх доходами. На сьогодні малий бізнес в Україні це «офшорна зона» чи «внутрішня податкова яма», яка сприяє в значній мірі тінізації економіки України. Захисники малого бізнесу в Україні часто наводять приклади лояльного ставлення до малого бізнесу за кордоном, але чомусь замовчують, що в більшості країн налагоджений облік їх доходів. До факторів, що сприяють тінізації малого бізнесу слід віднести існування самої спрощеної системи оподаткування. Це підтверджується постійними змінами кількості груп малих підприємств, показниками їх границь та різними підходами до оподаткування в групах.

Сприяє тінізації малого бізнесу, як і України в цілому, відсутність в країні повного декларування доходів громадян. Найбільш сприятливий момент для запровадження декларування доходів громадянами України був упущений в 1996 році при проведенні грошової реформи в Україні. На сьогодні малий бізнес показує незначні доходи, разом з тим його власники мають елітну нерухомість, автомобілі, дорогоцінності, художні цінності, тощо, а дехто отримує від держави субсидії на комунальні витрати. Запровадження декларування доходів всіма громадянами України вирішить значну частину проблем, пов'язаних з тінізацією економіки України.

Запровадження мораторію на планові перевірки контролюючими органами, також сприяло росту тінізації доходів власниками підприємств малого бізнесу. На сьогодні немає необхідності збереження мораторію. Оскільки незначна кількість працівників контролюючих органів не в силах провести перевірку всіх суб'єктів підприємництва, включаючи малий бізнес. З іншої сторони, перевірки здійснюються в ретроспективі, саме це дає підстави стверджувати, що значна частина податкових порушень не буде виявлена. Виходячи з цього, функція контролю з боку держави за сплатою податків повинна залишатися, незалежно від виду підприємств.

Позитивно на тінізацію малого підприємництва впливає значне використання готівки при розрахунках та відсутність застосування реєстраторів розрахункових операцій. Хоча вже зменшено граничні суми використання готівки зі 150 тис. грн. до 50 тис. грн., проте все ж таки ця сума є значною. Протягом місяця підприємець може використати 1,5 млн грн. готівки лише з одним контрагентом, а таких може бути значно більше. Виходячи з цього, необхідно значно зменшити розмір готівки при розрахунках, хоча би до 10 тис. грн.

Пов'язаний з використанням готівки в розрахунках інший фактор, що сприяє тінізації малого бізнесу – відсутність контролю за використанням доходу підприємців після сплати податків. Звичайно, дохід який залишається підприємцям після сплати податків належить їм, і тільки вони можуть ним

розпоряджатися. Не заперечуємо цього, але якщо зняття коштів чи перерахування їх з поточних та інших рахунків буде здійснюватися шляхом безготівкових платежів.

На сьогодні значна кількість підприємств малого бізнесу працює в сільському господарстві, держава створила сприятливі умови для ведення цього виду бізнесу, надавши значні пільги зі сплати земельного податку та звільнивши значну кількість продукції вирощену на земельних ділянках громадян, в особистих господарствах населення та фермерськими господарствами від оподаткування. Крім того, штучно створивши четверту групу платників єдиного податку, держава надала їм пільгове оподаткування. В галузі сільського господарства підприємствами малого бізнесу, включаючи особисті селянські господарства формується значна частина тіньових доходів, оскільки більша частина доходів від вирощеної продукції продається за готівку, і звичайно без застосування реєстраторів касових операцій. Не погоджуємося з тим, що вирощена продукція в особистому селянському господарстві на площі до 2 гектарів не є об'єктом оподаткування. В багатьох країнах Європи середній розмір ферми не більше 2 гектарів, але їх не звільняють від сплати податків. Звичайно, держава повинна посприяти створенню на селі обслуговуючих кооперативів через які селяни будуть реалізовувати вирощену в особистих селянських господарствах продукцію.

Таким чином, для зменшення впливу малого бізнесу на формування тіньової економіки необхідно посилити контроль за формуванням їх доходів. Запровадити декларування доходів всіма громадянами України. Щодо існування спрощеної системи оподаткування, її слід залишити для підприємств малого бізнесу з доходом до 1 млн грн., незалежно від кількості зайнятих в них працівників та з обов'язковим застосування Книги обліку доходів чи реєстраторів розрахункових операцій. Підприємства, які мають дохід більше 1 млн. грн. повинні застосовувати загальну систему оподаткування та сплачувати податок на прибуток. Ставка податку на прибуток повинна бути не єдина для всіх підприємств, а диференційована від 1 до 18 відсотків (кількість градацій не менше п'яти) в залежності від розміру прибутку. Запровадження таких пропозицій забезпечить єдиний підхід до оподаткування бізнесу та вирішить значну частину питань у веденні підприємництва.

Література

1. Державна служба статистики України / Електронний ресурс. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua

Дерій В. А.,

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

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ВНЗ, РОБОТОДАВЦІВ І СУСПІЛЬСТВА ЗА ПІДГОТОВКУ ФАХІВЦІВ З ОБЛІКУ Й ОПОДАТКУВАННЯ

За якість та ефективність підготовки фахівців з обліку й оподаткування повинні відповідати не лише вищі навчальні заклади (ВНЗ) України (хоч, безперечно міра їхньої відповідальності найбільша), а і роботодавці, все українське суспільство. Ситуація, яка нині склалась в Україні з підготовкою фахівців на рівні бакалавра та магістра, у тому числі із підготовкою фахівців з обліку й оподаткування, на наш погляд, є невтішною з прогнозом щорічного погіршення до 2023 року. Звідси, дана ситуація потребує поглибленого аналізу причин кризових явищ в українській економіці загалом і вищій освіті зокрема.

Ключовою проблемою України нині є відсутність справжніх реформ системи державного управління економікою, яка, на жаль, повністю підконтрольна олігархічним та клановим угрупованням і функціонує, насамперед, у їхніх корисливих інтересах.

За даними Державної служби статистики України, на початку 2017/2018 навчального року в Україні функціонував 661 вищий навчальний заклад, де навчалось 1539 тис. осіб. Якщо зіставити ці дані з 2016/2017 навчальним роком, то за рік кількість вищих навчальних закладів в нашій державі збільшилась на 4 одиниці, а кількість студентів зменшилась на 48 тис. осіб або на 3,0 %. У 2017/2018 навчальному році на навчання прийнято 323,6 тис. осіб, а випущено – 421,1 тис. осіб. Мінусове сальдо між прийманням на навчання і випуском студентів у нинішньому навчальному році становило 97,5 тис. осіб або 23,2 %. Найбільше ВНЗ у м. Києві (100 од. / 371,3 тис. осіб), Харківській (65 од./ 171,3 тис. осіб), Дніпровській (55 од./ 113,1 тис. осіб), Львівській (43 од./ 123,1 тис. осіб), Одеській (40 од./ 107,5 тис. осіб), Донецькій (29 од./ 32,2 тис. осіб) та Вінницькій (23 од./ 45,0 тис. осіб) областях. Наша Тернопільська область за кількістю ВНЗ (18 од./ 41,0 тис. осіб) займає 12-14 місця разом з Полтавською (18 од./ 46,2 тис. осіб) та Хмельницькою (18 од./ 31,0 тис. осіб) областями. У нас середня кількість студентів на один вищий навчальний заклад така ж сама як і загалом по Україні – 2,3 тис. осіб [1].

На зменшення кількості студентів в Україні, з нашої точки зору, впливають такі основні причини: 1) багаторічне погіршення соціально-економічних умов життя у нашій державі і небажання молоді більше працювати

за невелику плату; 2) заробітна плата осіб, які не мають вищої освіти, нерідко значно вища за заробітну плату тих, хто її має. Інколи батьки молодих людей заявляють буквально таке: «Я куплю своїй дочці, замість фінансування вищої освіти, легковий автомобіль і успішно видам її заміж, бо домогосподарці вища освіта не потрібна»; 3) більшість українських роботодавців не вкладаючи ні гривні у вищу освіту (їм вигідніше вкладати кошти у нерухомість. На жаль, у нас дуже мало роботодавців-меценатів, які готові безповоротно вкладати значні суми коштів у вищу освіту, як колись це робили українські меценати (Костянтин Острозький, Іван Мазепа, Микола Терещенко, Андрей Шептицький та інші [2]) своїх майбутніх працівників, намагаються здобути їхні знання і навички безоплатно. Наші роботодавці, на відміну від зарубіжних роботодавців, займають споглядально-критиканську позицію щодо підготовки фахівців і партнерських стосунків з ВНЗ; 4) недостатній рівень матеріально-технічного забезпечення навчального процесу (спеціально обладнаними аудиторіями, тренінг-студіями, персональними комп'ютерами, технічними засобами навчання, засобами комунікації); 5) відсутність вагомих стимулів до послідовного та наполегливого навчання і гарних умов працевлаштування для кращих студентів (в тому числі першого, гарантованого державою, робочого місця). З одного боку, фахівці старшого покоління не зацікавлені у якісному проходженні студентами практик, стажування, бо бачать у них майбутніх конкурентів, а з іншого – керівникам практик, стажування від виробництва за керівництво такими роботами студентів нічого не платять (у 1980-ті роки платили незначні суми); 6) агітаційно-пропагандистська діяльність ВНЗ з країн-сусідів щодо навчання і працевлаштування українських студентів (абітурієнтів). У зарубіжних ВНЗ краща матеріально-технічна база, більше фінансування (у тому числі і за рахунок коштів Євросоюзу), вони можуть швидше та краще працевлаштувати своїх випускників, проте якість навчання там не завжди відповідає тому рівню про який колись розповідалось українцям. Провідні українські ВНЗ за своїм науково-педагогічним та творчим потенціалом є значно кращими за деякі зарубіжні, однак цього часто не знають і не розуміють батьки студентів, які виїхали за кордоном, а також наше українське суспільство, котре, якщо згадати слова Тараса Шевченка з поеми «І мертвим, і живим, і ненарожденним землякам моїм...», дурить само себе, / вчиться, читає, / і чужому навчається, / а свого чомусь цурається [3, с. 263]. А трохи далі: «Обніміте ж, брати мої, / Найменшого брата, – / Нехай мати усміхнеться, / Заплакана мати, / ... І оживе добра слава, / Слава України...» [3, с. 263-264] тощо.

Таким чином, лише тоді, коли за якість та ефективність підготовки фахівців будуть відповідати вищі навчальні заклади, роботодавці й українське

суспільство (кожен у своєму сегменті), тільки тоді, українська економіка та держава отримають справжній шанс бути ефективними, перспективними.

Література

1. Мережа вищих навчальних закладів на початок 2017/18 навчального року. Статистична інформація. 2017 рік. Файл 234_w.doc – WinRAR [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

2. Українські меценати [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://uk.wikipedia.org/wiki/Українські_меценати

3. Шевченко Т. Кобзар / Т. Шевченко. – К. : Вид-во художньої літератури «Дніпро», 1976. – 600 с.

УДК 657

Жиглей І.В.,

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

СОЦІАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЯК НАПРЯМОК ПІДВИЩЕННЯ РІВНЯ ПІДГОТОВКИ ФАХІВЦІВ З ОБЛІКУ Й ОПОДАТКУВАННЯ

Наприкінці ХХ – на початку ХХІ ст. більшість країн світу встановили орієнтир на радикальні соціально-економічні перетворення, тобто створення та структуризацію економічної парадигми, центральним поняттям якої стане суспільство та суспільні явища. Побудова сильної та демократичної держави з багатообіцяючим майбутнім, орієнтуючись виключно на швидкий розвиток та нарощування економічних показників та не враховуючи соціальні потреби суспільства та окремої людини зокрема, – неможлива. Тому кожен суб'єкт суспільних відносин повинен функціонувати, діяти та робити кожен свій крок, оцінюючи його крізь призму соціальної відповідальності (далі – СВ).

Розглядаючи освітньо-професійну програму підготовки магістрів зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» слід відзначити, що в Житомирському державному технологічному університеті вона орієнтована не лише на глибоку спеціальну підготовку сучасних працівників облікових, економічних, фінансових та аналітичних підрозділів та служб підприємств та організацій різних галузей та форм власності; фінансових, кредитних та страхових установ; органів державної та регіональної влади; освітніх, консалтингових та науково-дослідних установ, ініціативних та здатних до швидкої адаптації до сучасного бізнес-середовища. Діюча програма формує фахівців з новим перспективним способом мислення, здатних враховувати

внутрішні та зовнішні фактори впливу на бізнес, а також інтереси різних груп заінтересованих осіб. А це є неможливим без усвідомлення соціальної відповідальності людини, бізнесу, держави та суспільства.

Людина, суспільство та держава є взаємопов'язаними та взаємодоповнюючими поняттями, подальше існування та розвиток яких залежить один від одного. Постає проблема усвідомлення важливості і вирішальної ролі відповідальності в контексті суспільних відносин, тобто СВ, а саме: СВ в усіх сферах діяльності держави при провадженні обраної політики; СВ людини за свої вчинки; СВ суспільства за створення стійких соціальних норм. Кожен з вище перерахованих учасників суспільних відносин повинен бути відповідальним не тільки за щось, а й перед кимось та за когось: держава – перед кожною людиною та суспільством в цілому; людина – перед державою, суспільством та собою зокрема; суспільство – перед майбутніми поколіннями. СВ повинна охоплювати та впливати на всі процеси в державі, щоденні справи людини та брати активну участь у формуванні розвиненого суспільства. Всі види активності повинні здійснюватися свідомо, а СВ виступає внутрішнім регулятором для держави, суспільства та людини.

СВ набуває крайньої важливості в умовах розвитку соціально-орієнтованої економіки, яка перебуває на етапі становлення. Такий тип економіки є наразі найрозвинутішою формою ринкової економіки і передбачає свободу діяльності в поєднанні з СВ.

Розвиток суспільства ставить нові вимоги перед бухгалтерським обліком, адже така інформаційна система також повинна враховувати вплив соціального фактору на діяльність. Тому виникає потреба у оформленій інформації про такий вплив, яка б повністю відображала наслідки діяльності підприємства для суспільства. СВ обліковця, який відповідальний за створення об'єктивної інформації про діяльність підприємства, передбачає наявність соціальних цінностей у цієї людини. Бухгалтерський облік є тією сферою, де результати здебільшого залежать від людського чинника. Саме рівень СВ буде впливати на створення і вдосконалення соціальної політики на рівні підприємства через достовірність відображення соціальних аспектів діяльності. В бухгалтерському обліку повинні знайти своє відображення заходи підприємства, які спрямовані на соціальний розвиток. За допомогою цих даних ми матимемо можливість порівнювати та аналізувати діяльність кожного підприємства через призму соціальної відповідальності, в свою чергу підприємство також буде прагнути до того, щоб не лише отримати прибуток, а й досягнути соціальної мети.

Бухгалтерський облік передбачає точну оцінку результатів діяльності будь-якого суб'єкта економічних відносин, але з соціальної точки зору, вимірювання і оцінка результатів діяльності є дещо складнішим процесом,

адже соціальний ефект від діяльності не завжди вимірюється кількісно, зокрема у грошових одиницях. Тому необхідне впровадження в систему бухгалтерського обліку додаткових статей або спеціального переліку показників для найбільш повного відображення і звітування щодо рівня соціальної відповідальності.

Облік соціальної відповідальності на рівні держави потрібен здебільшого з метою контролю діяльності підприємств, тобто спостереження за тим, щоб функціонування будь-якого підприємства здійснювалося в рамках Цілей сталого розвитку, а також при вивченні та аналізі даних щодо участі підприємства у соціальному розвитку суспільства. Відображенням і підтвердженням цього буде інформація, сформована саме в системі бухгалтерського обліку. СВ держави проявлятиметься у лояльному оподаткуванні, у випадку якого можна говорити про розподіл обов'язків щодо соціального забезпечення суспільства між державою та підприємствами. Тому необхідно вивчати всі аспекти соціальної відповідальності для можливості поєднання економічного прогресу та сталого соціального розвитку.

СВ, а саме її рівень, характеризує соціальну спрямованість державної політики, соціальні стандарти суспільства та соціально-моральну зрілість людини. СВ повинна стати філософією діяльності кожного, а не поняттям, яке використовується одноразово з метою створення певного позитивного ефекту в короткостроковій перспективі для власного збагачення. Вкрай важливо, щоб СВ почала носити добровільний характер, адже зараз, у більшості випадків, можна спостерігати, що закони і економічні вигоди є основними стимулами до здійснення внесків у розвиток суспільства. А це можливо лише за умови зміни свідомості молодих людей незалежно від спеціальності та кваліфікації.

УДК 378:37.091.279.7

Журавель Г. П.,
к.е.н., професор, професор кафедри обліку у виробничій сфері,
Шинкарик М. І.,
к.ф-м.н., доцент, перший проректор,
Тернопільський національний економічний університет

ПРО СИСТЕМИ ОЦІНЮВАННЯ ЗНАНЬ СТУДЕНТІВ

У системі взаємовідносин між студентами і викладачами під час навчального процесу важливу роль відіграє об'єктивне оцінювання викладачами рівня старанності, систематичності та ритмічності підготовки

відповідних завдань, поточних і підсумкових знань, умінь і навиків студентів. При цьому важливо забезпечити відповідну шкалу оцінок і критеріїв оцінювання таким чином, щоб максимально виключити суб'єктивізм, забезпечити об'єктивність при оцінюванні і гарантувати студентам відповідне місце рейтингу, і відповідний рівень привілеїв.

Упродовж багатьох десятиліть у системі освіти України застосовувалася чотирибальна шкала оцінювання результатів навчання: у середній школі – «5», «4», «3», «2», а у вищій – «відмінно», «добре», «задовільно», «незадовільно». Використання чотирибальної шкали оцінювання обумовлено її перевагами: тривала стабільність, простота у використанні та зрозумілість учасниками освітнього процесу, психологічна звичність та інше. До недоліків цієї шкали варто віднести недостатню кількість критеріїв оцінювання і обмежену диференціацію навчальних досягнень студентів.

Відсутність кількісних критеріїв оцінювання приводить до того, що оцінки, які виставляються, є відносними і не показують абсолютного рівня знань тих, хто навчається. Знання конкретного студента порівнюються з певним еталоном, яким керується викладач, у порівнянні зі знаннями інших студентів. Процес оцінювання має людську, випадкову природу, залежить від досвіду, психофізичного стану викладача, обставин тощо. Тому така оцінка, певною мірою, має випадковий характер. Однак головним недоліком чотирибальної шкали є недостатня диференційованість результатів оцінювання. У цьому випадку педагогічні працівники користувалися можливістю розширення чотирибальної шкали шляхом використання додаткових символів «+» і «-» – «5-», «4+» і т. д.

Для подолання цього недоліку в системі загальної середньої освіти України з 2000р. використовується 12-бальна шкала оцінювання. НАПН України в основу 12-бальної шкали було закладено ідею чотирьох рівнів цілей навчання і засвоєння школярами навчального матеріалу: початковий (ознайомчий), середній (стереотипний), достатній (умінь), і високий (творчий). Досягнення школярів на кожному рівні цілей навчання мають бути оцінені з використанням трьох підрівнів [1, с. 66]. Такий підхід потребує розроблення окремих контрольних завдань для кожного з рівнів.

У системі вищої освіти незалежної України чотирибальну шкалу оцінювання знань було запроваджено у 1993р. «Положенням про організацію навчального процесу у вищих навчальних закладах». У 90-ті роки значно зріс контингент студентів у ВНЗ, змінилися підходи до форм і змісту навчання, з'явилися можливості паралельного навчання у закордонних вишах. Україна інтегрувалася у європейський і світовий освітній простір, тому чотирибальна система оцінювання знань студентів не задовільняла систему національної

вищої освіти. Входження України у європейський і світовий освітній простір через Болонський процес сприяло впровадженню кредитно-модульної організації навчального процесу. Важливою складовою цієї системи, поряд із національною шкалою оцінювання результатів навчання студентів, було запровадження системи оцінок ЄКТС (Європейська кредитно-трансферна система). Цю шкалу оцінювання було розроблено і запропоновано з метою забезпечення мобільності студентів через визнання і трансфер кредитів. Експерти запропонували використання статистичної основи для розподілу студентів, які отримують залікові кредити за п'ятьма групами якості: 10%; 25%; 30%; 25%; 10%. Статистичний підхід створював певні труднощі в оцінюванні студентів. Пропонувалося перейти від статистичного визначення оцінок до критеріального і пов'язати оцінки з певною кількістю балів шкали оцінювання.

Дослідження показали, що всі університети використовують 100 бальну шкалу оцінювання і більшістю з них граничним значенням позитивної оцінки визнано 60 балів. Такий підхід підтверджується педагогічною практикою. Якщо студент оволодів 60% змісту навчальної програми, тоді він зможе самостійно опанувати пропущене [1, с. 69]. Виходячи з цього, вишам необхідно було розподілити 41 позначення шкали (від 60 до 100) на певні критеріальні значення відповідних позитивних оцінок. Досвід Тернопільського національного економічного університету показав, що оптимальною є така структура шкали критеріальних оцінок: 00-34 (незадовільно із обов'язковим повторним вивченням модуля, дисципліни); 35-59 (незадовільно із можливістю повторного складання іспиту); 60-74 (задовільно); 75-89 (добре); 90-100 (відмінно).

В умовах динамічних змін в економіці, її глобалізації, вдосконалення господарського механізму, широкого використання інформаційних систем важливо не тільки вдосконалювати зміст і форми навчання, а і стимулювати студентів до систематичної і ритмічної самостійної роботи (підготовки до занять, виконання інших завдань). Вже відійшов у минуле вислів про те, що «від сесії до сесії живуть студенти весело, а сесія всього два рази в рік».

Враховуючи особливості сьогодення, виші створили відповідні умови для навчання: комп'ютеризували читальні зали, оновили і збільшили комп'ютерний парк, розширили доступ до мережі Інтернет, у навчальному процесі використовують спеціальні комп'ютерні програми, діє міжнародна мобільність студентів, впроваджено автоматизовані системи управління і багато іншого. Однак для сприяння систематичній і ритмічній роботі студентів важливо забезпечити об'єктивне формування підсумкової оцінки рівня засвоєння окремої програми і рейтингу студента. У робочій програмі дисципліни необхідно визначити поточні контрольні складові вивчення

(модулі) і встановити їх вагомість (значущість) у формуванні підсумкової оцінки. Наш досвід підтверджує, що вплив поточних оцінок на формування кінцевої екзаменаційної оцінки становить 40%.

Кінцевим етапом оцінювання студентів є визначення їх рейтингу за семестр,

навчальний рік у групі, курсі, факультеті. Рівень рейтингу студента має важливе значення для підвищення мотивації до високої якості навчання. На основі рейтингу формується лідер у групі, курсі, факультеті. З врахуванням рейтингу студентам призначається стипендія (у т. ч. іменна), здійснюється переведення на вільні місця держзамовлення, першочергове включення до міжвузівських програм обміну студентами, виділення путівок до спортивно-оздоровчих таборів, моральне і матеріальне заохочення.

Важливою складовою модульно-рейтингової системи рівня знань студентів, на основі якої формується рейтинг студентів, є визначення значимості кожної дисципліни при формуванні рейтингу. Рівень значимості дисципліни встановлює вчена рада факультету з врахуванням форми контролю (екзамен, залік), об'єму кредитів у навчальному плані, важливості компетенцій, які формує дисципліна, рівня методичного і кадрового забезпечення та інших показників. Нами було розроблено і впроваджено Положення про модульно-рейтингову систему рівня знань студентів [2; 3]. Вона частково трансформувалася у кредитно-модульну організацію навчального процесу. На жаль, це нововведення не отримало необхідного науково-методичного супроводу, але забезпечило перехід університетів на бально-рейтингову систему оцінювання результатів навчання студентів. Сьогодні система університетської підготовки фахівців потребує посиленої централізованої уваги з боку органів влади до організаційного, фінансового, науково-методичного і кадрового забезпечення.

Література

1. Головенкін В. Ще раз про систему оцінок у вищій школі. Вища школа. 2017. № 4. С. 65–72.

2. Журавель Г. П. Про особливості впровадження і використання модульно-рейтингової системи контролю знань студентів. Проблеми освіти. № 31. 2003. С. 48–54.

3. Положення про модульно-рейтингову систему рівня знань студентів Тернопільської академії народного господарства. Затверджено ректором 4 листопада 2004 року.

СТРАХУВАННЯ В АГРОПРОМИСЛОВОМУ КОМПЛЕКСІ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ РИНКУ

Аграрний сектор України є рушійною силою розвитку національної економіки. Його потенціал забезпечує розвиток технологічно пов'язаних галузей промисловості.

На сьогодні вітчизняні експортери агропродукції розширюють свої позиції на ринку Європейського Союзу (ЄС). У першому кварталі 2018 року оборот від здійснення торгівельних операцій сільськогосподарськими товарами між Україною та країнами – членами ЄС склав 2,2 млрд. дол., позитивне сальдо склало 845 млн. дол. У січні-березні відбулося збільшення імпорту до 669 млн. дол. і експорту до 1513 млн. дол., що перевищує показники відповідного періоду 2017 року на 27% і 15%.

Найбільшими торгівельними партнерами для України в ЄС на сьогодні є Іспанія, Нідерланди, Італія, Польща, Німеччина і Франція, їх сукупна частка в обороті торгівлі агропродукцією перевищує 72% [1].

За прогнозами Продовольчої і сільськогосподарської організації ООН (ФАО), обсяг споживання зернових культур урожаю 2018-2019 років на світовому рівні досягне 2,626 млрд. тонн пшениці і перевищить показники 2017-2018 років на 16 млн. тонн. Обсяг споживання зернової продукції продовжить збільшуватися третій сезон поспіль і може досягти 743 млн. тонн, що на 0,8% більше, ніж в сезоні 2017-2018 рр [2].

На сьогодні чинне законодавство України забезпечує необхідні умови для розвитку діяльності виробників сільськогосподарської продукції та створення сільськогосподарських кооперацій – сформована правова база, здійснюється інформаційно-консультаційне супроводження сільськогосподарських кооперативів, виділяється бюджетна підтримка і залучаються фінансові ресурси міжнародної технічної допомоги. Міністерством аграрної політики та продовольства України створено робочу групу, що працює над вдосконаленням оподаткування сільськогосподарських кооперативів для активізації їх господарської діяльності. В Україні серед 1125 зареєстрованих обслуговуючих кооперативів здійснюють господарську діяльність 610 [3].

В умовах збільшення обсягів виробництва сільськогосподарської продукції та сучасної євроінтергації вітчизняного ринку дедалі актуальнішими стають питання страхування у Агропромисловому комплексі.

З позиції вітчизняних страхових компаній, страхування сільськогосподарського виробництва, у порівнянні з іншими його видами, є більш ризиковим і затратним. В разі настання страхового випадку, втрати понесуть не окремі страхувальники, а цілі регіони, що підвищить кількість звернень щодо отримання страхових відшкодувань. Це матиме негативний вплив на фінансовий стан страховиків. Як наслідок, страхування ризиків сільськогосподарськими підприємствами знаходиться на не високому рівні.

У практиці провідних країн світу набуває популярності індексне страхування ризиків втрати врожаю окремої сільськогосподарської культури у відношенні до усереднених натуральних показників її врожайності на визначеній території за попередні маркетингові періоди.

Індекс – це вибраний критерій, за яким розраховують рівень ризиків та страхові виплати. Серед використовуваних індексів в сільському господарстві провідні страхові компанії світу виділяють: індекс погоди, індекс врожайності, індекс вегетації та ін.

При розрахунку індексу погоди враховують індекс опадів або середньодобових температур. За умови страхування посіву за таким індексом, механізм підрахунку страхових виплат запускається з певного дня тривалості несприятливих погодних умов для застрахованої культури. Виробник агропродукції отримує страхові виплати за мінусом встановленої договором страхування франшизи. На практиці, страхуванню підлягає настання певних природних явищ. При розрахунку індексів погоди важливо максимально точно визначити ті природні фактори та явища, які впливають на зниження врожайності агрокультури, враховуючи географічні та кліматичні особливості регіону.

Деякі індекси можуть враховувати випаровування рослин, їх вегетацію на певних територіях, вологість ґрунту, що визначаються за допомогою вимірювальних приладів і моделювання даних із супутників.

Поширеним на світовому рівні і у практиці вітчизняних страховиків є страхування за індексом врожайності. За умови страхування сільськогосподарських культур за таким індексом, виплата проводиться не залежно від отриманого врожаю у застрахованого суб'єкта господарювання, а виходячи із середньої врожайності того регіону, де він здійснює діяльність.

Сутність страхування врожаю по індексу врожайності в регіоні полягає у тому, що страхувальник отримує право на одержання відшкодування, якщо врожайність застрахованої культури падає нижче гарантованого рівня. Останній встановлюється у відсотках від середньої багаторічної урожайності району (наприклад, за період 10 років).

Відшкодування розраховується на підставі офіційної статистики врожайності застрахованої культури в районі де знаходяться посіви страхувальника, надаваної Державним комітетом статистики України наприкінці календарного року.

Основною проблемою розвитку індексного страхування в Україні є відсутність законодавчої бази, що регулює даний вид послуг. Україна є однією з небагатьох країн у світі, де сільське господарство не отримує субсидій на страхові послуги. Індексне страхування є оптимальним видом страхування для суб'єктів господарювання аграрного сектору унаслідок його прозорості, рентабельності та елімінування фактору суб'єктивності при настанні страхового випадку.

Література:

1. Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.iae.org.ua/presscentre/archnews>
2. Продовольча та сільськогосподарська організація організації Об'єднаних Націй (ФАО) – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.fao.org/docrep/012/u6405t/u6405t00.htm>
3. Міністерство аграрної політики та продовольства України – [Електронний ресурс] – Режим доступу <http://minagro.gov.ua/>

УДК 657

Козак В. Г.,

к. е. н., доцент кафедри міжнародного обліку і аудиту,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
ім. Вадима Гетьмана»

ПРОБЛЕМИ ЗАСТОСУВАННЯ УКРАЇНСЬКОЇ МОВИ В ОБЛІКУ

Розпочате у 2007 році наше дослідження правильності вживання термінів «регістр» та «реєстр» у бухгалтерському обліку засвідчило, що обидва терміни є запозиченими. Термін реєстр запозичено через німецьке посередництво з середньолатинської мови (registrum) та має основне значення «ділянка звукового діапазону; регулятор у деяких машинах». В той же час термін реєстр запозичено через польське посередництво також з середньолатинської мови (regestrum, registrum), але зі значенням «список, опис» [1, с. 13-15; 2].

Водночас, на сайті Державного підприємства «Український науково-дослідний і навчальний центр проблем стандартизації, сертифікації та якості» у

розділі «Національний банк стандартизованих науково-технічних термінів», термін реєстр та терміносполуки з цим словом вжито лише як технічні терміни.

Все це ще раз підтверджує, що термін реєстр у значенні «список, перелік чого-небудь, книга для записування, обліку чогось» не засвідчений [3].

Звертаючись до праць, які вийшли у Радянській Україні (і на українській мові!), варто зазначити, що у теорії бухгалтерського обліку, на той час, також вживався термін реєстр [4, с. 97-113].

У незалежній Україні дослідники також вживають термін реєстр [5, с. 80-87; 6, с. 25, 40, 54]. Деякі науковці певний час не можуть визначитися, а тому вживали обидва терміни, по черзі [7, с. 30, 80-81; 8, с. 4, 99, 105-106].

Проте були і інші дослідники, які ухвалили рішення вживати термін реєстр. Вкотре підкреслюємо, що, на нашу думку, це сталося внаслідок того, що наприклад, розглядаючи питання документації і роблячи посилання на нормативний документ, у якому вживається термін реєстр, вони механічно переносили його до свого дослідження [9, с. 141, 168-174].

Так, перевіряючи здатність слова до словотворення, можемо побачити, що слово реєстр утворює такі слова як реєстратор, реєстровий, реєструвати. Тобто терміна реєстрація український правопис не фіксує.

Узагальнюючи, варто зазначити, що:

1. Терміни реєстр і реєстр не є синонімами, оскільки мають відмінні тлумачення та різну галузеву належність.

2. У галузі економічних досліджень треба вживати термін реєстр у значенні: 1) перелік, список, опис; 2) книги, картки, документи.

На жаль, одержані результати цього дослідження не зацікавили Міністерство фінансів України (далі – Мінфін) – пропозиція внести зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та до інших нормативних документів у частині заміни терміну реєстр на термін реєстр, надіслана до Мінфіну, була відхилена.

В обґрунтування свої позиції Мінфін лише зміг зазначити, що: «...термін реєстр є загальноприйнятим, застосовується протягом тривалого часу не тільки в нормативно-правових актах України, але й в спеціалізованій літературі з бухгалтерського обліку, підручниках тощо та повною мірою розкриває зміст поняття» [10]. Так собі аргументи...

Подібна ситуація склалася і стосовно вживання термінів перерахування та переказ, термінів кошти, кошти грошові і грошові кошти (Національний банк України і Мінфін).

Що стосується інших пропозицій, які подавалися раніше і які Мінфін обіцяв внести як зміни до нормативних документів ще у далекому 2012 році, то

на сьогодні все залишилось як і було [11]. Не на часі чи це дріб'язок, який не вартий уваги?

Чи є сенс проводити дослідження, якщо їх результати, навіть тоді, коли це не вимагає коштів, не втілюються у життя? Процес заради процесу? Питання відкрите.

І все ж таки варто прислухатися до Максима Рильського:

Плекайте мову.

Пильно й ненастанно

Політь бур'ян.

Література

1. Про українську мову в бухгалтерському обліку. // Бухгалтерський облік і аудит. Науково-практичний журнал. – № 2, 2012. – С. 57.
2. Лист Технічного комітету стандартизації науково-технічної термінології від 07.05.2018 р. № 67/304.
3. Лист Інституту Української мови від 23.07.2007 р. № 307/661.
4. Німчинов П. П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. // П. П. Німчинов – К.: Видавниче об'єднання «Вища школа», 1977. – 240 с.
5. Сопко В. Бухгалтерський облік: навч. посібник. – 2-е вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 1999. – 500 с.
6. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. – К.: КНЕУ, 2004. – 412 с.
7. Даньків Й. Я., Лучко М. Р., Остапюк М. Я. Теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. – Ужгород: Ужгородський національний університет, 2001.- 140 с.
8. Ловінська Л. Г., Олійник Я. В., Галат Л. О. Бухгалтерський облік для економістів та правознавців у схемах і таблицях: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2005. – 329 с.
9. Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник / Під ред. М. В. Кужельного. – 5-е вид., доп. і перероб. – К.: А.С.К., 1998. – 223 с. – (Економіка. Фінанси. Право).
10. Лист Міністерства фінансів України (Мінфіну) від 27.03.2012. № 31-08410-07/23-2335/1496.
11. Лист Міністерства фінансів України від 08.02.2012 р. № 31-08410-07/23-173/611.

ГЛОБАЛІЗАЦІЙНІ ПРОЦЕСИ В СИСТЕМІ ВИЩОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ ОСВІТИ: ПЕРСПЕКТИВИ ТА ВИКЛИКИ

Глобалізація – це процес всесвітньої економічної, політичної і культурної інтеграції та уніфікації. У ширшому розумінні – це перетворення певного явища на планетарне, таке, що стосується всієї Землі.

Проблеми, викликані глобалізацією та пов'язані із ними, перспективи для закладів вищої освіти можна розглядати у кількох розрізах: 1) з точки зору конкуренції у глобальному вимірі; 2) із врахуванням взаємозв'язку між рівнем розвитку навчальних закладів та рівнем економічного розвитку національних економік і політичних явищ; 3) із врахуванням того факту, що наразі ринок праці насичений фахівцями економічних спеціальностей, підготовка яких не відповідає вимогам сучасної економіки.

Розглядаючи напрями розвитку закладів вищої освіти, пов'язані із конкуренцією у глобальному вимірі, доцільним є розгляд таких питань: 1) можливість залучення студентів із різних країн світу на платній основі; 2) поглиблення обміну досвідом у сфері надання освітніх послуг із зарубіжними колегами; 3) використання навчальних матеріалів, підготовлених зарубіжними колегами у навчальному процесі. Основними викликами у цьому аспекті є: 1) мовний бар'єр; 2) конкуренція із зарубіжними ВНЗ; 3) низький рівень матеріально-технічного забезпечення закладів вищої освіти; 4) встановлення на державному рівні вартості навчання.

Дослідження залежності рівня розвитку навчальних закладів від рівня економічного розвитку національних економік та політичних явищ дозволили виокремити такі перспективні напрями розвитку для закладів вищої освіти: 1) підвищення рівня економічної незалежності закладів вищої освіти дозволяє їх розвивати за альтернативними моделями; 2) економіку України можна розглядати як «економічну лабораторію», що дозволяє досліджувати економічні явища, тісно пов'язані з інфляційними та міграційними процесами, тощо. До викликів у зазначеному контексті можна віднести: 1) низьку платоспроможність населення; 2) обмеження перспектив розвитку малого та середнього бізнесу як потенційних бізнес-інкубаторів; 3) введення програм дуальної освіти та підготовки фахівців на замовлення суб'єктів господарювання в умовах нестабільної економіки.

До перспективних напрямів розвитку закладів вищої освіти з точки зору підготовки фахівців, підготовка яких відповідає вимогам сучасності, на нашу думку, можна віднести: 1) розробку та введення нових економічних спеціальностей; 2) створення бізнес-інкубаторів як структурних підрозділів закладів вищої освіти. До викликів, із якими зустрічаються ВНЗ, можна віднести: 1) відсутність у більшості викладачів вітчизняних економічних ВНЗ практичного досвіду ведення бізнесу; 2) незацікавленість викладачів у впровадженні досвіду розвинених країн у систему вищої освіти в Україні.

Отже, розглядаючи глобалізаційні процеси у системі вищої освіти в Україні, можна зробити висновок, про те, що кожен із визначених розрізів зазначеної проблематики має перспективні напрями розвитку та перешкоди, що виникають при їх обранні. Розуміння світових тенденцій розвитку освіти, правильно визначена стратегія розвитку закладів вищої освіти, оцінка наявних ресурсів та розвиток тих аспектів, які на сьогодні не відповідають визначеній стратегії, може забезпечити якісно новий етап розвитку вищої економічної освіти в Україні.

УДК 657

Микитюк Ю. І.,
аспірантка кафедри менеджменту та публічного управління,
Тернопільський національний економічний університет

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ІНВЕСТИЦІЙНО-ІННОВАЦІЙНИМИ ПРОЕКТАМИ В ЖИТЛОВОМУ БУДІВНИЦТВІ

Система економічної інформації сучасного підприємства украї неоднорідна; схема взаємозв'язків окремих її видів відрізняється відомою складністю з тенденцією до їх подальшого ускладнення. Так, разом із систематичним зростанням обсягу інформації відчувається її недостатність для ухвалення управлінських рішень. Залежність рівня організації інвестиційно-інноваційним проектом від якості інформації має велике значення та повинна спиратися на принцип вибіркового розподілу інформації, який передбачає її систематизацію. Ігнорування загальних умов систематичного обліку витрат може призвести до викривлення облікової інформації і, як правило, поставити під сумнів як існування учасників, так і наявність інвестиційно-інноваційного проекту [1].

Можливості системи: забезпечення інтегрованого аналізу складання програми будівництва, схематичного проектування, розроблення кошторисів, складання тимчасових графіків будівництва й оцінки витрат життєвого циклу; здійснення відповідних розрахунків із реконструкції, ремонту, нового будівництва і технічного обслуговування будівель та споруд; інженерна підтримка на всіх стадіях планування і проектування; швидка й реальна оцінка вартості розроблених програм будівництва; оцінка проектних рішень та витрат на всіх етапах життєвого циклу об'єкта; моніторинг тимчасових графіків, контроль за оплатою рахунків і рухом грошових коштів.

Проектувальникові необхідно надати позитивну нормативно-оперативну інформацію про можливі варіанти планових обсягів будівельно-монтажних робіт, експлуатації з кількісною характеристикою цих варіантів за напрямками: а) класифікація варіантів проектно-технологічних рішень і рекомендацій за сферами їх застосування; б) математичне моделювання ТЕП варіантів, пов'язане технологічними особливостями будівництва та експлуатації будівель і споруд ІІІ з його основними параметрами якості; в) характеристики інформаційно-пошукової системи; г) методики оцінки ефективності проектно-технологічних рішень. Через відсутність розвиненої ринкової економіки ціни на сировину, матеріали і готову продукцію сильно відрізняються для одного і того ж підприємства, що призводить до ускладнення в розрахунках ефективності на перспективу. Відсутність затвердженого проекту на передпроектному етапі обґрунтування інвестицій спричиняє неточності даних про вартість устаткування, його монтажу і експлуатації.

Основними джерелами інформації на етапі експлуатації будівельної частини ІІІ є: паспорти на конкретні будівлі та споруди, технічні журнали з експлуатації, відповідні звіти про сезонні й позачергові огляди будівель і споруд ІІІ.

Із метою інформаційного забезпечення розрахунку потоку реальних грошей, а на цій основі – оцінки ефективності ІІІ використовують наступні джерела інформації: умови початку і завершення реалізації ІІІ; характер здійснюваних інвестицій, розподіл їх за часом; інформація про введення у дію, терміни і режими освоєння виробничих потужностей; терміни та умови отримання й погашення позикових коштів, лізингових платежів; види продукції (робіт, послуг); особливості технологічних процесів, характер спожитих ресурсів, система реалізації продукції; схема фінансування, склад учасників проекту та особливості їхніх взаємовідносин; економічне середовище проекту; дані про інвестиційні витрати, програма виробництва і реалізації продукції, дані про середньоспискову чисельність працівників за категоріями, дані про поточні витрати матеріальних і паливно-енергетичних ресурсів, собівартість за видами

продукції, загальновиробничі та загальногосподарські витрати, збут продукції, дані про оплату праці й відрахування на соціальне страхування, дані про витрати на ремонт технологічного устаткування і транспортних засобів, будівель та споруд, а також дані про суми нарахованої амортизації за основними засобами, про потребу в оборотному і позиковому капіталі, показники податкового навантаження, дані про джерела та умови фінансування (акціонерний капітал, кредити, інші) [2].

Потоки планових, нормативних, статистичних, бухгалтерських, оперативних відомостей, їх зберігання, опрацювання і використання можна раціонально організувати тільки на основі математичної теорії ймовірності. Створення раціонального потоку інформації має опиратися на наступні принципи: а) виявлення інформаційних потреб і способів найефективнішого їх задоволення; б) об'єктивність віддзеркалення питань виробництва, обігу, розподілу і споживання природних, трудових, матеріальних, фінансових та інформаційних ресурсів; в) єдність інформації, що надходить з різних джерел (бухгалтерського, статистичного і оперативного обліку), а також планових даних, усунення дублювання в первинній інформації; г) оперативність інформації, яка надходить із різних джерел, що забезпечується застосуванням новітніх засобів зв'язку і впровадженням методів дистанційної передачі первинних даних безпосередньо на електронні носії; д) всебічне розроблення первинної інформації на ЕОМ і виведення на її основі необхідних техніко-економічних показників ефективності ІІІ; е) можливе обмеження обсягу первинної інформації та підвищення коефіцієнта використання; ж) кодування первинних даних із метою ефективного використання каналів зв'язку і перетворюючих пристроїв; з) розроблення програм використання й аналізу первинної інформації з метою планування та управління.

Література

1. Микитюк П. П. Аналіз ефективності інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств : теорія і практика : дис. д-ра екон. наук : 08.00.09 / П. П. Микитюк. – Тернопіль, 2011. – 547 с.
2. Микитюк П. П. Інвестиційно-інноваційний менеджмент : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / П. П. Микитюк. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – 452 с.

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

ПРОЦЕСУАЛЬНА І НЕПРОЦЕСУАЛЬНА ФОРМИ ВИКОРИСТАННЯ СПЕЦІАЛЬНИХ ЗНАТЬ ЕКСПЕРТА-ЕКОНОМІСТА

Економічна експертиза є особливим класом експертних досліджень. Залежно від процесуальної врегульованості виділяють процесуальну і непроцесуальну форми використання спеціальних знань.

Спеціальні знання експерта-економіста включають комплекс економічних і юридичних знань, трансформованих і інтегрованих з метою вивчення діяльності господарюючих суб'єктів і її можливих негативних наслідків [3].

Процесуальна форма – це урегульований нормами процесуального права порядок здійснення процесуальної діяльності і документального закріплення її результатів. Проведення судової економічної експертизи в рамках кримінальної, цивільної і господарської справ є процесуальною формою використання спеціальних знань.

Блок економічних судових експертиз включає експертизу бухгалтерського та податкового обліку, фінансово-господарської діяльності і фінансово-кредитних операцій [2]. Кожен з видів судових економічних експертиз займається дослідженням власних аспектів, у той же час вони мають спільну мету – виявлення ознак фальсифікації економічних показників у фінансово-господарській діяльності економічного суб'єкта.

Призначаючи судово-економічну експертизу, слідчі чи суди зазвичай ставлять на вирішення судових експертів питання щодо обставин, які маловідомі з матеріалів кримінальної справи.

Непроцесуальні форми використання спеціальних знань при розслідуванні економічних злочинів і правопорушень використовуються тоді, коли результати їх застосування не відображаються у процесуальних документах.

До непроцесуальних форм використання спеціальних знань експерта відноситься проведення досудової економічної експертизи (до порушення кримінальної справи), яка включає:

- консультаційну та довідкову діяльність обізнаних осіб (спеціалістів);
- проведення ревізій і аудиторських перевірок;
- участь обізнаних осіб в оперативно-розшукових заходах, у тому числі проведення попереднього дослідження в рамках перевірки первинних

матеріалів для вирішення питань про порушення кримінальної справи, надання технічної допомоги оперативному співробітнику [4].

До непроцесуальної форми використання спеціальних знань відносять також проведення несудової економічної експертизи. По суті, це повноцінне спеціальне дослідження, яке відрізняється від судової експертизи тільки відсутністю процесуальної форми. Кваліфікація експертів, науково-методичний рівень цих експертиз в принципі повинні бути однакові.

Несудова економічна експертиза призначається за запитом адвоката (захисника), інших фізичних та юридичних осіб, зацікавлених у її проведенні. У зв'язку із зростанням правосвідомості і зміцненням законності, проведення несудової економічної експертизи набуватиме дедалі більшого поширення. Як правило, такі експертизи проводяться на платній основі, незалежними експертними організаціями або недержавними експертами.

Одним з напрямків несудової економічної експертизи професор Дерій В.А. по праву вважає неконфліктну експертизу, яка проводиться за рішенням суб'єкта господарювання, який зацікавлений у її проведенні і здійснює всі витрати для забезпечення її повноти, об'єктивності та результативності. У цьому випадку експерт стає головним помічником бухгалтера і керівника [1].

Несудова економічна експертиза відрізняється від судової порядком призначення і суб'єктами, які мають можливість визначати необхідність проведення експертного дослідження і доручати його провадження. Крім того, суд не може впливати на вибір експертної установи і визначати коло питань, на які експерту належить дати відповідь. На відміну від судових експертиз, особа, що проводить несудову експертизу, не несе кримінальної відповідальності за надання завідомо неправдивого висновку.

Вважаємо, що при вирішенні господарських спорів, а також при розслідуванні економічних злочинів працівниками правоохоронних органів до судової економічної експертизи потрібно вдаватися тільки тоді, коли питання, що виникають у справі, не можуть бути вирішені іншими формами використання спеціальних знань.

Чинне законодавство регулює проведення тільки судової економічної експертизи. Лише її результати є самостійним доказом при судовому розгляді господарських спорів. Суд не вправі прийняти як доказ результати експертизи, яка не призначена судом.

Література

1. Дерій В.А. Економічна експертиза діяльності підприємств / В.А. Дерій, Д.І. Дема // Економіка і суспільство. – 2017. – Випуск 11. – С. 508-514

2. Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень, затверджена наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5

3. Михайлишин Н.П. Правовий статус судового експерта-економіста, зміст його спеціальних знань і компетенцій / Н.П. Михайлишин, Л.А. Будник // Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. – Тернопіль: ТНЕУ, 2017.– С. 324-326.

4. Тюнис И.О. Handbook по дисциплине: «Современные возможности судебной экспертизы» [Электронный ресурс] / И.О. Тюнис, О.А. Пахомов, С.В. Ефимов. – Режим доступа: http://www.e-biblio.ru/book/bib/04_pravo/Sovrem_VSD/hb.html

УДК 657

Мужевич Н. В.,

к. е. н., старший викладач кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільського національного економічного університету

ФІНАНСОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РЕМОНТУ ТА ОНОВЛЕННЯ ПАРКУ БУДІВЕЛЬНОЇ ТЕХНІКИ

Актуальною проблемою господарювання вітчизняних підприємств є планування і забезпечення технічного парку будівельних машин і механізмів (БММ) відповідно до їх виробничої потужності та виробничих потреб. Це пояснюється такими умовами: 1) відсутністю у підприємства достатніх коштів на технічне оснащення; 2) розпродаж технічного майна, незважаючи на економічні наслідки; 3) з огляду на нестачу обігових коштів наявність застарілого технічного устаткування, яке не може виконувати своїх функцій і відсутність коштів на їх оновлення. Ці проблеми потребують вирішення в процесі накопичення коштів на оновлення будівельної техніки, запровадження ефективної амортизаційної політики та обліку витрат на експлуатацію в процесі обрання ефективних баз їх розподілу.

Вітчизняна амортизаційна політика сучасних підприємств, в основному, не відповідає своїм функціям – відтворенню основних засобів, компенсації суми зносу новими інвестиціями, впровадженню новітніх технологій у будівельній галузі.

Ступінь оснащеності будівельних підприємств основними засобами, належний технічний стан і раціональне їх використання – найважливіші

показники, котрі забезпечують підвищення ефективності будівництва і продуктивності праці, скорочення термінів спорудження об'єктів.

У питомій вазі основних засобів будівельних підприємств будівельній техніці відведено майже 60 % від залишкової вартості таких засобів. Нині знос будівельної техніки досяг критичної межі – що, практично означає призупинення відтворення такої техніки.

Саме тому підвищення ролі амортизаційної політики на будівельних підприємствах, вибір оптимального методу нарахування амортизації залишаються основними інструментами фінансування оновлення парку будівельної техніки.

У процесі виробництва основні засоби втрачають свою споживчу вартість і переносять її на створений за їх участю продукт. Внаслідок цього основні засоби втрачають виробничі якості і, якщо вони не можуть бути відновлені ремонтом або модернізацією чи відновлення стає якісно не вигідним, їх ліквідовують.

Таким чином, в процесі виробництва відбувається кругообіг вартості основних засобів. Так, їх вартість у вигляді амортизаційних відрахувань включається до собівартості виробленої продукції. В процесі її реалізації виручка (дохід) є відшкодуванням зношених основних засобів і певним чином повинна була б спрямовуватися на капітальні вкладення для оновлення основних засобів.

Відзначимо, відповідно до чинних нормативно-правових актів, амортизація наділена функцією розподілу вартості об'єкта основних засобів, а така функція як визначення темпів, обсягів та масштабів оновлення упущена. Іншими словами, роль амортизації в плануванні оновлення технічного парку не враховано взагалі, натомість амортизація залишається складовою витрат, яка має вплив лише на економічний результат в момент його визначення, а не на перспективу. Тому, вважаємо за доцільне в межах отримання прибутку та при певному рівні грошового обороту, запропонувати методику накопичення коштів, які будуть спрямовуватись на оновлення технічного парку будівельної організації в потрібний момент та в достатньому обсязі.

Таким резервом можуть бути кошти, які доцільно відображати у відповідному відсотковому відношенні до нерозподіленого прибутку на рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» на окремому субрахунку 47.4 «Забезпечення відновлення технічного парку» з виокремленням рахунків третього порядку:

- 47.4.1 «Ремонт будівельної техніки»;
- 47.4.2 «Оновлення парку будівельної техніки».

При витрачанні цих сум на капітальний ремонт, оновлення будівельної техніки складається запис: Дт 474 Кт 20, 22, 31, 372, 65, 66, 63, 685 та ін.

Для резервування коштів з прибутку підприємства на створення забезпечень, спрямованих на відновлення основних виробничих засобів (будівельної техніки) у товариствах порядок реінвестування може вирішуватися на зборах 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).

Порядок реінвестування відображено на рис. 1.

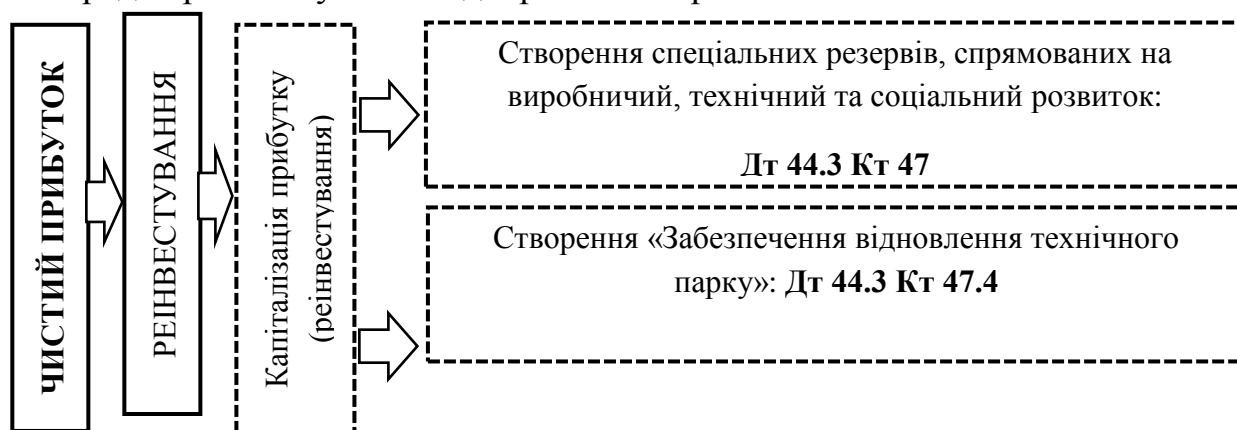


Рис. 1. Порядок реінвестування прибутку з метою створення резерву на забезпечення ремонту та оновлення парку будівельної техніки

Слід відзначити, що запропонована методика щодо створення резерву в певній мірі суперечить чинному законодавству, оскільки виникають певні питання щодо розподілу прибутку на створення даного резерву. Згідно з національними П(С)БО, прибуток є власністю засновників, учасників і може бути використаний лише на поповнення зареєстрованого (статутного) капіталу, резервного капіталу або ж на виплату дивідендів. Таким чином, повністю ігнорується можливість капіталізації прибутку з метою реінвестування. Враховуючи те, що додаткова вартість має бути частково спрямована на розвиток підприємства, і, зокрема, на його технічне відновлення, доцільно було б частину прибутку використовувати на створення вищезазначеного резерву, адже така методика діяла до 2000 року та створення такого роду резервів практикується у багатьох країнах розвиненою економікою.

Осмятченко В.О.,

д.е.н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку,

Олійник В.С.,

к.е.н., асистент кафедри бухгалтерського обліку,
Університет державної фіскальної служби України

ПІДГОТОВКА ФАХІВЦІВ З ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ТЕХНОЛОГІЧНИХ ЗМІН

Глобалізаційні процеси вимагають трансформації і системи освіти. В умовах постійних динамічних змін та стрімкого впровадження сучасних інформаційних технологій в усіх сферах людської діяльності кардинально змінюються підходи до підготовки фахівців обліково-аналітичного спрямування. Основний орієнтир – підготовка конкурентоспроможного фахівця, який здатний вирішувати професійні завдання в складних умовах, адаптовуватись до змін і постійно самовдосконалюватись.

Таким чином, одним із перспективних процесів в цьому напрямку являється запровадження у вищих навчальних закладах (далі – ВНЗ) України освітніх програм на базі новітніх інформаційних технологій. В Університеті державної фіскальної служби України дана стратегія реалізується у напрямку із загальною програмою Міністерства освіти і науки України на покращення якості освіти та підвищення конкурентоздатності випускників ВНЗ в Україні за напрямками діяльності, які ілюструє рис. 1. В умовах технологічних змін вектором освітніх тенденцій підготовки фахівців за спеціальністю «Облік і оподаткування» мають бути хмарні технології і технології штучного інтелекту. У цьому напрямку укладена угода про співробітництво із фірмою «MASTER ГЛОБАЛ», програмний продукт якої («MASTER: Бухгалтерія») дає можливість виконувати облікові функції у хмарному середовищі. Щодо технологій штучного інтелекту – на сьогодні в Україні вони впроваджуються аудиторськими компаніями «великої четвірки». В умовах різкого збільшення обсягів інформації перехід до програм з використанням штучного інтелекту в бухгалтерській сфері являється єдиною альтернативою інформаційного суспільства. Проте, в освітньому процесі навчання інформаційним системам та технологіям штучного інтелекту є проблемним через відсутність відповідних програмних продуктів та кваліфікованих кадрів. У цьому контексті одним із напрямків підготовки конкурентоспроможного фахівця на ринку праці, який в майбутньому підіймав би і рівень навчального закладу, вважаємо за доцільне запропонувати міжнародне стажування викладачів кафедри.

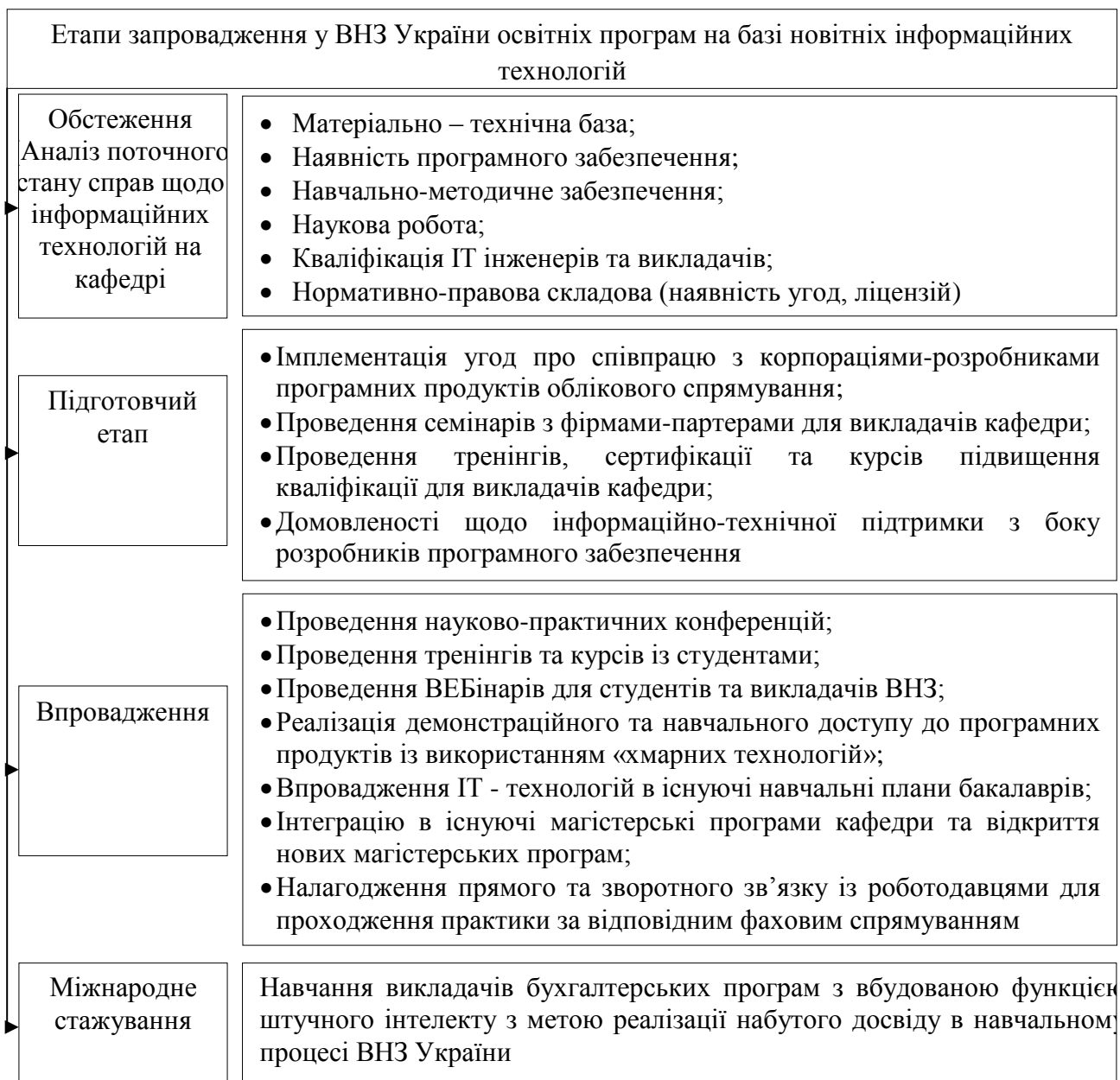


Рис. 1. Етапи запровадження у ВНЗ України освітніх програм на базі новітніх інформаційних технологій

Запровадження освітніх програм на основі новітніх інформаційних технологій отримало практичну апробацію на базі Університету державної фіскальної служби України. Окремими результатами зазначених на рис. 1 положень являються такі напрацювання: відкрито магістерську програму «Управління інформаційними ресурсами обліку»; укладено договори про співпрацю з корпораціями-розробниками програмних продуктів облікового спрямування («1С», «Парус», «Галактика», «Інтелект-Сервіс», «Інвоко», «Хакерс Дизайн», «Поверхность МД», «Інтес», «Diamond Bridge», «MASTER ГЛОБАЛ»); акредитовано Привілейованим Інститутом Управлінських Бухгалтерів (СІМА) програми бакалаврського та магістерського рівня

підготовки за спеціальністю «Облік і оподаткування»; розроблено методичне забезпечення для дисциплін; організовано проведення студентами практики та дипломних досліджень на базі корпорацій-розробників програмних продуктів з подальшим працевлаштуванням; узгоджено питання освітніх сертифікаційних курсів для студентів з метою надання можливості здобуття компетенцій щодо володіння знаннями та практичними вміннями використання сучасних програмних продуктів облікового спрямування [1, с. 252-253]. Організовано підвищення кваліфікації викладачів шляхом проходження сертифікаційних курсів на базі корпорацій-розробників програмних продуктів.

Отже, реалізація ідеї запровадження освітньої програми на базі новітніх інформаційних технологій свідчить про її успішність, відповідність сучасним запитам бізнес-середовища та глобалізаційним процесам у сфері вищої освіти у контексті підготовки фахівців за спеціальністю «Облік і оподаткування» та може бути рекомендованим для реалізації на базі інших навчальних закладів України, що сприятиме підвищенню рейтингу ВНЗ завдяки покращенню компетентностей випускника. Перспективним напрямом підготовки фахівців за спеціальністю «Облік і оподаткування» в умовах технологічних змін залишається запровадження в освітній процес програмних продуктів з використанням штучного інтелекту, що забезпечить конкурентоспроможність випускників на ринку праці України та інших країн світу.

Література

1. Осмятченко В. О., Мискін Ю. І. Домінанти підготовки фахівців з обліку та оподаткування: вектор соціалізації / В. О. Осмятченко, Ю. І. Мискін // Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу : тези виступів Міжнар. наук. конф., (Житомир, 20–21 жовтня 2017 р.). – Житомир : Видавець О. О. Євенок, 2017. – С. 251–253.

УДК 657.421.1

Остапчук Т.П.,

к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту,
Житомирський державний технологічний університет

ПЕРЕДУМОВИ ФОРМУВАННЯ КОНЦЕПТУАЛЬНО-СТРАТЕГІЧНИХ ОСНОВ ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ В УКРАЇНІ

Узагальнення основних положень двох національних Концепцій (Концепції Державної цільової програми розвитку земельних відносин в Україні на період до 2020 року та Концепції сталого розвитку населених

пунктів (далі – національні Концепції)) в таблиці 1 надало можливість згрупувати проблемні питання та шляхи їх подолання в сфері земельних відносин за основними напрямками державної політики щодо забезпечення їх сталого розвитку. Серед виділених проблемних аспектів визначено, що в нашій державі вже більше 27 років спостерігається складна ситуація щодо володіння, користування та розпорядження землею, низькою залишається ефективність використання як земель населених пунктів, так і земель сільськогосподарського призначення, невизначеними також залишаються питання введення в економічний оборот земельних ділянок та прав на них. Існуючі неузгодження цих питань виникають внаслідок неврахування історичних факторів у реформуванні системи земельних відносин, пов'язаних з правильністю реєстрації речових прав на земельні ділянки та їх обмежень, а також безсистемністю у розв'язанні проблем, що створюються підчас проведення земельної реформи в Україні поряд із реформуванням відносин власності на майно та запровадженням нових організаційно-правових форм господарювання.

До шляхів вирішення існуючих проблемних аспектів в національних Концепціях передбачено, що більшість соціально-економічних та екологічних проблем міського та сільськогосподарського землекористування слід розв'язувати через удосконалення економічних і правових відносин власності на землю та поетапне введення в економічний оборот земельних ділянок та прав на них. Здійснення цих заходів надасть можливість досягти сталого розвитку землекористування, через підвищення ефективності та екологічної безпеки використання суспільством земельних ресурсів, раціоналізацію землекористування та створення його інвестиційно привабливим, запровадження повноцінного ринку землі, що є можливим внаслідок проведення наукових досліджень за цими проблемними напрямками. Крім того удосконалення відносин прав власності на земельні ресурси створить систему захисту майнових прав не тільки громадян, а й юридичних осіб на нерухоме майно та на відповідні земельні ділянки.

Реалізація фундаментальних положень національних Концепцій, а також усунення всіх перешкод, що виникають підчас їх впровадження, можливе лише через належне інформаційне забезпечення операцій, що супроводжують ці процеси, що може бути забезпеченим тільки в системі бухгалтерського обліку, яка повинна враховувати за основу відображення в обліку саме прав на земельні ресурси.

Таблиця 1

Узагальнення основних положень Концепції Державної цільової програми розвитку земельних відносин в Україні на період до 2020 року та Концепції сталого розвитку населених пунктів в частині напрямів розвитку сфери земельних відносин [1, 2]

№ з/п	Концепція Державної цільової програми розвитку земельних відносин в Україні на період до 2020 року	Концепція сталого розвитку населених пунктів
Визначення проблемних напрямів, на розв'язання яких спрямовані Концепції		
1	Ситуація щодо володіння, користування і розпорядження землею залишається складною і такою, що вимагає невідкладного поліпшення. Низькою залишається ефективність використання земель у сільському господарстві через невизначеність системи регулювання земельних відносин, не завершено введення у повному обсязі в економічний оборот земельних ділянок та прав на них. Відсутність комплексного підходу та неврахуванням історичних факторів у реформуванні системи державного земельного кадастру та створенні державної системи реєстрації речових прав на нерухоме майно і їх обмежень	Спостерігається тенденція збільшення загальної площі територій населених пунктів. При цьому землі використовуються нераціонально
Шляхи і способи розв'язання проблем		
2	Проблеми передбачається розв'язати шляхом: 1) забезпечення створення системи гарантування прав власності на землю та інфраструктури ринку землі; 2) поетапного введення земельних ділянок та прав на них в економічний оборот; 3) формування та розвитку ринку земель	Основними напрямами державної політики щодо забезпечення сталого розвитку населених пунктів є: 1) раціональне використання земельних, водних, рекреаційних та інших природних ресурсів, створення умов для їх відновлення; 2) проведення наукових досліджень, які б сприяли вирішенню соціально-економічних, екологічних та інших питань забезпечення сталого розвитку населених пунктів; 3) удосконалення чинного законодавства та розроблення нових нормативно-правових актів з питань регулювання планування і забудови населених пунктів, реформування соціальної, житлової, інвестиційної політики, землекористування, охорони довкілля, діяльності органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування, громадян і юридичних осіб у сфері забезпечення сталого розвитку населених пунктів

Це сприяє вирішенню всіх проблемних аспектів щодо формування інформації про економічні, соціальні та екологічні аспекти, які зараз виникають через нерозвинутий в нашій державі інститут права власності на земельні ресурси та відсутність достовірного їх обліку.

Література

1. Концепція Державної цільової програми розвитку земельних відносин в Україні на період до 2020 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/743-2009-%D1%80>.

2. Концепція сталого розвитку населених пунктів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1359-14>.

УДК 657

Павелко О.В.,

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,

Національний університет водного господарства та природокористування

ВЧЕННЯ МЕРКАНТИЛІСТІВ ПРО БАГАТСТВО Й ПРИБУТОК: ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ

Нині досить актуальним питанням є дослідження сутності прибутку в ретроспективному вимірі, що уможлиблює співставлення поглядів вчених минулого та сьогодення в опрацюванні єдиного підходу до ідентифікації його змісту. Дискусії щодо тлумачення економічної сутності прибутку ведуться впродовж декількох століть. Значний внесок у дослідження прибутку та висвітлення джерел багатства було здійснено представниками меркантилізму, фізіократії, класичної політичної економії, марксистської політекономії та ін.

Першою концепцією ринкової економіки є вчення меркантилізму, представники якого ще в 16-17 ст. вважали, що прибуток з'являється у сфері обігу в зовнішній торгівлі внаслідок продажу товарів за ціною, значно вищою від ціни придбання. Об'єктом дослідження меркантилістів була виключно сфера обігу. Вони наголошували на тому, що показниками багатства країни є золото, срібло і будь-які скарби. Дослідниками виділяються ранній і пізній меркантилізм.

Представниками раннього меркантилізму були іспанець Хуан де Маріана, італійці Беніто Даванцатті, Гаспар Скаруффі, англієць Вільям Стаффорд. Головною доктриною цього наукового вчення був монетаризм, в основі якого лежала ідея активного грошового балансу, спрямована на обґрунтування

політики нагромадження золота, срібла у національних масштабах шляхом жорсткої регламентації грошового обігу та зовнішньої торгівлі.

Теорія активного торговельного балансу, що характерна для пізнього меркантилізму, наголошувала на економічній недоцільності монетаризму, закликала розширювати посередницьку торгівлю з метою купувати дешевше, а продавати дорожче, збільшувати імпорт за умови дотримання активного торговельного балансу.

Для пізніх меркантилістів основним джерелом збагачення нації була зовнішня торгівля, у ході якої необхідно було забезпечити перевищення вартості вивезених з країни товарів над вартістю товарів, що ввозяться. Наголошувалося на економічній безплідності монетарної системи та недоцільності політики утримування грошей у країні [1, с. 122].

Найбільш відомими представниками пізнього меркантилізму були англієць Томас Мен, італієць Антоніо Серра та французи Жан Батист Кольбер і Антуан Монкретьєн.

Відомою публікацією цього періоду є книга Томаса Мена «Багатство Англії у зовнішній торгівлі, або баланс нашої торгівлі як принцип нашого багатства» (1664 р.). Т. Мен вважав, що як окремий торговець пускає в обіг гроші, щоб вилучити їх з прибутком, так країна має збагачуватися шляхом торгівлі, забезпечуючи перевищення вивезення товарів над їх ввезенням. Він зазначав, що «зовнішня торгівля приносить нам користь трьох видів: по-перше, користь державі..., по-друге, прибуток самого купця, по-третє, доходи короля» [2]. Таке трактування прибутку не відображало повною мірою його сутності, воно пізніше було більш деталізованим у вченнях фізіократів.

Меркантилісти розглядали додану вартість як торговий прибуток. З їх позиції країни отримують прибуток від міжнародного обміну через посередництво експорту товарів, послуг, дорогоцінних металів, імпорту капіталу, в формі іноземних інвестицій всередині країни або прибутку на свої інвестиції за кордоном. Приріст і нагромадження капіталу вони розуміли не як результат виробничої діяльності, а як такий, що породжений обміном, особливо зовнішньою торгівлею.

Цілком підтримуємо міркування Я.П. Шафороста, котрий справедливо стверджує, що «головною проблемою меркантилістів було те, що в їх поглядах на сутність прибутку повністю ігнорувався прибуток у сфері мануфактурного виробництва. Вони розглядали прибуток як різницю між ціною продажу та купівлі товару» [3, с. 156].

Представник італійського меркантилізму А. Серра дотримувався думки, що єдиним засобом збільшення скарбів країни є позитивний торговельний баланс. Представник французького меркантилізму Жан Батист Кольбер

стверджував, що слід багато продавати сусідам та у них нічого не придбавати.

Російський економіст А.Л. Ордин-Нащокін вважав, що джерелом прибутку є не лише зовнішня торгівля, а й внутрішні торговельні відносини. Він, певною мірою подолавши односторонність меркантилістської теорії торговельного балансу, створив оригінальне вчення про багатство. І.Т. Посошков мав переконання, що існує залежність між ростом багатства країни та продуктивністю праці. Він писав: «Якщо в державі люди багаті, то і ця держава багата» [4, с. 77].

Відтак, погляди представників меркантилізму уособлюють поєднання різних підходів: позитивного торговельного балансу, політики пріоритету зовнішньої торгівлі та політики протекціонізму. Меркантилісти започаткували теорію міжнародної торгівлі, показали прямий зв'язок зовнішньої торгівлі із внутрішнім розвитком країни. Проте помилковим було твердження про те, що прибуток впливає з торговельних здібностей і його виключним джерелом є зовнішня торгівля.

Література

1. Історія економічних учень: [підручник] у 2-ох ч. – Ч. 1 / За ред. В.Д. Базилевича. – 2-ге вид., виправл. – К.: Знання, 2005. – 567 с.
2. Мен. Т. Богатство Англии во внешней торговле, или баланс внешней торговли как регулятор нашего богатства / Т. Мен // Меркантилизм. – Л.: Соцэкзитиз, 1935. – 375 с.
3. Шафорост Я.П. Сутність прибутку як економічної категорії: історичний аспект / Я. П. Шафорост // Наукові праці НДФІ. – № 1(54). – 2011. – С. 155-163.
4. Посошков И.Т. Книга о скудности и богатстве. – М.: Изд-во АН СССР, 1951. – 320 с.

УДК 338.49 (330.15); 332.1

Панасюк В.М.,

к.е.н., доцент, декан факультету обліку і аудиту,
Тернопільський національний технічний університет

ІНФОРМАЦІЙНА СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ СОЦІАЛЬНОЮ ІНФРАСТРУКТУРОЮ РЕГІОНУ

Вплив соціальної інфраструктури на регіональну політику є досить суттєвим, тому методологія дослідження цього впливу має велике значення. Багато принципів і методів відомі давно та активно використовуються в статистиці, при плануванні системи охорони здоров'я і освіти, культури та інших складових соціальної інфраструктури регіону. Але в нашому

динамічному світі, коли мінливість багатьох факторів збільшилася в десятки разів, і виникла необхідність враховувати вже не сотні показників, а тисячі, та ще з урахуванням їх взаємного впливу, що неможливо без використання засобів автоматизації. Автоматизованою інформаційною системою управління (АІС) називається система управління, орієнтована на широке і комплексне застосування технічних засобів і економіко-математичних методів для вирішення інформаційних завдань управління.

Сьогодні від рівня інформаційно-технологічного розвитку та його темпів залежать стан економіки, якість життя людей, національна безпека і роль держави у світовому співтоваристві. Для впровадження інформаційних систем управління соціальною інфраструктурою в першу чергу необхідно виконати наступні умови: провести аналіз і зробити прогноз тих процесів, які необхідно автоматизувати; виконати реінжиніринг існуючих технологій в сфері автоматизації соціальної інфраструктури; домогтися позитивного економічного ефекту прямого або непрямого.

Недотримання їх в кінцевому підсумку зведе нанівець всю роботу від автоматизації в соціальній інфраструктурі. В даний час багато процесів автоматизації відбуваються окремо під егідою окремо взятих центральних органів виконавчої влади, і відповідно вирішують завдання і проблеми окремої галузі багато в чому дублюючись, що не дозволяє отримати комплексного ефекту від цих витрат. Відсутність координації, односторонність, місництво інтересів, що вирішується програмами інформатизації центральних органів виконавчої влади, веде до низької економічної ефективності всіх цих зусиль в області інформатизації, а відсутність знань методологічних основ аналізу соціальної інфраструктури взагалі до неправильних рішень.

Основа інформаційної системи управління соціальною інфраструктурою регіону складається з наступних блоків даних. Перший блок даних – це опис об'єкта обліку, тобто людини і область його соціальних характеристик: місце проживання, місце народження, сімейний стан, кількість дітей, професію, стан здоров'я, наявність власності, величину доходів і т. д. На практиці це призводить до створення різного виду реєстрів і реєстрів. Всі ці реєстри описують людину і певну область соціальних характеристик. Якщо зібрати і обробити дані з усіх реєстрів ми отримаємо комплексний соціальний портрет людини, а сукупність цих даних на всіх жителів даного району або співробітників підприємства, дозволить отримати соціальний портрет підприємства і території (регіону), що дозволить розрахувати необхідні заходи, для вирішення соціальних потреб людей, наприклад, скільки треба побудувати лікарень, шкіл, створити робочих місць або скільки закупити путівок для відпочинку дітей співробітників і так далі.

Другий блок даних – контроль і облік роботи установ соціального профілю, тобто системи управління соціальним закладом. Кожна соціальна установа призначена для забезпечення певної кількості, якості і номенклатури послуг, на практиці багато в чому ці дані збираються в статистичних звітах окремих міністерств і відомств. Використання даного принципу дозволяє визначити ефективність роботи соціальної установи.

Третій блок даних – нормування і облік витрат на соціальні потреби людини. На жаль, ресурси завжди обмежені, а потреб завжди більше ніж ресурсів і тому в будь-якому суспільстві нормуються споживання соціальних ресурсів з урахуванням економічної можливості. На підставі нормативів йде розрахунок за кількістю місць в школах, лікарнях, розміром пенсій та допомог, розмір пільг і субсидій. Складність ситуації в тому, що необхідно постійне коректування нормативів виходячи з ситуації в регіоні і можливостей економіки.

Четвертий блок даних – юридично правильне застосування актів законодавчого характеру в соціальному забезпеченні. При зміні нормативів по виплаті пенсій або допомоги, введення нових видів пільг або скасування чинних необхідно об'єктивно визначити – хто має право на ту чи іншу соціальну пільгу і за рахунок яких ресурсів це забезпечити.

П'ятий блок даних – фінансово-економічний контроль. Облік грошових і матеріальних потоків у сфері соціального забезпечення. Кількість грошових коштів, джерела їх формування, напрямки фінансування, одержувачі та в кінцевому підсумку кількість наданих прямих і непрямих соціальних послуг вимагають постійного контролю і ця сфера найбільш вразлива для зловживань.

Всі ці блоки даних в даний час використовуються при розрахунках соціальних показників, але неточність, їх статичність без урахування динаміки змін, відсутність належного юридичного та фінансового контролю призводять до численних перекосів і зловживань в соціальній інфраструктурі.

Таким чином, виконання роботи по вдосконаленню управління соціальною інфраструктурою регіону необхідно вести спільно з адміністрацією і всіма соціальними службами. Одним з рішень цієї проблеми є створення інформаційно-консультаційного центру, як інструменту впорядкування і підвищення ефективності інформаційного забезпечення різних структур регіону, як чинника, що сприяє оперативній взаємодії різних структур з усіма сторонами життя регіону.

Він дозволить сформувати сприятливе середовище для розвитку стійкої діяльності громадських організацій, позитивного ставлення і підтримки їх діяльності з боку громадськості, держави і бізнесу, розвивати соціальні ініціативи, підвищити активність населення у вирішенні спільних проблем.

Парасій-Вергуненко І.М.,
д.е.н., професор кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та
економічного аналізу,
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет ім. Вадима Гетьмана»

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ КОМПОНЕНТІВ ВАРТОСТІ ОСВІТНІХ ПОСЛУГ

Розрахунок собівартості і формування вартості освітніх послуг завжди були ключовою проблемою менеджменту вищого навчального закладу. У зв'язку зі зростаючим значенням системи вищої освіти для національної економіки в умовах обмеженості ресурсів державного бюджету підхід до розрахунку собівартості освітніх послуг має бути суттєво удосконалений (змінений) в частині обґрунтування її складових.

Згідно чинної методики, затвердженої в 2013 р. [1] заклади освіти розраховують вартість підготовки за державним замовленням одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта, слухача за освітньо-кваліфікаційним рівнем, науковим ступенем, спеціальністю, напрямом підготовки, галуззю знань, професією та формою навчання на плановий рік в розрізі таких складових: оплати праці працівників, які забезпечують підготовку одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта, слухача; нарахувань на оплату праці; витрат на виплату академічної стипендії; витрат на соціальне забезпечення для надання державних пільг та гарантій окремим категоріям учнів, студентів; витрат на оплату комунальних послуг та енергоносіїв у межах встановлених норм споживання; витрат, безпосередньо пов'язаних з навчанням студентів; витрат, опосередковано пов'язаних з навчанням студентів; капітальних витрат; витрат на утримання гуртожитку з розрахунку на одного мешканця гуртожитку, який є студентом, аспірантом, докторантом, слухачем і навчається за державним замовленням; розміру соціальних гарантій, передбачених проектом Державного бюджету України на плановий рік; тарифів на комунальні послуги та енергоносії тощо.

Зупинимось детальніше на тих елементах витрат, які необґрунтовано завищують вартість освітньої послуги, і водночас за своїм функціональним спрямуванням не відносяться до освітнього процесу, а несуть соціальний характер. Зокрема, пропонуємо виключити зі складу витрат такі елементи: витрати на виплату академічної стипендії; витрати на соціальне забезпечення для надання державних пільг та гарантій окремим категоріям учнів, студентів;

витрати на утримання гуртожитку з розрахунку на одного мешканця гуртожитку, який є учнем, студентом, аспірантом, докторантом, слухачем і навчається за державним замовленням; соціальні гарантії; капітальні витрати.

Найбільш дискусійним питанням при обґрунтуванні компонентів вартості освітніх послуг є доцільність включення до їх складу витрат на виплату академічних стипендій та витрат на соціальне забезпечення для надання державних пільг та гарантій окремим категоріям учнів, студентів, тобто соціальна стипендія. Основним аргументом недоцільності включення витрат на виплату академічних стипендій є те, що вони за своєю сутністю не мають прямого відношення до освітнього процесу, а несуть лише мотиваційну та соціальну функцію. Доцільність виключення цих елементів витрат зі складу витрат, що формують собівартість освітньої послуги зумовлена ще й тим, що вони мають інші джерела фінансування.

Аналогічно прямого відношення до освітнього процесу не мають витрати на утримання гуртожитків, що також є аргументом виключення їх із собівартості освітніх послуг. Хоча згідно затверджених ліцензійних умов провадження освітньої діяльності, вищі навчальні заклади повинні забезпечити студентів гуртожитками на 70% [2], це не означає, що вартість утримання гуртожитків має покриватися за рахунок коштів державного бюджету. Вважаємо, що витрати на цей окремий соціальний об'єкт (утримання гуртожитку) мають покриватися платою за проживання його мешканців, а у разі бажання вищого навчального закладу соціально підтримати студентів, різниця між витратами на функціонування гуртожитку та доходами від оплати послуг проживання, може покриватись за рішенням трудового колективу ВНЗ за рахунок спеціального фонду за його достатності.

Отже, основними елементами витрат, що мають пряме відношення до реалізації освітнього процесу і, відповідно, формують вартість освітніх послуг, мають бути:

- прямі витрати на оплату праці науково-педагогічних працівників з нарахуваннями;
- непрямі витрати на оплату праці педагогічних працівників (обслуговуючого персоналу) з нарахуваннями;
- непрямі витрати на оплату праці адміністративно-управлінського персоналу з нарахуваннями;
- матеріальні витрати, безпосередньо пов'язані з навчанням студентів;
- матеріальні витрати, опосередковано пов'язані з навчанням студентів;
- витрати на оплату комунальних послуг та енергоносіїв у межах встановлених норм споживання.

Отже, науково обґрунтований підхід до формування компонентів вартості освітніх послуг дасть можливість навчальним закладам України оптимізувати витрати на навчальну діяльність, слугує об'єктивною основою для розподілу бюджетних коштів на фінансування освітнього процесу та має стати базою для формування стратегії розвитку вищих навчальних закладів в умовах посилення конкуренції на освітянському ринку.

Література

1. Методика розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта: затв. постановою Кабінету Міністрів України від 20.05.2013 № 346. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/346-2013-п>.

2. Про затвердження Ліцензійних умов провадження освітньої діяльності закладів освіти. – Постанова Кабінету міністрів України від 30 грудня 2015 р. № 1187. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1187-2015>.

УДК 657

Петрів І. В.,

аспірантка кафедри бухгалтерського обліку,
Львівський торговельно-економічний університет

КОРПОРАТИВНЕ УПРАВЛІННЯ ТА ЙОГО ВПЛИВ НА ВАРТІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА

Підвищенню рівня конкуренції у напрямку залучення інвестиційних коштів за для розширення діяльності власного підприємства сприяють збільшення кількості акціонерних товариств та розвиток фондового ринку України в цілому. Інвестори, ставлять перед власниками вимогу високого рівня корпоративного управління.

Корпоративне управління допомагає підвищити рівень якості управління ризиками, отримувати стабільні та стійкі доходи і у свою чергу, збільшувати вартість своїх підприємств через призму управління його операційною діяльністю.

Для будь якого підприємства розвиток його корпоративного управління сприймається як фактор збільшення його ефективності та розширення масштабів діяльності.

Євтушевський В.А. відзначає, що корпоративне управління – це управління корпоративними правами, оскільки участь чи володіння корпоративними активами сьогодні є масовим соціальним явищем у всьому

світі; при цьому управління корпоративними правами повинно включати процеси регулювання власником руху його корпоративних прав із метою отримання прибутку, управління корпоративним підприємством, відшкодування витрат через отримання частки майна при його ліквідації, можливих спекулятивних операцій з корпоративними правами [1, с. 10].

На фондовий ринок постійно впливають різноманітні фактори, які зумовлюють його активний розвиток, збільшення кількості акціонерних товариств, впровадження нових стандартів корпоративного управління та його якісне оцінювання.

Чітко відпрацьована система корпоративного управління є запорукою формування високої вартості підприємства. В основі вартісно-орієнтованого управління лежать такі ж принципи, що і в корпоративному управлінні, які через ряд методів вартісно-орієнтованого управління формують основу для якісної оцінки вартості підприємства.

Чернечинець С.П. відзначає, що рівень якості корпоративного управління на вартість підприємства та його оцінку впливає факторами прямої (через показники фінансових результатів) та непрямої дії (як одна із складових репутації підприємства, як один із факторів інвестиційної привабливості, чи як вартість бренду) [3, с. 17].

Методика розрахунку рівня якості корпоративного управління будь-кого підприємства повинна враховувати специфіку діяльності підприємства та розвитку його навколишнього середовища, де воно діє.

Якісне корпоративне управління допомагає підприємству вийти на якісно новий рівень розвитку, покращити фінансові показники (підвищити продуктивність праці та рентабельність, збільшуючи інвестиційний капітал), збільшити мобільність свого капіталу у результаті перспективних проєктів швидше, ніж це зроблять конкуренти, тощо.

Не зважаючи на велику кількість дослідників у даній сфері, досі жоден з них не зумів розробити єдиної універсальної моделі корпоративного управління, яка підходила б для усіх підприємств, оскільки, кожне підприємство є унікальним. Тому всі підприємства повинні самотужки розробляти структуру корпоративного управління з урахуванням змін у законодавстві та із дотриманням загальноприйнятих правил та вимог.

Для удосконалення та підвищення рівня корпоративного управління можна запропонувати здійснювати наступні дії: постійно підвищувати рівень компетенції працівників, впливаючи на це відповідною мотивацією; забезпечувати надійне інвестиційне середовище для підприємства; не обмежувати права акціонерів; формувати незалежні спостережні групи; постійно підтримувати інтерес інвесторів до підприємства; тощо.

Пріоритетною та стратегічною ціллю діяльності кожного підприємства є підвищення рівня цінності її активів для акціонерів та інвесторів. Що відображається у максимізації їх вартості. Тобто, для ефективного та якісного корпоративного управління стратегічною ціллю є збільшення вартості підприємства, а корпоративне управління є засобом для її досягнення.

Каналами впливу корпоративного управління на ринкову вартість підприємства Турило А.М. і Мар'юк Т.В. визначають імідж, інвестиційну привабливість та інновації. Для ефективної діяльності підприємства необхідно змінити та удосконалити деякі елементи корпоративного управління: удосконалити механізм управління ризиками і систему внутрішнього контролю; поліпшити соціальну відповідальність; удосконалити політику прозорості й розкриття достовірної інформації; налагодження співпраці підприємств з органами державної та місцевої влади; налагодження стосунків підприємства; надання пільг інвесторам, тощо [2].

Як видно, ефективне та якісне корпоративне управління має суттєвий вплив на дивідендну, інвестиційну та політику фінансування підприємства. Основним чинником, від якого залежатиме успіх підприємства, у наш час, є ефективне та якісне управління.

Вагомою проблемою зростання рівня корпоративного управління є несформованість єдиної методики оцінки ефективності та якості корпоративного управління.

Підвищуючи рівень корпоративного управління на вітчизняному ринку, ми зможемо підняти фондовий ринок на якісно новий рівень та забезпечити основне джерело для збільшення вартості підприємства, що має вагомий потенціал для розвитку країни в цілому.

Варто зауважити, що на рівень розвитку корпоративного управління в країні впливають наступні фактори: кон'юнктура ринку (особливості формування корпоративного сектору країни, приватизація); відсутність великої кількості іноземних інвесторів (через високі ризики отримання прибутків, корупцію та не довірою до країни); відсутність гарантійних прав для іноземних інвесторів; тощо.

Важливість корпоративного управління з кожним роком зростає все більше, завдяки можливості збільшення конкурентоспроможності підприємств та збільшенні отримання їх економічної вигоди. Все це можливе при наявності прозорості фінансової звітності, контролінгу, стратегічного планування, підвищення уваги до інтересів акціонерів тощо. Слід зазначити, що для якісного впливу корпоративного управління на вартість підприємства важливо також орієнтуватись на імідж підприємства та його інвестиційну привабливість.

Із вище проведеного дослідження, слід зробити наступні висновки: потребують вивчення проблеми ефективності корпоративного управління та його впливу на вартість підприємства, оскільки є стратегічною метою діяльності будь-якого підприємства. Досі не існує досконалої системи його оцінювання, виходячи із цього постійно потрібно адаптовувати ту, чи іншу методику відповідно до специфіки діяльності конкретного підприємства.

Ефективне та якісне корпоративне управління є основою для розвитку підприємства, розширення його масштабів, що призведе до покращення добробуту його акціонерів, інвесторів та і рівня розвитку фондового ринку країни у цілому. Ефективне та якісне корпоративне управління націлене на забезпечення отримання максимальних доходів для підприємства, збільшення його вартості та відіграє важливу роль у діяльності будь-якого суб'єкта господарювання. Важливим аспектом якісного та ефективного корпоративного управління є забезпечення доступу до зовнішнього фінансування.

Отже, лише при підвищенні рівня якості та ефективності корпоративного управління є можливість забезпечити стабільне підґрунття для максимізації вартості вітчизняних підприємств за умови забезпечення їх сталого зростання.

Література:

1. Євтушевський В.А. Основи корпоративного управління: [навч. посіб] / В.А. Євтушевський. – К.: Знання-Прес, 2002. – 317 с.
2. Турило А.М. Вплив корпоративного управління на зростання вартості підприємства / А.М. Турило, Т.В. Мар'юк [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://gisap.eu/ru/node/224>.
3. Черничинець С. П. Інституціональне проектування системи корпоративного управління в акціонерних товариствах / С. П. Черничинець // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики. – 2010. – № 3 (11). – С. 17–24.

УДК 657:338

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

ПОДАТКОВЕ НАВАНТАЖЕННЯ: МОЖЛИВОСТІ ОПТИМІЗАЦІЇ

Одним з найважливіших аспектів функціонування сучасної фіскальної системи є вплив податкового навантаження підприємства на його господарську активність. Тому тема оптимізації податкового навантаження підприємства

завжди актуальна як для суб'єктів господарювання, так і податкових фахівців.

Перш за все доцільно розглянути саме поняття «податкове навантаження», яке визначається як комплексна характеристика, що включає: кількість податків та інших обов'язкових платежів; структуру податків; механізм справляння податків; показник податкового навантаження на підприємство [2]. Багато державних органів, серед яких Міністерство фінансів України і Державна служба статистики розраховують показник податкового навантаження на макрорівні, що показує, наскільки велике податкове навантаження на економіку країни в цілому. Для цього розраховується відношення реально сплачених обов'язкових платежів на користь держави до валового внутрішнього продукту (ВВП) країни. Причому низьке податкове навантаження характерне для слаборозвинених країн, в той час як для економічно розвинених країн характерне більш високе податкове навантаження. Так, в Швеції значна частка доходів як громадян, так і підприємств надходить в бюджет, але в той же час в цій країні дуже розвинене соціальне забезпечення, внаслідок чого нехарактерно ухилення від сплати податків.

При плануванні бюджету держава зазвичай орієнтується на показник номінального податкового навантаження, який показує частку податків, зборів та митних платежів у ВВП в разі повного дотримання суб'єктом господарювання норм податкового та митного законодавства. Але реально до бюджету може надійти менше очікуваних коштів, на підставі яких розраховується фактичне податкове навантаження.

Але реально до бюджету може надійти менше очікуваних коштів, на підставі яких розраховується фактичне податкове навантаження. Ухилення від податків, ведення «тіньового» бізнесу пов'язані саме з високою номінальною податковим навантаженням, яку встановлює держава. На практиці держава опиняється перед вибором пріоритету в податковій політиці між довгостроковими і короткостроковими завданнями, а саме між економічним зростанням і доходами бюджету. Якщо держава віддає перевагу зростанню бізнесу, то воно може, знизивши податки, простимулювати ділову активність і за рахунок розширення бази оподаткування збільшити доходи бюджету в віддаленому майбутньому. Однак це завдасть шкоди поточних доходів бюджету, і держава може зіткнутися з проблемами в найближчій перспективі. У разі пріоритетності бюджетних доходів держава підвищує податки, забезпечує свою поточну діяльність фінансовими ресурсами, але підриває інвестиційні можливості бізнесу і тим самим негативно впливає на довгострокові виробничі стратегії. Таким чином, стає актуальним питання про оптимальний розмір податкового навантаження, що відповідає короткостроковим завданням бюджету і довгостроковим виробничим інтересам

бізнесу.

У практиці економічних досліджень існує поняття «граничне значення податкового навантаження», при перевищенні якого обсяг виробництва починає скорочуватися. Разом з тим є й інша критична величина податкового навантаження, при якій фіскальні надходження до бюджету максимальні і подальше збільшення податків не має сенсу [1].

У зв'язку з цим оптимізація оподаткування передбачає: мінімізацію податкових платежів (в довгостроковому і короткостроковому періодах при будь-якому обсязі діяльності) і недопущення штрафних санкцій з боку фіскальних органів. Ефективна податкова політика підприємства щодо мінімізації податкових платежів повинна передбачати: оптимізацію фінансово-господарської діяльності підприємства за рахунок мінімізації податкових платежів до бюджету; використання податкових пільг; оптимальний вибір елементів впливу на різні бази оподаткування.

Залежно від використовуваних інструментів податкове планування може базуватися:

- на використанні податкових пільг – повне або часткове звільнення суб'єктів підприємництва від сплати певних податків, пов'язане з певною діяльністю або виробництвом певної продукції;
- на використанні податкових лазівок – окремих питань підприємницької діяльності, не врегульованих податковим законодавством;
- на використанні спеціально розроблених схем оптимізації податкових платежів, які зазвичай і є основним інструментом податкового планування.

Основними завданнями з податкової оптимізації на підприємстві є:

- щотижневий моніторинг нормативноправовий бази, визначення бази податкових відрахувань і ставок оподаткування;
- складання прогнозів податкових зобов'язань (податковий календар) з метою оптимізувати потоки податкових платежів;
- контроль за своєчасністю і правильністю розрахунків, за складанням первинної документації, за веденням бухгалтерських реєстрів, за виконанням податкових зобов'язань.

Таким чином, податкове навантаження – це основний показник, застосований для оцінки впливу податкових платежів на фінансовий стан підприємства, а в масштабах країни він відображає вплив податкової системи на економічне зростання. Ось чому так важливо приділяти увагу оптимізації податкових платежів в рамках організації податкового планування на підприємстві.

Література

1. Голубник О.Р., Приймак З.В. Оптимізація податкового навантаження

для національної економіки України / О.Р. Голубник, З.В. Приймак // Економіка: реалії часу. – №6(28). – 2016. – С. 25-31

2. Савченко В.Ф., Лось А.Ф. Оцінка рівня податкового навантаження в Україні / В.Ф. Савченко, А.Ф. Лось // Економічний часопис ХХІ. – №9-10. – 2011. – С. 25-27.

УДК 378

Сафронська І.М.,

к.е.н., доцент кафедри менеджменту, статистики та економічного аналізу,
Луганський національний аграрний університет (м. Харків),

Ковальова Т.В.,

к.е.н., доцент кафедри управління та адміністрування,
Харківський національний автомобільно-дорожній університет

ВИКОРИСТАННЯ ВИДІВ ІНТЕРАКТИВНОГО НАВЧАННЯ У ПІДГОТОВЦІ ФАХІВЦІВ ЕКОНОМІЧНОГО ПРОФІЛЮ

Важливим завданням під час підготовки конкурентоспроможного фахівця економічного профілю (обліковця, менеджера, економіста) є розвиток комунікативно-професійного потенціалу студента. На сучасному етапі володіння комунікативними вміннями та навичками розглядається як необхідний атрибут та умова успішної діяльності фахівця, оскільки він повинен не лише досконало володіти професійними знаннями, а й вільно спілкуватися з представниками бізнес-середовища. Під час навчання в університеті майбутній фахівець отримує широкі можливості для розвитку своїх професійно-комунікативних умінь та навичок під час практичних і семінарських занять, проходження виробничої та навчальної практики, стажування в Україні та за її межами тощо. Таким засобом, що допомагає досягати результату вільного, невимушеного спілкування під час практичного освоєння теоретичних знань є інтерактивне навчання.

Організація інтерактивного навчання у вузі передбачає моделювання життєвих та виробничих ситуацій для використання теорії на практиці, при яких всі учасники вступають в діалог, беруть активну участь у пізнавальному процесі, виконуючи при цьому творчі, пошукові, проблемні завдання.

Застосування інтерактивного навчання студентів передбачає використання декілька його видів.

Одним з них є ділова гра, де викладач і студент, залишаючись на одному рівні, без змоги домінувати один над одним, активно втілюють у життя те, що

знають і вміють. Слід відзначити, що по-перше, ділова гра допомагає формуванню відчуття професіонала, розвиває у студентів творче професійне мислення, спільне прийняття рішень, формування практичних навичок, які не тільки відтворюють засвоєні знання, а ще й використовують їх у виробничо-орієнтованій діяльності.

По-друге, студенти, які приймають участь у ділових іграх, набувають ділових навичок, таких, як швидке мислення, приймання самостійного рішення, адаптація у групі, розуміння інтересів інших учасників гри, праця у колективі.

Окрім цього, по-третє, застосування ділових ігор під час навчання дає змогу наблизити навчальний процес до практичної діяльності, визначити актуальну ситуацію, що характерна сьогодні, приймати рішення в умовах конфліктних ситуацій, відстоювати свої пропозиції, розвивати в учасників гри колективізм та відчуття команди, отримати результати за досить обмежений час, створення комфортних умов навчання, які б викликали у кожного слухача відчуття своєї успішності, інтелектуальної спроможності, захищеності, неповторності, значущості.

Застосування методу «мозкової атаки» на семінарських заняттях передбачає розв'язання невідкладних завдань за короткий час і полягає в творчій суперечці студентів, які висловлюючи якомога більше ідей за невеликий проміжок часу, повинні обговорити їх та класифікувати.

Застосування на практичних заняттях «мозкового штурму» вбачає групове обговорення будь-якої проблеми з метою генерації альтернативних нетрадиційних варіантів рішень, формування нових, оригінальних ідей. При цьому, одна група висуває ідеї, а інша їх аналізує.

Залучення дискусії при проведенні занять, покликано мобілізувати практичні й теоретичні знання, погляди слухачів на спірну проблему, що розглядається. Лектор, під час проведення лекції акцентує свою увагу на питанні, про яке слухачі усвідомлено дотримуються істотно різних точок зору. Наприклад, чи потрібно продовжувати мораторій на продаж земель сільськогосподарського призначення? Чи потрібно підвищувати рівень мінімальної зарплати або пенсії?

У самостійній і практичній роботі доцільно використовувати ситуаційний аналіз, який передбачає самостійний аналіз ситуації, діагностування проблеми і визначаючи шляхи вирішення її за рахунок ідей запозичених та особистих.

Наприклад, при підготовці звіту з виробничої практики, студенти при наведенні будь-яких прикладів з управлінської практики керівництва господарством, використовують спосіб ситуації-ілюстрації. Ситуацію-оцінку можна використати, описуючи організаційно-економічну характеристику господарства, на якому студенти проходять виробничу практику. Аналіз

конкретних ситуацій передбачає розрахунок конкретних даних з ефективності роботи підприємства та порівняння їх з нормативами чи попередніми роками для висвітлення рівня господарювання.

При роботі наукового гуртка доцільно застосовувати метод «круглого столу» – де студенти заздалегідь готуються до питання, що обговорюється. На «круглому столі» студенти намагаються обґрунтовано ставити питання по темі обговорення, аргументувати підходи до їхнього вирішення, а також повідомити приклади досвіду. За допомогою «круглого столу», члени наукового гуртка більш ґрунтовно освоюють зміст тему та її ключові проблеми.

Застосування і поєднання різних видів інтерактивного навчання надає можливості залучення значної кількості учасників та спільної діяльності викладача та студентів; навчання через взаємодію та контактне спілкування «на рівних»; краще розуміння психологічних, соціальних, виробничих проблем; виявлення та розвиток потенційних можливостей студентів, їх інтелектуальних здібностей та професійно-ділових якостей; знаходження конструктивних, рішень у різних ситуаціях та їх обґрунтування; розвиток умінь усвідомлювати проблему, ставити мету і вирішувати задачі, аналізувати, моделювати, розвивати мислення.

УДК. 657.10

Сисоєва І.М.,

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

Балазюк О.Ю.,

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

Вінницький навчально-науковий інститут економіки

Тернопільського національного економічного університету

ДЕРЖАВНИЙ СЕКТОР ЕКОНОМІКИ: ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ КАТЕГОРІЇ

В наукових дослідженнях для структуризації економіки за галузевими, організаційними, економічними та фінансовими ознаками використовують поняття «сектор економіки» [2].

В енциклопедичній літературі зазначено, що сектор економіки – сукупність господарських одиниць, що характеризуються однорідністю економічної діяльності або організаційною і фінансовою єдністю.

За формами власності розрізняють: державний сектор, що включає підприємства, організації, установи, що знаходяться в державній власності і під контролем державних органів; приватний – не підпорядкований державі.

За конкретними видами економічної діяльності розрізняють реальний сектор економіки, невиробничий та фінансовий. Виділяють також тіньовий сектор економіки, що характеризується здійсненням протиправних господарських операцій і операцій, що не враховуються статистикою.

При проведенні аналізу сутності, структури, динаміки, ролі в економіці державного сектору спостерігається відсутність єдиної термінології та розбіжності у визначенні базових понять. Перш за все, це відноситься до трактування понять державна власність і державний сектор. До визначення даних понять існує кілька підходів, як у вітчизняній, так і у зарубіжній літературі.

В економічній енциклопедії зазначено, що державний сектор економіки – сукупність організацій, підприємств – суб'єктів підприємницької діяльності, економічної інфраструктури, державної форми власності, що є у підпорядкуванні держави й створює додаткову вартість, яка є державною власністю.

Державний сектор економіки базується на державній власності, яка переважає в сферах економіки, що мають велике народногосподарське або соціальне значення, в капіталомістких, збиткових або малоприбуткових галузях, не вигідних для приватного бізнесу. Практично державна власність представлена в таких сферах і галузях економіки:

- виробнича інфраструктура (енергетика, залізні й автомобільні дороги, засоби зв'язку, порти, водопостачання тощо). Ці галузі належать до числа найбільш капіталомістких, часто вимагають дотацій. Тому в більшості країн об'єкти інфраструктури знаходяться у державній власності;

- соціальна (невиробнича) інфраструктура – освіта, охорона здоров'я, охорона навколишнього середовища;

- наукоємні галузі, що вимагають значних початкових витрат і не забезпечують швидку і гарантовану віддачу – атомна, аерокосмічна промисловість тощо.

Державний сектор в Україні характеризується такими рисами як:

- недосконалістю структури та організаційно-правових форм господарювання (зокрема, переобтяженість державними комерційними підприємствами. Недостатній рівень корпоративних інтегрованих структур, що є важливою передумовою дієвого управління);

- розпорошеністю і неузгодженістю функцій управління між окремими органами;

- низькими показниками ефективності функціонування суб'єктів господарювання та доходності активів;
- недостатньо високою якістю управління як щодо уповноважених органів управління, так і менеджменту суб'єктів господарювання;
- відсутністю належної прозорості при прийнятті стратегічних рішень, наявністю проявів корупції та рейдерства.

Відповідно до міжнародної практики економіка країни в цілому поділяється на п'ять секторів:

- сектор нефінансових корпорацій, що складається з власне не фінансових корпорацій, квазікорпорацій і некомерційних організацій, які є ринковими виробниками товарів і не фінансових послуг;
- сектор фінансових корпорацій, що включає фінансові корпорації та квазікорпорації, фінансові і контрольовані фінансовими корпораціями, основною функцією яких є надання послуг або допоміжна діяльність у сфері фінансового посередництва;
- сектор державного управління, охоплює інституційні одиниці, що виконують функції органів державного управління як основного виду діяльності;
- сектор домашніх господарств, включає сукупність домашніх господарств і сімейні підприємства (підсобні господарства, сімейні ферми);
- сектор некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства (об'єднує неринкові некомерційні організації, фінансові і контрольовані домашніми господарствами).

Отже, головною відмінністю державного сектору за міжнародною практикою від вітчизняною є можливість проводити комерційні операції, а отже й отримувати прибуток від цих операцій.

Державний сектор економіки представляє державу як самостійного господарюючого суб'єкта, частка якого значно відрізняється в окремих країнах: традиційно мінімальна для США й значна для країн Західної Європи.

Поняттям «суб'єкт» (лат. *subjectum*) позначають носія цілеспрямованої предметної діяльності.

Згідно ст. 55 Господарського кодексу України (ГКУ) суб'єктам господарювання притаманні ознаки:

- 1) здійснюють господарську (підприємницьку) діяльність;
- 2) наділені господарською компетенцією (сукупністю господарських прав та обов'язків);
- 3) мають відокремлене майно;

4) несуть відповідальність у межах належного їм майна, крім випадків, передбачених законодавством [1].

Основною метою створення та функціонування державних комерційних підприємств є досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку, тоді як некомерційне господарювання спрямоване на досягнення економічних, соціальних та інших результатів без мети одержання прибутку.

Література

1. Господарський кодекс України: Закон від 16.01.2003 № 436-IV/ Верховна рада України // База даних «Законодавство України». URL:<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15/>(дата звернення: 01.01.2017).

2. Сисоєва І.М., Пославська Л.І., Балазюк О.Ю. Облік в державному секторі економіки: навч. посіб. Тернопіль: Крок, 2017. 418 с.

УДК 339.186.001.3

Стецюк Н. Є.,

к.е.н, викладач кафедри обліку в державному секторі економіки та сфери послуг,

Тернопільський національний економічний університет

ТЕНДЕРНІ ЗАКУПІВЛІ: ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ

Прийняття в Україні нового законодавства щодо тендерних закупівель сприятиме виходу вітчизняних підприємств на світові ринки. Впровадження системи електронних закупівель ProZorro почалося влітку 2014 року із створенням пілотного проекту на допорогових закупівлях.

Тлумачення терміну «тендер» має багато значень [2, 3]: 1. Письмова позиція це заявка оферта. 2. Заява про підписку на цінні папери, торги, про намір укласти контракт або доставити товари. 3. Сповіщення про намір поставити товар по терміновому контракту. 4. Запрошення постачальникам запропонувати товар або устаткування, що відповідає встановленим вимогам.

В загальному розумінні, тендер – це конкурс, де змагаються кілька компаній на право постачати певний товар, проводити роботи чи надавати послуги. Сучасний тендер являє собою спосіб державного розміщення замовлення на поставку товарів або виконання будь-яких робіт. Проведенням такого заходу займається тендерний комітет, орган, який створюється замовником. Тендерний комітет у своїй роботі повинен керуватися положеннями Закону України про держзакупівлі і нормативними актами. Саме

тендерний комітет з числа учасників торгів, які в установлений термін подали свої заявки – тендерні пропозиції, обирає виконавця замовлення.

Дослідник Н.Б. Ткаченко зазначає, що державна закупівля в Україні побудована на засадах децентралізованої моделі, відповідно до якої замовники як розпорядники бюджетних коштів самостійно здійснюють державну закупівлю та укладають договір з учасником, крім закупівлі на засадах міжвідомчої координації, яка здійснюється за централізованою моделлю [1, с. 9].

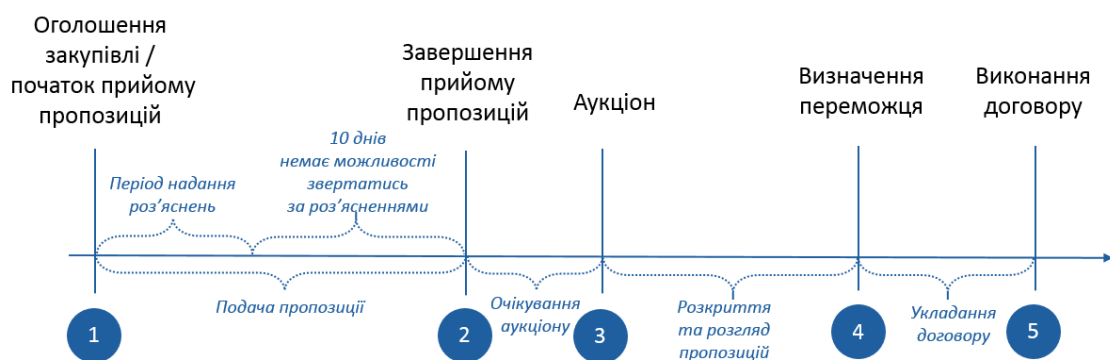
Замовники, відповідно до Закону, проводять надпорогові закупівлі з використанням однієї з трьох тендерних процедур:

Відкриті торги – найпоширеніша процедура закупівель, яка проводиться з використанням електронної системи ProZorro.

Переговорна процедура – використовується як виключення, за наявності відповідних підстав, які наведено в Законі. Замовник обирає постачальника в результаті переговорів та протягом одного дня після проведення переговорів публікує повідомлення про намір укласти з ним договір через електронну систему. Окремим Законом регулюється переговорна процедура для потреб оборони.

Конкурентний діалог – використовується як виключення, за наявності відповідних підстав, які наведено в Законі.

Загально процедуру відкритих торгів («українських») можна поділити на 5 етапів, виділимо їх на схемі 1.:



Мал. 1 Загальна процедура відкритих торгів

Під час створення та публікації оголошення про закупівлю Ви вносите в нього лише основні дані про свою закупівлю, інформацію про предмет закупівлі, строки періоду подачі пропозиції тощо. Крім того, Вам також необхідно прикріпити тендерну документацію, де більш детально мають бути прописані вимоги до пропозицій Учасників.

Тендерна документація – це по суті інструкція, на підставі якої Учасники будуть готувати свої пропозиції. В ній Ви прописуєте кваліфікаційні критерії до учасників, технічні, якісні та кількісні характеристики предмета закупівлі, прикріплюєте проект договору, зазначаєте критерії та методику оцінки тендерних пропозицій, інформацію про мову, валюту тощо.

Учасники можуть подавати свої тендерні пропозиції на участь в Вашій процедурі закупівлі з моменту публікації оголошення і до строку завершення прийому пропозиції.

Слід зазначити, що раніше тендерні питання були переважно закритими для громадськості, їх вирішували кулуарно. Сьогодні громадськість має можливість стежити за процесом закупівель у реальному часі. Система ProZorro продемонструвала свою ефективність та суттєву економію коштів бюджетних установ при здійсненні господарської діяльності вже у кінці 2017 році.

До речі, до системи ProZorro приєдналися понад 300 державних замовників із вітчизняних міністерств, Національного банку, ДП «НАЕК «Енергоатом», ДП «Укроборонпром», великих портів. Поступово кількість постачальників, які взяли участь у торгах, наближається до цифри 1500. Зважаючи на це, в Адміністрації Президента резюмують, що бізнес починає вірити у ефективність системи. Там оприлюднено такі дані: у системі зареєстровано майже 4500 закупівель на суму 1,2 мільярда гривень; очікувана економія 1860 закупівель становить майже 73 мільйони гривень.

Література

1. Ткаченко Н.Б. Управління державними закупівлями: монографія / Н.Б. Ткаченко. – К.: Книга, 2007. – 296 с.
2. Глосарий: Стаття : Ua – Tenderes. Com – тендери, закупки, торги [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ua-tenders.com/rubrics/materials/1216557.
3. Письменная Ю. Тендер: руководство к действию [Електронний ресурс] // Персонал. – 2007. – №3. – Режим доступу : http://www.derevodom.com/shov_1321.html.

Тарасова Т. О.,

д. е. н., доцент, професор кафедри фінансів, аналізу та страхування,

Янчев А. В.,

д. е. н., доцент, професор кафедри бухгалтерського обліку,

аудиту та оподаткування,

Харківський державний університет харчування та торгівлі

УПРАВЛІННЯ ІННОВАЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ В СИСТЕМІ ВИЩОЇ ОСВІТИ УКРАЇНИ

За останніх років Україна намагається створити сприятливе бізнес-середовище для залучення інвестицій та налагодити зростання економіки держави на інноваційний лад. І в цьому процесі повинні бути задіяні усі інституції: з боку пізнавальної (теоретичної) сфери – система вищої освіти; інноваційні інтелектуальні технології; венчурне інвестування. Однією з сучасних тенденцією сталого розвитку економіки можна назвати найкращі практики формування інноваційного клімату університетами-новаторами. Вважаємо, що саме інноваційні бізнес-ідеї, які генеруються обдарованою молоддю, здатні швидко змінити вектор руху національної економіки і суспільства в цілому. Відстежуючи й аналізуючи інновації, можливо спрогнозувати, які галузі стануть найбільш прибутковими і затребуваними в майбутньому.

Трансформація підприємницької ідеї в інноваційний проект можлива за умов перенесення інновацій у ринкове середовище, що дає можливість бізнесу та державі відійти від інерційної траєкторії руху та розбудувати власну модель суцільної модернізації економіки. Такий підхід пов'язаний із запровадженням найпрогресивнішої форми інвестування – венчурної. За даними Європейської асоціації прямого та венчурного інвестування EVCA (European Private Equity & Venture Capital Association) сфера пріоритетів глобального інвестування зосереджується на суспільних технологіях, які забезпечують світовий сталий розвиток. Так, за результатами опитування, 55% європейських респондентів-інвесторів вважають найбільш перспективними інноваційні проекти у галузі енергетики та екології, в той час як 44% американських інвесторів виокремлюють сферу фінансів і страхування. Майже дві третини інвесторів із Китаю вважають найбільш привабливою сектор біотехнологій та охорони здоров'я [1].

Венчурні фонди формують джерела венчурного капіталу за рахунок приватних інвесторів, пенсійних фондів, комерційних та інвестиційних банків,

страхових компаній, нефінансових промислово-торговельних корпорацій, коштів державних програм підтримки бізнесу тощо. Такі інвестори мають «надійний апетит» безпосереднього інвестування у венчурні підприємства, але позбавлені експертних знань і згодні розділити ризиковість інвестиції із організованим венчурним капіталістом. З іншого боку, спрацьовує «феномен снобу», запропонований одним із видатних засновників інституціоналізму минулого століття Торстейном Вебленом, коли венчурні капіталісти обирають венчурних реципієнтів за об'єкти інвестування, які не наважуються фінансувати інші учасники ринку, але які є для них способом своєрідного виділення, позиціонування власного інноваційного феномену. Завдяки цьому ми маємо на слуху світові інноваційні компанії Apple, Google, Tesla Motors, Microsoft, Samsung, Mastercard [2]. Таким чином, функціонування формального інституту венчурного капіталу передбачає наявність прямих економічних відносин між суб'єктами його формування – венчурними інвесторами, фінансовими посередниками управління капіталом – венчурними капіталістами у формі венчурних фондів, бізнес-ангелів, та об'єктів інвестування – реципієнтами (венчурні підприємства). Економічний ефект від такої взаємодії вимірюється зростанням ділової активності та суцільною модернізацією виробництва.

У світі існують надійні оцінки обсягів формального ринку венчурного інвестування. Так за даними KPMG (Klynveld Peat Marwick Goerdeler), яка є професійною аудиторською компанією та входить до складу Big Four, інвестиції в глобальний венчурний капітал (VC) у 2017 році залишаються суттєвими, незважаючи на значне зниження активності. Всесвітній рівень венчурного капіталу скоротився на 24% у порівнянні з аналогічним періодом минулого року. У 2016 році було укладено лише 13652 угоди, у порівнянні з абсолютним показником 2015 року – 17992 угоди. Незважаючи на світове уповільнення інвестиційної діяльності, загальний обсяг венчурного капіталу залишався значним, із загальною вартістю \$ 127,4 млрд. протягом року. Хоча ця сума є нижчою від піку у \$ 140,6 млрд., інвестованої у 2015 році, вона майже вдвічі перевищує загальний обсяг інвестицій у ВК у 2013 році [3]. На думку експертів, перерозподіл часток інвестицій в VC, залучених компаніями в 2016 році, є свідченням поступового виникнення програмного забезпечення в різних галузях, які прагнуть мінімізувати шкідливий вплив на довкілля та перейти на відновлювальні джерела енергопостачання. Також слід зазначити, що, навіть якщо загальний інвестиційний клієнт інвестував протягом останніх декількох років, фармацевтичні та біотехнологічні компанії все ще залучали велику кількість VC, що пояснюється високим попитом на інноваційні методи оздоровлення.

Галузева структура венчурних інвестицій інститутів спільного фінансування (ICI) в Україні, за даними Європейської асоціації інвестиційного бізнесу, навпаки, демонструє зовсім іншу динаміку перерозподілу венчурного капіталу [4]. І якщо порівняти структуру венчурного інвестування у Європі з структурною венчурною мапою України, то спостерігається показова орієнтація на фінансове забезпечення інноваційних підприємств у сфері фінансові послуг, комунікацій, виробництва споживчих товарів та будівництво. Це свідчить про те, що венчурні фонди в Україні створюються під активи одного клієнта (фінансово-промислової групи) для реалізації короткострокових проектів із середнім або низьким ступенем ризику, які дозволяють отримувати високі прибутки, на противагу довгостроковим і високоризиковим інноваційно-технологічним проектам.

Вирівняти існуючу ситуацію на інституціональному рівні можливо завдяки створенню сприятливих умов для генерації бізнес-ідей та перетворення їх на інновації, які можуть бути затребувані інвестиційною спільнотою. Надійним сегментом для такої дифузії інновацій є наука та освіта, які є об'єктами методологічної діяльності, яка спрямована на розбудову інституціональних формальних правил суспільства, й у сфері венчурного інвестування зокрема. За таких обставин університетська наука в Україні здатна примножити інноваційні здобутки, важливі для економіки, оборони, агропромисловості, охорони здоров'я та інших сфер життя країни. У цьому контексті під егідою Міністерства освіти і науки України було представлено каталог «Інноваційні розробки університетів та наукових установ МОН». В контексті цієї назви термін «інноваційна розробка» означає результат виконаної науково-дослідної роботи або самостійних ініціативних досліджень у вигляді новоствореної та (або) вдосконаленої конкурентоспроможної технології, продукції або послуги, що істотно покращує структуру та якість виробництва та (або) соціальної сфери, і яка захищена як об'єкт права інтелектуальної власності або реалізована через ліцензійний договір як ноу-хау [5, с. 11]. Збірник був виданий й містить інформацію про 240 інноваційних науково-технічних розробок 30 університетів. Усі ці розробки відповідають перспективним напрямам української економіки. Вони були відібрані експертною групою з понад 400 пропозицій.

В національному університетському середовищі сформовано урбаністичну інфраструктуру підтримки інноваторів, яка включає бізнес-інкубатори, технопарки, фонди підтримки підприємництва, інформаційно-консультативні установи, бізнес-акселератори та школи стартапів. Вона підтримує життєзабезпечення стартап-проектів на початкових етапах їх існування, включаючи надання робочого місця, початкових інвестицій, технічної

експертизи, послуг з коучингу, менторства і можливість долучитися до екосистеми – згуртованого співтовариства, об'єднаного спільними інтересами. Це дозволяє формувати сприятливе середовище для створення стартапів, які об'єднують різні галузі, закласти фундамент успіху перших компаній, до яких зможуть приєднуватися нові учасники.

Як свідчить дослідження організації інноваційної діяльності в окремих університетах, стартапи регулярно залучають інвестиції від локальних і світових інвесторів. Згідно даних, представлених Українською асоціацією венчурного капіталу та прямих інвестицій (UAIB) в Україні налічується близько 3000 стартапів, в які згодні інвестувати 34 венчурних фонди [6].

Підводячи підсумок, можна відмітити, якщо стартап за форматом найбільш поширений серед ініціативної і заповзятливої молоді, то цілком логічне формувати і розвивати сучасну інфраструктуру управління інноваційною діяльністю у вищих навчальних закладах, яка повинна акумулювати найкращі інноваційні здобутки та сприяти комерціалізації у сфері венчурного інвестування.

Література

1. Веб-сторінка Європейської асоціації венчурного капіталу. Режим доступу: <http://www.evca.eu>
2. The Boston Consulting Group (BCG): TOP-50 innovative companies in the world. Available at: <https://www.bcg.com>
3. Venture Pulse, Q4'16, Global Analysis of Venture Funding, January 12, 2017. Available at: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/01/venture-pulse-q4-2016-report.pdf>
4. Central and Eastern European Private Equity Statistics. (August 2016). Available at: <http://www.investeurope.eu/media/504370/invest-europe-cee-statistics-2015.pdf>
5. Стріха, М., Ільченко М. (2017). Інноваційні розробки університетів і наукових установ МОН України. Київ: Інститут обдарованої дитини НАПН України. – 2017. – 278 с.
6. Аналітичний огляд ринку інститутів спільного інвестування в Україні (2017). Режим доступу: <http://www.uaib.com.ua>

ФІНАНСОВА БЕЗПЕКА ПІДПРИЄМНИЦТВА НАБИРАЄ АКТУАЛЬНОСТІ В СУЧАСНОМУ СВІТІ

В реаліях сучасної глобалізації та надзвичайно швидкого технічного прогресу залишається актуальним питання захисту фінансової інформації приватних підприємців. Саме вони є рушійною силою для відтворення та підняття рівня економіки нашої держави. Приватні підприємці в більшості націлені на отримання прибутку, а при наявності конкуренції на ринку вони стикаються з необхідністю впровадження нових розробок, нових підходів в технологію виробництва, менеджмент, маркетингову діяльність.

Мінливість потреб ринку, зміни в економіці країни та світу, новинки в ІТ та комунікаціях, бажання споживачів затратити менше коштів та часу на пошуки необхідного товару чи послуг, але отримувати професійну консультацію та високу якість сервісу, необхідність продавцям знайти особливість та винятковість їх товарів чи послуг – все це спонукає підприємців до пошуку нових шляхів задоволення потреб споживачів / клієнтів, залучення сучасних зручних додатків для комунікацій як з клієнтами, так і між колективом, створення виняткової продукції, товарів, послуг і т.д. Але найважливішим є не просто реалізація цього, а адаптація до вимог часу та конкретно для даного підприємства.

Саме ці унікальні здобутки підприємства є ціннішими в сучасному світі. Але найціннішим є час. Щоб бути першим на ринку, підприємець повинен не просто володіти інформацією про конкурентів. Ця інформація повинна бути завжди актуальною, правдивою. Це спонукає деяких підприємців до інсайдерства та незаконного заволодіння інформацією.

Тому окрім розвитку та пошуку нових надбань, підприємці повинні вміти зберегти те, чим вже володіють. І питання про інформаційну та фінансову безпеку підприємств залишається важливим і на сьогодні. Підприємство без цієї інформації втрачає особисту цінність та конкурентоспроможність.

Питання економічної та фінансової безпеки вже були розкриті такими науковцями, як Анісімова О. М., Лаврентьева Л.В., Мойсеєнко І. П., Михаліцька Н. Я., Захаров О. І. та ін. Проте вони й досі залишаються не просто актуальним, а й необхідним для підприємців в сучасних жорстких умовах їх функціонування та розвитку.

На нашу думку, шляхи забезпечення інформаційної, економічної та фінансової безпеки підприємства повинні регулярно переглядатись та періодично вдосконалюватись. Це дасть змогу не тільки вберегти підприємство від значних втрат та витрат на його відновлення, а й підтримувати свою конкурентоспроможність і зберігати лідерські позиції на ринку.

Література

1. Анісімова О. М., Лаврентьєва Л.В. Сучасні тенденції економічної безпеки підприємства в Україні / О. М. Анісімова, Л.В. Лаврентьєва // Збірник наукових праць Державного вищого навчального закладу «Приазовського державного технічного університету» – Маріуполь: ПДТУ – 2015. – Випуск 1 (11). – С. 153-158.

2. Михаліцька Н. Я. Теоретичні засади фінансової безпеки підприємства / Н. Я. Михаліцька // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ – Львів – 2013. – С. 268-275.

3. Захаров О. І. Управління знаннями у системі економічної безпеки суб'єктів господарської діяльності / О. І. Захаров // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ – Львів – 2012. – С. 39-47.

УДК 657

Чижевська Л.В.,

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

КРИТЕРІЇ РИЗИКОВОСТІ ПЛАТНИКІВ ПДВ

22 березня 2018 року набрала чинності постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2018 року № 117 «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. Пунктом 10 цієї постанови ДФС України надано повноваження на визначення критеріїв ризиковості платника податку, критеріїв ризиковості здійснення операцій, переліку показників, за якими визначається позитивна податкова історія платника податку.

За оцінками різних експертів, у випадку погодження і затвердження наявних проектів ДФС України, становище платників податків ускладнюватиметься внаслідок встановлення нечітких та непрозорих критеріїв ризиковості платника. Громадськими радами при ДФС України в різних областях вносились пропозиції щодо врегулювання даного питання, виходячи з

того, що реалізація завдань ефективного адміністрування податку на додану вартість повинна ґрунтуватися на принципах мінімального втручання в поточну господарську діяльність платників податків, а намагання контролюючих органів удосконалити систему контролю за нарахуванням та сплатою податків не повинна супроводжуватись створенням неприйнятних умов для ведення бізнесу та штучного створення важелів тиску на бізнес органами ДФС України.

Так, до критеріїв ризикованості платника податку віднесено: реєстрація на недійсні (втрачені, загублені) та підроблені документи; реєстрація з подальшою передачею (оформленням) у володіння чи управління підставним (неіснуючим), померлим, безвісти зниклим особам, наявний обвинувачуваний вирок суду у відношенні посадової особи платника податку за статтею 205 Кримінального кодексу, реєстрація за адресою, що знаходиться на непідконтрольній території України та інші. До критеріїв ризиковості здійснення операцій віднесено: відсутність (анулювання, призупинення) ліцензій стосовно виробництва, експорту, імпорту і оптової торгівлі товарами, які зазначені у податковій накладній; розрахунок коригування, складений постачальником товарів до податкової накладної, яка складена на отримувача-платника податку на додану вартість, якщо передбачається зміна номенклатури товару за умови відсутності такого товару в Реєстрі та інші.

Проте деякі критерії потребують уточнення у формулюванні або ж їх відміни. Зокрема, пунктами 1.1-1.5 проекту Критеріїв ризиковості платника податку передбачено, що платник податків відповідає критеріям ризиковості на підставі інформації, наявної в органах державної фіскальної служби України. Проте при цьому не зафіксовано способи отримання такої інформації і, відповідно, її достовірність. Тому у цих пунктах пропонується зазначити, що така інформація повинна надходити та бути підтверджена у визначеному законом порядку.

Пунктом 1.6 Критеріїв ризиковості платника податку, комісіям Головних управлінь ДФС у областях, м. Києві та Офісі великих платників ДФС, надано повноваження розглядати питання щодо встановлення ризиковості платника податків на підставі додаткових критеріїв, зокрема «платник податку, посадова особа та/або засновник якого був посадовою особою та/або засновником суб'єкта господарювання, якого ліквідовано за процедурою банкрутства протягом останніх трьох років». Під вказаний критерій у викладеній редакції підпадають всі без винятку особи, які будь-коли були посадовими особами або засновниками платника, не залежно від того, коли це було і чи вплинуло це на банкрутство такого платника.

Також некоректним і недеталізованим є критерій «наявна податкова інформація, що свідчить про наявність ознак здійснення ризикових операцій

платником». При цьому питання її достовірності, законності, обґрунтованості не висвітлюється.

Врахування цих пропозицій сприятиме досягненню задекларованої фіскальними органами мети даного документу.

УДК 330

Чижишин О.І.,

к.е. н., доцент кафедри фундаментальних та спеціальних дисциплін,
Чортківський навчально-науковий інститут підприємництва і бізнесу
Тернопільського національного економічного університету

ІННОВАЦІЙНІ ЧИННИКИ СТРУКТУРНОЇ ПЕРЕБУДОВИ ТА ЗРОСТАННЯ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

Прагнення України стати повноцінним членом міжнародної торгової системи вимагає відповідності світовим вимогам і стандартам. Зрозуміло, що необхідність інноваційного шляху розвитку в Україні не підлягає сумніву.

Очевидним і зрозумілим є те, що вирішення проблем активізації інноваційної діяльності підприємств – головна запорука здійснення успішних ринкових реформ. Крім того, досвід розвинутих країн свідчить, що вихід з економічної кризи неможливий без активізації інноваційної діяльності. Стан економіки держави, а отже, її майбутнє визначають високотехнологічні підприємства, які створюють нові продукти й послуги. Наявний інтелектуальний та науково-технічний потенціал дає підстави на це розраховувати.

Вплив інноваційного чинника на виробництво сьогодні є радикальним і комплексним. Надзвичайно велика вигода провідних фірм від інноваційної діяльності обумовлена тим, що вони під гаслом експорту новітніх технологій насправді передають тільки не дуже ефективні та застарілі технології. Справді, інновації, а значить і наука, що їх продукує, сьогодні набагато менш доступні, ніж найцінніші природні ресурси. Причиною є те, що ними володіють лише високорозвинуті країни, що дає змогу їм, по суті, утримувати монопольне становище і, таким чином, привласнювати надприбуток. Варто наголосити, що саме володіння інноваціями, котрі є стимуляторами розвитку підприємства, забезпечує перемогу у конкурентній боротьбі [1, ст. 103].

Відповідно до Закону України «Про інноваційну діяльність», інновації – це новостворені і (або) вдосконалені конкурентоздатні технології, продукція

або послуги, а також організаційно-технічні рішення виробничого, адміністративного, комерційного або іншого характеру, що істотно поліпшують структуру та якість виробництва і (або) соціальної сфери, забезпечують економію витрат чи створюють умови для такої економії [2].

Незважаючи на створений у минулому потужний науково-технічний потенціал, розповсюдження новин в Україні в умовах адміністративної системи господарювання гальмувалося відсутністю ефективною мотивації, яку створює лише ринкова конкуренція. За кордоном фірми купують науково-технічні розробки (НТР) в комплексі з відповідними технологіями, устаткуванням, «ноу-хау», матеріалами та інжиніринговими послугами. Вітчизняні науково-дослідні установи (НДУ) поки що не мають достатньої матеріально-технічної бази і досвіду комерційної взаємодії з виробництвом для обслуговування всього інноваційного циклу від ідеї до її комерційного втілення. Тому підприємства змушені купувати на внутрішньому ринку науково-технічної продукції лише ідеї, а потім розробляти технологію, проектувати або купувати відповідне устаткування, освоювати виробництво нової продукції. Це значно збільшує тривалість нововведень і гальмує науково-технічний прогрес [3, с. 19].

Підприємці повинні усвідомлювати, що управління нововведеннями є серцевиною підприємницької діяльності, необхідною умовою успішного бізнесу, тому що саме нововведення сприяють підвищенню якості і зниженню собівартості продукції, забезпечують її конкурентоспроможність, а відтак й ефективну присутність підприємств та організацій на ринку товарів і послуг.

Участь підприємств у здійсненні інновацій може приймати різні форми: придбання прогресивних машин, обладнання та програмного забезпечення; виконання внутрішніх досліджень і розробок – внутрішні дослідження і розробки, які ще називають власними, є творчою роботою, яка здійснюється всередині підприємства для створення ним основних знань і їх використання для розробки нових або значно удосконалених продуктів і процесів; навчання та підготовку персоналу як на власному підприємстві, так і за його межами, здійснення процедур та технічної підготовки до запровадження нових або значно удосконалених продуктів і процесів, які ще не були ніде представлені; ринкове запровадження інноваційних продуктів та послуг, придбанням зовнішніх знань, результатів їх виконання у інших компаній придбання або ліцензування патентів і не патентованих винаходів, ноу-хау у інших організацій. Будь-який з обраних підприємством інноваційних шляхів розвитку потребують вкладання капіталу, але ні держава, ні вітчизняні підприємці не здатні забезпечити належний рівень фінансування. Крім того, якщо запровадження будь-яких інноваційних технологій і веде до збільшення прибутку конкретного підприємства, то незадовільним залишається обернений

зв'язок – немає залежності між збільшенням обсягу продажу приватними компаніями і зростанням фінансування здійснюваних ними досліджень і розробок.

Література

1. Михайловська О. В. Світовий досвід державної підтримки інноваційних процесів / О. В. Михайловська // Актуальні проблеми економіки. – № 11. – 2015. – С. 101-109.

2. Про інноваційну діяльність Закон України № 40-IV від 04.07.2002 р. у редакції Закону від 08.09.2011 р. № 3715-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

3. Желізняк, Р. Й. Податкове стимулювання інноваційної діяльності підприємств: автореферат дис...канд.екон.наук [Електронний ресурс] / Р. Й. Желізняк; 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. – Львів: ЛНУ ім. І. Франка, 2015. – 21 с.

УДК 657.1

Шевчук В.О.,

д.е.н., професор кафедри аудиту,
Національна академія статистики, обліку та аудиту

ПРИРОДНИЧІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ БАГАТСТВ І ЗБАГАЧЕННЯ: ПЕРЕДУМОВИ СТАНОВЛЕННЯ ФІЗИКО-ЕКОНОМІЧНОЇ АНАЛІТИКИ

Згідно з одним зі словникових визначень, аналіз (гр. *analysis* – розкладання, розчленування) – це 1) наукове дослідження шляхом мисленого розчленування цілого на складові частини...; 2) детальний розгляд, розбір певних фактів, явищ...; 3) визначення складу та властивостей речовини... [1, с. 43].

Аналіз у економіці застосовується з метою виявлення закономірностей і тенденцій розвитку економічних процесів, встановлення та оцінки основних факторів, що позитивно чи негативно впливають на показники ефективності».

Відповідно до існуючого енциклопедичного визначення, економічний аналіз – це «розчленування економічних явищ та процесів на окремі складові частини та елементи, їх аналіз, а також спосіб обґрунтування економічних законів та закономірностей на підставі фактів економічної дійсності» [2, т.1, с. 459].

У той же час наведених визначень недостатньо для вияснення новітньої сутності економічного аналізу. Поєднання терміну «аналіз» з ознакою

«економічний» ще не розкриває глибинного змісту досліджуваного поняття. Необхідне з'ясування структури економічного знання, пізнавальну теоретичну та прикладну функцію якого виконує аналіз.

Звернення до сучасної світоглядної парадигми, якої дотримується автор, свідчить про утвердження в національній науковій думці масштабної картини загальнолюдського економічного надбання, яку наочно зображають два напрями. Фундатором першого з них, що має природничі підвалини, є француз Франсуа Кене. Започаткування другого, заснованого на політичних засадах, належить англійцю Адаму Сміту [3, с. 381-382].

Нині можна стверджувати, що європейська фізіократія, національна наукова школа фізичної економії (як уособлення питомо українського економічного знання) та сучасна світова фізико-економічна думка являють собою основоположну складову загальноекономічного надбання людства. Що стосується політичної економії, то їй належить похідна, вторинна роль: вона впливає з фізичної і має підпорядковуватися їй та доповнювати її.

Завдяки характеристиці сучасної світової економічної науки як такої, «від якої залежить життя на Землі», стає можливим досягнення значущості загальноекономічного надбання для долі теперішнього людства [3, с. 481]. Несумісність буття з небуттям розкриває визначальну для подальшої долі землян дихотомію: або життя на Землі триває, або воно припиняється. І коли економічна наука сприяє триванню життя на Землі, – вона є достатньою. У разі, якщо ця галузь науки не сприяє чи перешкоджає продовженню життя на Землі, вона виявляється недостатньою. Більше того: достатня економічна наука являє собою джерело життєствердного знання, тоді, як недостатня спричиняє появу смертоносного знання.

Викладене докорінно змінює аналітичну парадигму управління економікою господарюючих суб'єктів. Дотримання природничих підвалин аналізу означає становлення фізико-економічної аналітики.

З погляду фізичної економії фундатор її української школи доктор С. Подолинський свого часу одним із перших виокремив живе, неживе й розумне із вселенського буття і розкрив важливість їх господарського освоєння для загальнолюдського прогресу. Створені акад. В.Вернадським фундаментальні вчення про біо-, гео- і ноосферу довели, що господарюючі суб'єкти, модерні суспільства і земне людство загалом здатні прогресувати виключно в умовах органічної взаємодії сфер живого, неживого й розумного.

Об'єктивізація й «опредмечування» економічного аналізу на природничих засадах потребують розбору вказаних сфер, насамперед – з'ясування структури благ, із сукупності яких складається кожна із них. З огляду на те, що сфера живого є середовищем, в якому об'єктивно існують і розвиваються неживе й

розумне, аналіз також потребує з'ясування причинно-наслідкових зв'язків у вказаних сферах і між ними, а також дослідження їхніх взаємовпливів одна на одну.

З погляду управління економікою фактографічним джерелом цього типу аналітики слугуватиме облік, здатний виконувати місію фізико-економічного рахівництва. Досліджуваний тип аналітики також покликаний бути продовженням фізико-економічної компаративістики (сукупності аудиту, експертизи, інспектування, моніторингу та інших функцій нагляду і стеження за перебігом контрольованих економічних процесів).

Фундаментальні природничі засади, властиві питомо українському рятівному знанню, надають економічному аналізу принципово нову методологічну спрямованість, перетворюючи його на життєствердний інструмент управління економікою. Недостатнім виглядає твердження про те, ніби «системний підхід у дослідженні економічних явищ і процесів систем господарювання є стрижнем методології економічного аналізу» [4].

Навіть усталені аналітичні пріоритети (зокрема, вивчення структури ресурсів, процесів та результатів освоєваних сфер живого, неживого й розумного, чи дослідження причинно-наслідкових зв'язків у кожній із вказаних сфер) на природничій основі дозволяють окреслювати перспективи рятівного господарювання. На цих же засадах мають отримати відповідне «рятівне наповнення» новітні складові аналітичної методології, здатні істотно збагатити потенціал економічного аналізу, – проектний аналіз, функціонально-вартісний аналіз та ін.

Пропонований природничо-господарський підхід дозволяє з'ясувати структуру благ, сукупність яких є багатством і складає основу господарювання у кожній із вказаних сфер. Основоположним при цьому, як показав сучасний подвижник національної наукової школи фізичної економії – український мислитель, письменник і правозахисник М. Руденко, є господарське освоєння сфери живого. Результатом цього освоєння є абсолютне багатство: абсолютним воно іменується завдяки безальтернативній здатності забезпечувати людей істотною енергією. Похідними від нього є відносні та інтелектуальні багатства як результати відповідного освоєння сфер неживого й розумного.

За М. Руденком багатство – це синонім капіталу. Багатство сфери живого – це абсолютний капітал, що об'єднує землю, зерно, соломку, худобу, органічні добрива.

Багатство сфери неживого відповідно іменується відносним капіталом. Його структуру складають рукотворні блага, що виготовляються для індустріального забезпечення суб'єктів, які господарюють у сфері неживого, що

своєю чергою дає можливість розвивати технічну і технологічну основу господарського освоєння сфер живого й розумного.

Багатство сфери розумного являє собою її інтелектуальний капітал. Ідеться про наукове, освітнє та інше забезпечення продукування інтелектуальних продуктів для утилітарного споживання суб'єктами, що господарюють у сферах живого і неживого, а на цій основі – творення гуманітарних благ, призначених для вказаних сфер.

Викладений підхід перетворює бачення статички аналізованих об'єктів на фізико-економічне, що, зокрема, дає можливість по-новому розглядати і тлумачити структуру ресурсів і результатів освоєння вказаних сфер. Аналіз структури багатств, досліджуваний в абсолютному, відносному та інтелектуальному вимірах, дозволяє з'ясувати, якими природними благами, отриманими за результатами господарського освоєння сфер живого, неживого й розумного, диспонують модерні суспільства і господарюючі суб'єкти. Аналіз можливостей господарського освоєння названих сфер вказує на потенціал цих суспільств і суб'єктів.

Керована розумним проекція живого на неживе – так виглядає вибудована за В. Вернадським узагальнена модель, за якою у даний час та у віддаленішій перспективі мають розвиватися процеси діяльності господарюючих суб'єктів. В індустріально-виробничій сфері, що найбільшою мірою впливає на теперішній характер їх розвитку, проекція живого на неживе вимагає уподібнення економіки природі та «вписування» господарювання у довкілля.

За цією моделлю суспільно-господарський розвиток полягає у неруйнівному освоєнні сфер живого, неживого й розумного. Дотримання або порушення цієї самодостатньої моделі спричиняє проблему здатності суб'єктів господарювання до подолання руйнівних тенденцій і виходу на гармонійну траєкторію розвитку.

Якщо багатство – це синонім капіталу, то збагачення вказаних сфер за результатами господарського освоєння кожної з них – це їх капіталізація. Із природничого погляду подальше збагачення модерних суспільств і господарюючих суб'єктів залежатиме від їх здатності відносно та інтелектуальну капіталізацію підпорядковувати нарощуванню і примноженню абсолютного капіталу.

У той же час капітал являє собою вартість, здатну продукувати додаткову вартість. Поділяючи його на абсолютний та відносний, отримуємо модель, що доводить походження другого виключно від першого. Названі різновиди капіталу відповідно продукують абсолютну додаткову вартість та відносну додаткову вартість.

Нарощування абсолютного капіталу також є виключною передумовою примноження інтелектуального капіталу: абсолютна додаткова вартість стає потенційним джерелом творення додаткових нематеріальних благ. Відтак постають принципово нові поняття багатств і збагачення (капіталів та капіталізації).

Виходячи із здатності абсолютного капіталу продукувати відповідні додаткові вартості, збагачення модерних суспільств і господарюючих суб'єктів, тобто їх капіталізацію, слід виводити не з експлуатації людської праці, а з породжуваного природою щорічного додатку сонячної енергії. «За законом та перетворення енергії цей додаток, здійснюючи кругообіг в економіці, стає додатковою вартістю» [3, с. 26].

Отже, циркулювання економічних благ має відзеркалювати їх кругообіг у природі, тобто бути результатом проекції кругообігу природних благ. Досліджуваний природничо-господарський підхід відповідно потребує розглядати як кругообіг в економіці й узгоджені з абсолютною додатковою вартістю та підпорядковані їй відносну додаткову вартість і додаткові інтелектуальні продукти. Вибудовувати концептуальну модель кругообігу благ за результатами господарського освоєння сфер живого, неживого й розумного дозволяють запропоновані М.Руденком варіанти формули енергії прогресу та зроблений мислителем начерк енергетичної моделі сучасної цивілізації [3, с. 424, 467].

Викладені положення надають поштовх подальшій трансформації чинної парадигми економічного аналізу. Відтак існуюче дослідження динаміки аналізованих об'єктів змінюється на фізико-економічне. Відповідно це спричиняє зміну розгляду причинно-наслідкових зв'язків у сферах живого, неживого й розумного та між цими сферами, а також бачення їхніх взаємовпливів одна на одну.

Таким чином, сучасний розвиток економічного аналізу має відбуватися в руслі творення новітньої картини наукового надбання людства. Основоположною в подальшому розвиткові аналізу є та складова загальнолюдської економічної думки, що спирається на природничі засади.

Особливу роль в утвердженні природничих підходів відіграє доробок подвижників національної наукової школи фізичної економії. Йдеться про питомо українське економічне знання, природничі підвалини якого надають цьому знанню статус рятівного. Саме завдяки природничій основі відбувається формування його управлінського сегменту, котре доречно іменувати становленням фізико-економічної аналітики.

Об'єктом економічного аналізу стають ресурси, процеси та результати суспільно-господарського освоєння сфер живого, неживого й розумного, а його

предметом – керована розумним проекція живого на неживе. Природнича основа відкриває перед економічним аналізом принципово нові дослідницькі можливості.

Збагачення сучасних суспільств досягається завдяки освоєнню сфер живого, неживого й розумного, які є об'єктами фізико-економічної аналітики. Господарювання у сфері живого надає господарюючим суб'єктам можливості здобуття абсолютних багатств, тоді, як освоєння неживого створює передумови отримання відносних багатств, а освоєння розумного надає інтелектуальні багатства. Вказані управлінські функції та інформація, отримувана завдяки їх здійсненню, спрямовуються на дослідження ресурсів, процесів та результатів освоєння названих сфер.

Основоположний характер природничих засад істотно збагачує методологічний потенціал економічного аналізу. Навіть традиційно усталені аналітичні пріоритети (вивчення структури ресурсів, процесів та результатів освоєваних сфер живого, неживого й розумного, дослідження причинно-наслідкових зв'язків у кожній із вказаних сфер, факторів впливу на досліджувані явища тощо) отримують принципово нове «наповнення».

Завдяки цим засадам фізико-економічна аналітика стає функцією рятівного знання, а відтак – адекватних йому управлінських рішень і регулятивних дій. Вивчення досліджуваних явищ дозволяє з'ясувати структуру абсолютних, відносних та інтелектуальних багатств, якими диспонують господарюючі суб'єкти, даючи їм здатність окреслювати перспективи свого розвитку.

Дослідження причинно-наслідкових зв'язків та чинників впливу, що існують у кожній із освоєваних сфер, відкриває бачення можливостей збагачення суспільств благами живого, ресурсами неживого та продуктами розумного, тобто капіталізації в абсолютному, відносному та інтелектуальному вимірах.

Пропоноване бачення фізико-економічної аналітики являє собою сегмент рятівного фактографічного знання, покликаного ставати передумовою життєствердного окреслення перспектив розвитку модерних суспільств і господарюючих суб'єктів.

Література

1. Новий словник іншомовних слів / За ред. Л.І.Шевченко. – К.: АРІЙ, 2008. – 672 с.
2. Економічний аналіз / Економічна енциклопедія, т. 1. – Тернопіль: Академія, 2002.
3. Руденко М. Енергія прогресу. Вибрані праці з економії, філософії і космології. – К.: Кліо, 2015. – 680 с.
4. Мних Є.В. Економічний аналіз. Підручник. – К.: Знання, 2011. – 630 с.

Яковець Т.А.,

к.е.н., доцент кафедри фундаментальних та спеціальних дисциплін,
Чортківський навчально-науковий інститут підприємництва і бізнесу
Тернопільського національного економічного університету

БЮДЖЕТНІ ДОТАЦІЇ АГРАРІЯМ: МЕХАНІЗМ РОЗПОДІЛУ ТА ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ВПРОВАДЖЕННЯ

Агарний сектор є досить проблематичною сферою виробництва. Невідкладним є розробка механізму, який би встановлював нові дієві та ефективні принципи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. Особливістю бюджетної підтримки сільгоспвиробників у 2018 р. є продовженням тієї урядової політики, яка була закладена з 1 січня 2017 р., що передбачає зміну спецрежиму ПДВ, який був чинним більше 20 років, на виплату дотацій по програмі «Фінансова підтримка сільгоспвиробників» [1]. Метою програми є сприяння розвитку галузей сільського господарства, що найбільш зазнали збитків від кризового стану в економіці України. Державна підтримка сільського господарства у формі виплати бюджетної дотації, в протизагаду іншим видам, має здійснюватися в автоматичному режимі, що мінімізує корупційні фактори. Крім того, мотивує виробників легально реалізовувати вироблену продукцію, а значить, сплачувати більше ПДВ у бюджет. Передбачалося, що дотація буде діяти з 1 січня 2017 р. до 1 січня 2022 р. (п. 51 підрозд. 2 розд. XX Податкового кодексу) [2]. Проте, вже за листопад та грудень минулого року сільгоспвиробники не отримали дотацію. Це пов'язано з тим, що на 2018 р. у держбюджеті не закладено кошти на її виплату.

Дотації, як підтримка, вкрай необхідні, але постає проблема безпосередньо механізму. В ході оцінки ефективності розподілу дотацій в 2017-2018 рр., важливо проаналізувати в яких макроекономічних умовах відбувалося їх впровадження. До 2016 р. для сільського господарства України існувала система спецрахунків ПДВ, яка санкціонувала акумулювати сплачений ПДВ на спецрахунках, а відтак споживати його на виробничі потреби. В середньому, дії такого інструменту, аграрії одержували до 9-10% від власного операційного доходу (виручки). Втім, після того як в 2014-2015 рр. квазіфіскальний дефіцит бюджету набув значення 13,7% і 5,9% ВВП відповідно, Міністерство фінансів ухвалило рішення суттєво лімітувати відсоток повернення акумульованого ПДВ аграріям: до 15% для рослинництва, 50% для птиці і свинарства і 80% – для скотарства. Це дало змогу зберегти в бюджеті не менше 40 млрд. грн. в

2016 р. Як наслідок, вже в 2017 р., дія спецрахунків ПДВ для аграріїв повністю ліквідувалась. Було зрозуміло, що першочергово це вдарить по тваринництву, а виробники, компенсуючи відсутню частину доходу, підвищать ціни на сільськогосподарську продукцію.

Частково негативний ефект від ліквідації системи спецрахунків ПДВ для аграріїв, а також зростання світових цін на м'ясопродукти повинен був бути компенсований виділенням 4,7 млрд грн дотацій, які виробники мали право отримати пропорційно сплаченому ПДВ [3]. Це була спроба «згладити» ціновий шок на ринку м'яса. Якщо б держава не виділила аграріям дотації, що покривають частину збитків від втрати пільгового режиму, – ціни на м'ясо зросли б вище ще на 10-15%.

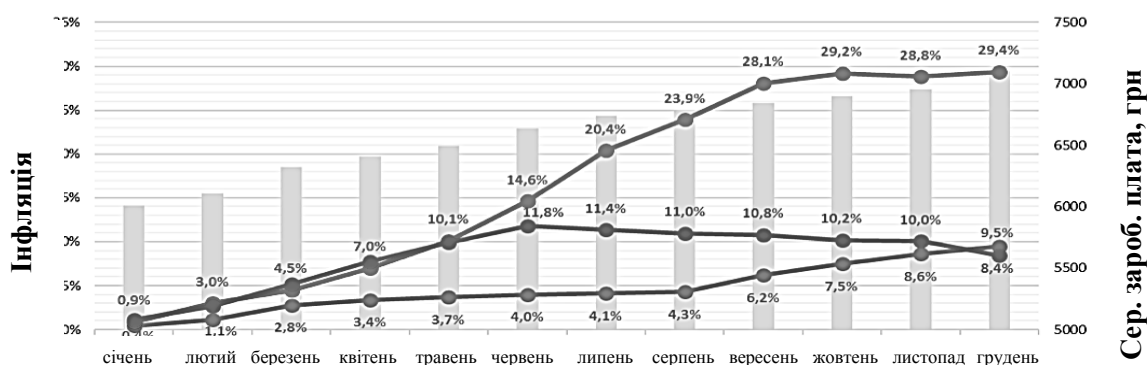


Рис. 1. Динаміка цін на м'ясопродукти в порівнянні з базовою інфляцією і збільшенням заробітної плати в 2017 р.,% [4]

Тому, в 2017 р. стратегічно важливим стало питання захисту продовольчої безпеки країни, в частині доступності продуктів харчування для населення. А особливо з врахуванням зниження рівня споживання м'яса в Україні від норм ВОЗ практично на 40% (51 кг/рік проти 83 рекомендованих).

Підсумовуючи, доцільно зауважити, що у прагненні підтримати розвиток сільського господарства у 2018 р. необхідно враховувати досвід останніх років і усунути необґрунтоване зростання дотацій по програмах, які можуть і не реалізуватись, зберегти видатки за бюджетною програмою «Фінансова підтримка сільгосптоваровиробників». Також варто підвищити розмір компенсації банківських відсотків. Компенсація процентної ставки за кредитами – це механізм, який на кілька порядків більш прозорий і зрозумілий, що мінімізує фактор корупції та шахрайства. В цьому контексті нерациональним є скорочення суми фінансування програми здешевлення кредитів (з 300 млн. до 66 млн. грн.), яка сама по собі є незначною. Паралельно, важливо щоб Міністерство аграрної політики доклало усіх зусиль для

донесення до фермерів інформації про існуючі програми підтримки та умови отримання дотацій.

Література

1. Про скасування спеціального режиму оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства : лист України від 03.01.2017 № 8/7/99-99-15-03-02-17 [Електронний ресурс] / ДФС. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/print-70807.html>

2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/normative/rku.html#h0030002>.

3. Державна підтримка аграрного сектору у 2017 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.aau.org.ua/uk/publications/web/206/>

4. Державна служба статистики України. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

УДК 657 : 378. 147

Ясишена В.В.,

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

Пилявець В.М.,

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

Вінницький навчально-науковий інститут економіки

Тернопільського національного економічного університету

ПРОБЛЕМИ МЕТОДИКИ ВИКЛАДАННЯ ОБЛІКОВИХ ДИСЦИПЛІН

На сьогоднішній день в умовах жорсткої конкуренції, швидкого технологічного прогресу, збільшення інформаційних ресурсів – ринок праці виставляє високі вимоги до спеціалістів, які закінчили ВНЗ і претендують на посади обліково-аналітичних працівників Сучасні спеціалісти з обліку повинні володіти високими практично-професійними навичками, мати розвинені комунікативні якості, високий рівень емоційного контролю, швидко підлаштовуватися до змін у законодавчій сфері та ринковій економіці тощо.

Тому методиці викладання облікових дисциплін у ВНЗ повинно надаватися важливе значення, вона має весь час удосконалюватися для забезпечення економіки сучасними і висококваліфікованими фахівцями.

При викладенні облікових дисциплін виникає низка проблем, які впливають на якість підготовки фахівців, вони стосуються підготовки педагогічних працівників, а також методичних підходів до викладання облікових дисциплін.

Також необхідно враховувати, що у вищій школі у багатьох випадках науково-педагогічною діяльністю займаються фахівці без належної психолого-педагогічної підготовки. Деякі викладачі ВНЗ вважають, що для викладацької діяльності достатньо добре знати свою дисципліну, що є не зовсім вірним. Тому у системі формування науково-педагогічних кадрів для вищої школи не приділяється належна увага опануванню головних аспектів психології та педагогіки вищої школи.

На недосконале викладення облікових дисциплін впливає також недостатня компетенція викладача щодо застосування різноманітних видів активних методик навчання, небажання впроваджувати нетрадиційні методики викладання, що пояснюється, деякими з них, більшим витрачанням розумових і фізичних зусиль при однаковій оплаті.

Методика навчання не повинна розкриватися через просту передачу знань від викладача до студента. Традиційні методи навчання сприяють інтелектуальному розвитку, але погано стимулюють розвиток самостійного мислення, тому у результаті відбувається переважання пам'яті над розумінням. При застосуванні класичних методів навчальний процес спрямований на зрозуміння, запам'ятовування та відтворення отриманої від викладача інформації. Педагогічний працівник за допомогою різноманітних методик повинен створювати обстановку, яка буде сприяти розвитку у студентів здібностей до самостійного мислення і міркування, що активно впливає на розвиток вміння розв'язувати проблемні і нестандартні ситуації.

Через методичні прогалини, що викликані скороченням використання активних методів навчання, не формуються дуже важливі якості фахівців як: активність, комунікація, самостійність, відповідальність, здатність вирішувати проблемні ситуації тощо. Сучасні тенденції навчання повинні бути спрямовані на використання активних методів навчання, а саме: метод проблемного навчання; метод програмованого навчання; метод інтерактивного (комунікативного) навчання.

Методичні прогалини у викладанні тягнуть за собою те, що при опануванні облікових дисциплін виникає розрив між теоретичними знаннями, які студенти одержують під час аудиторних занять, та їх практичним застосуванням у реальних економічних умовах. Сьогодні значно знижується попит на ринку праці на спеціалістів, що закінчили ВНЗ, через низький рівень їх практичних знань у сфері реального функціонування підприємств.

Однією із проблем є відсутність сучасної матеріально-технічної бази навчальних закладів, що не дозволяє готувати високо кваліфікованих фахівців, які можуть бути конкурентоздатними в Україні та за кордоном.

Для покращення ефективності процесу навчання необхідно сприяти збільшенню практичної складової в освітньому процесі, тому що практичне застосування теоретичних знань завжди є найважливішим стимулом до навчання. При викладанні облікових дисциплінах повинен дуже тісно підтримуватися зв'язок теорії з практикою, через закріплення теоретичних знань шляхом розв'язання задач, виконання ситуаційних завдань, пошук вирішення проблемних питань тощо.

Успіх опанування облікових дисциплін студентами багато в чому залежить від педагогічної майстерності викладача, «бухгалтерський облік – це не сукупність реєстрів і звітних форм, це, передусім, стиль мислення» [1, с. 77]. Задача викладача полягає у передачі під час навчання студентам вміння критично мислити бухгалтерськими категоріями.

Література

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого. Житомир: Рута, 2001. – 100 с.

УДК 657.123

Аверкин Я.Ф.

аспірант кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет

СУТНІСНА ХАРАКТЕРИСТИКА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Проблема створення управлінського обліку у сучасний період набуває особливої актуальності як для науковців, так і для практиків. За існуючих умов, дедалі більше керівників усвідомлюють необхідність створення на своїх підприємствах систем управлінського обліку (СУО) та звітності. З посиленням конкуренції та зростанням нестабільності зовнішнього бізнес-середовища менеджмент підприємств чимраз частіше приділяє пильну увагу внутрішнім резервам підвищення ефективності. Чільне місце у переліку таких резервів займає управлінський облік.

Варто відзначити, що в науковій літературі немає єдиного підходу для розуміння сутності управлінського обліку, що власне ускладнює реалізацію принципів та функцій останнього. Відтак, наше дослідження спрямоване визначення ключових ознак управлінського обліку для формування авторського

визначення його сутності. Змістові визначальні характеристики категорії управлінського обліку, які виокремлено на підставі аналізу наукових розвідок представлено у табл.1.

Таблиця1

Змістові визначальні характеристики категорії «управлінський облік»

Автори	Ключові ознаки управлінського обліку			
	Облік витрат і доходів	Статистичний і бухгалтерський облік	Облік і управління собівартістю	Систематизація та аналіз даних
Білоусова І.А. [1]	+			
Бородкін О. [2]		+		
Бутинець Ф.Ф. [3]			+	
Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. [4]	+			
Бупінець Ф.Ф. [5]				+
Голов С.Ф., Єфименко В.І. [6]				+
Друри К. [7]	+		+	
Сопко В. [8]	+	+		
Карпова Т. П. [9]	+			
Шеремета А. Д. [10]		+		+
Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. [11]				+
Чумаченко М. Г. [12]			+	
Энтони Р., Рис Дж. [13]				+
Чернеченський Л.М., Осадча Г.Г. [14]				+

Отже, на основі проведеного дослідження щодо виокремлення підходів до управлінського обліку можна зробити висновок про те, що найбільш поширеними його ключовими ознаками є облік витрат і доходів, статистичний і бухгалтерський облік, облік і управління собівартістю, систематизація та аналіз даних.

Ключову ознаку облік доходів і витрат виокремлюють такі вчені як, Білоусова І.А., Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В., Друри К., Сопко В., Карпова Т.П. З нашої позиції, така ключова ознака є визначальною, оскільки в управлінському обліку необхідно чітко формувати доходи і витрати підприємства для визначення фінансового результату.

Варто відзначити, що підґрунтям управлінського обліку є статистичний і бухгалтерський облік, про що власне свідчать праці вчених як-от Бородкін О., Сопко В., Шеремети А. Тобто відбувається подаліше поглиблення, деталізація даних бухгалтерського фінансового обліку в частині витрат і доходів діяльності підприємства й надання повної інформації з метою управління.

Низка вчених таких, як Бутинець Ф.Ф., Друри К., Чумаченко М.Г. виокремлюють таку ключову ознаку управлінського обліку як облік і управління собівартістю. Варто відзначити, що для підвищення ефективності управлінської діяльності необхідно здійснювати контроль за собівартістю продукції, а тому, така ознака є важливою.

Управлінський облік потрактовують через призму систематизації й аналізу даних (Голов С.Ф., Єфименко В.І., Карпова Т. П., Шеремета А. Д., Энтони Р., Рис Дж, Чернеченський Л.М., Осадча Г.Г.), тобто управлінський облік є інтегрованою системою збору, підготовки і економічної інтерпретації інформації для формування стратегічних рішень.

Отже, з нашої позиції, управлінський облік – це інтегрована система збору інформації в обліку доходів і витрат з використанням підходу бухгалтерського обліку з організації контролю та управління собівартістю в руслі забезпечення позитивного фінансового результату.

Література

1. Білоусова І.А. Управлінський облік в системі бухгалтерського обліку / І.А. Білоусова // Вісник. – Житомир. – 2000. – № 12.
2. Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація / О. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. К. 2002. – № 2.
3. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку. 4.1. – Житомир, 1996.
4. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. – Житомир, 2000.
5. Бутинець Ф.Ф. Управлінський облік: зміст, значення, перспективи розвитку / Ф.Ф. Бутинець // Вісник. – Житомир. – 1998. – №8.
6. Голов С.Ф. Фінансовий і управлінський облік. / С.Ф. Голов, В.І. Єфименко – К., 1996.
7. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. Пер. с англ./ Под ред. С.А. Табалиной – М., 1997.
8. Сопко В. Бухгалтерський облік. навч. посібник. / В. Сопко. – К., 1998.
9. Карпова Т.П. Управленческий учет. / Т.П. Карпова. – М., 1998.
10. Управленчески учет / Под ред. А. Д. Шеремета. – М. 1999.
11. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. Пер с англ. / под ред. ЯВ. Соколова – М., 1995.
12. Чумаченко М.Г. Світ бухгалтерського обліку / М.Г. Чумаченко. – 1998.

– № 10.

13. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис. – М., 1993.

14. Чернеченський Л.М., Г.Г. Осадча. Управлінський облік на підприємствах харчової промисловості / Л.М. Чернеченський, Г.Г. Осадча – К, 2005.

УДК 336

Бречко О.В.,

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

ЦИФРОВА ЕКОНОМІКА: ПЕРСПЕКТИВИ РЕГУЛЮВАННЯ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ЦИФРОВИХ АКТИВІВ В УКРАЇНІ

Розвиток цифрової економіки України полягає у створенні ринкових стимулів, мотивацій, попиту та формуванні потреб щодо використання цифрових технологій, продуктів та послуг серед українських секторів промисловості, сфер життєдіяльності, бізнесу та суспільства для їх ефективності, конкурентоздатності та національного розвитку, зростання обсягів виробництва високотехнологічної продукції та благополуччя населення.

Основними цілями розвитку цифрової економіки є:

- прискорення економічного зростання та залучення інвестицій;
- трансформація секторів економіки в конкурентоспроможні та ефективні;
- технологічна та цифрова модернізація промисловості та створення високотехнологічних виробництв;
- доступність для громадян переваг та можливостей цифрового світу;
- реалізація людського ресурсу, розвиток цифрових індустрій та цифрового підприємництва [1].

Сектори економіки, що використовують цифрові технології, зростають швидше, дешевше та якісніше. Сфери життєдіяльності, зокрема освіта, медицина, транспорт, що модернізуються завдяки цифровим технологіям, стають набагато ефективніші та створюють нову цінність та якість.

Проте подальший розвиток цифрових технологій значною мірою визначається можливостями та перспективами регулювання цифрової економіки, зокрема таких її складових, як питання блокчейну, біткоїну, токенів, ІСО і інших технологічних рішень, що стають невід'ємною частиною фінансового ринку.

Сьогодні основне завдання - визначити правовий статус цієї діяльності на українському фінансовому ринку, а також визначити цільові механізми

регулювання, які закладали б як стимули, так і розширення можливостей цифрового ринку в Україні, що мають включати:

- усунення законодавчих, інституційних, фіскальних та інших перешкод, які заважають розвитку цифрової економіки;
- впровадження стимулів та мотивацій для заохочення бізнесу та індустрій економіки в цілому до цифровізації;
- створення попиту та формування потреб серед громадян до цифровізації, насамперед через впровадження державою масштабних проектів цифрових трансформацій, зокрема на базі сучасних моделей державно-приватного партнерства;
- створення та розвиток цифрових інфраструктур як основи використання переваг цифрового світу у повсякденному житті та платформи для досягнення ефективності економіки взагалі;
- розвиток та поглиблення цифрових компетенцій громадян для забезпечення їх готовності до використання цифрових можливостей, а також подолання супутніх ризиків;
- розвиток цифрового підприємництва, створення відповідних (у тому числі аналогових) інфраструктур для підтримки та розвитку інноваційної діяльності, впровадження механізмів фондування, стимулювання та підтримки.

Аналіз сценаріїв регулювання, має виключати певні напрацювання шляхом копіювання накопиченого досвіду сусідніх держав, оскільки має бути врахована національна специфіка економічного розвитку з врахуванням пріоритетів та дисбалансів, які закладені в можливостях цифрової економіки. З іншого боку, регулювання не повинно нашкодити динаміці розвитку цифрових технологій, а тому має бути запроваджено з аналізом всіх ризиків впровадження регулюючих механізмів. Зокрема, вже сьогодні потрібно виключити «законопроектний спам», який у нас впроваджується через копіювання міжнародних законопроектів, принципи публічного і приватного права, які передбачають три позиції:

- з точки зору чиновників, цифрові активи не законні, тому що немає норм закону (публічне право);
- диспозитивне (приватне) право – те, що не заборонене – дозволено – з точки зору суб'єктів цифрової економіки;
- Два паралельних світи – живуть автономно – недоцільність регулювання.

В процесі запровадження регулюючих механізмів, одним з головних завдань, буде вироблення ефективної податкової політики, яка матиме стимулюючо-мотиваційний, а не деструктивний характер, та буде спрямована, в першу чергу, на вирішення завдань прискореного розвитку та легалізації цифрових активів, що дозволить їм увійти в сферу реальної економіки без

значних ризиків спекулятивного, кібернетичного та збиткового характеру для компаній та інших суб'єктів ринку.

А тому податкова практика має зводитись, як до стимулюючих так і до стримуючих інструментів в частині їх ефективного розподілу. Зокрема для цього необхідно вивчити і зарубіжний досвід податкового регулювання, який містить досить різні підходи, що визначенні специфікою до трактування цифрових технологій та їх похідних.

Також необхідно врахувати практику європейських країн, які розширюють повноваження фінансових контролерів в ЄС, щодо збору даних про користувачів цифрової валюти. Це створює основу для появи баз даних, в яких адреси гаманців будуть пов'язані з певними ідентифікаторами користувачів, а також розширює можливості для діяльності фінансової розвідки на національному рівні, де буде можливий обмін отриманою інформацією. В країнах Європейського союзу працює Четверта директива ЄС Метою прийняття якої є запобігання використанню фінансової системи Євросоюзу для відмивання грошей і фінансування тероризму. В цьому контексті на перший план виходять такі технології регулювання, які здатні забезпечити прозорість діяльності в цифровій сфері, зокрема KYC - «знай свого клієнта», через верифікацію користувачів; AML (Anti-Money Laundering) – боротьба з відмиванням грошей, перевірка кожної транзакції; NLP (Natural Language Processing) – контроль за документами, звітами та клієнськими базами даних.

Окреме місце в цифровій економіці займає розвиток криптовалют і технології блокчейн, проте перші займають лише 10-15 % від проекту впровадження технології децентралізованого реєстру даних, а тому ІТ-інфраструктура, софтверк-розробки, хмарні технології і стартапи навколо криптовалют - це великий ринок для цифрового сектору економіки. Також Європейський центральний банк у своїх дослідженнях щодо віртуальних цифрових валют «Virtual currency schemes – a further analysis» не висловлює однозначного рішення щодо використання віртуальних валют, застерігаючи про ризики забезпечення безпеки платежів та потенційні загрози у розрахункових операціях [2]. При цьому законодавство ЄС класифікує криптовалюту Bitcoin як «цифрове представлення вартості, яке не підтверджено центральним банком або державним органом і не прив'язане до юридично встановлених валютних курсів, яке може використовуватися як засіб обміну для покупки товарів і послуг, їх передачі та зберігання і може купуватися в електронному вигляді». Крім цього, законодавство окремих держав по-різному трактує статус криптовалюти. Так, за законодавством Ізраїлю Bitcoin не підпадає під юридичне визначення валюти ні як фінансове забезпечення, ні як оподатковуваний актив; у КНР та Японії Bitcoin вважається віртуальним

товаром, а не валютою, у Канаді – нематеріальним активом [3]. Такі підходи вимагають комплексної оцінки та прийняття своєчасних рішень в сфері регулювання, що може відкрити для України світове лідерство.

Література

1. Про схвалення Концепції розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018-2020 роки та затвердження плану заходів щодо її реалізації / Розпорядження Кабінету міністрів України від 17 січня 2018р. № 67-р

2. Про використання в розрахунках віртуальних валют:[Електронний ресурс]: Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=22249610&cat_id=80928

3. В НБУ пояснили, який статус Bitcoin має в Україні: :[Електронний ресурс]: Режим доступу: <https://www.segodnya.ua/economics/finance/v-nbu-obyasnili-kakoy-status-imeet-bitcoin-v-ukraine-1046544.html>