

Міністерство освіти і науки України  
Тернопільський національний економічний університет

**СТАН І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ  
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ  
В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ**

**Монографія**

*(за науковою редакцією доктора економічних наук,  
професора З.-М. В. Задорожного)*

Тернопіль ТНЕУ  
2017

УДК 657

С 64

**Авторський колектив:**

- З.-М. В. Задорожний (передмова, підрозділ 2.1), Я. Д. Крупка (підрозділ 1.1),  
В. А. Дерій, М. В. Гуменна-Дерій (підрозділ 3.1), І. Я. Омецінська,  
Н. В. Починок (підрозділ 1.2), В. М. Панасюк, І. Я. Назарова (підрозділ 1.3),  
Р. В. Романів (підрозділ 1.4), Н. Я. Зарудна, О. М. Кундеус (підрозділ 1.5),  
О. А. Шевчук (підрозділ 1.6), П. Н. Денчук (підрозділ 2.2),  
І. В. Мельничук (підрозділ 2.3), Н. В. Мужевич (підрозділ 2.4),  
Г. А. Римар (підрозділ 2.5), Ю. А. Судин (підрозділ 2.6),  
В. Я. Фаріон (підрозділ 2.7), В. В. Муравський (підрозділ 3.2),  
Л. Т. Богуцька (підрозділ 3.3), Н. В. Гудзь (підрозділ 3.4)

*Рекомендовано до друку Вченою радою Тернопільського національного економічного університету (протокол № 3 від 15 грудня 2017 року)*

**Рецензенти:**

**М. І. Бондар** – д. е. н., професор, завідувач кафедри обліку підприємницької діяльності ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана»;

**Є. В. Калюга** – д. е. н., професор кафедри обліку, аналізу та аудиту Національного університету біоресурсів та природокористування України;

**С. Ф. Легенчук** – д. е. н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

**С 64** Стан і перспективи розвитку бухгалтерського обліку в умовах глобалізації : моногр. / [З.-М. В. Задорожний, Я. Д. Крупка, В. А. Дерій та ін.] ; за наук. ред. д. е. н., проф. З. М.-В. Задорожного. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – 320 с.

ISBN 978-566-654-516-2

У монографії подано результати наукових досліджень щодо стану і перспективи розвитку бухгалтерського обліку в умовах глобалізації. Питання глобалізаційних тенденцій розвитку економіки розкрито у розрізі основних об'єктів обліку: активів, витрат та доходів підприємств, їх капіталу та зобов'язань. Запропоновані шляхи вдосконалення обліку зазначених об'єктів відповідно до вимог міжнародних стандартів. Пропозиції з покращення обліку мають комплексний і системний характер та охоплюють питання первинного, аналітичного, синтетичного обліку та формування звітності.

Для докторантів, аспірантів, викладачів та студентів вищих навчальних закладів, бухгалтерів.

УДК 657

ISBN 978-566-654-516-2

© З.-М. В. Задорожний та кол. авт., 2017  
© ТНЕУ, 2017

## ЗМІСТ

<b>ПЕРЕДМОВА.....</b>	<b>5</b>
-----------------------	----------

### **РОЗДІЛ 1. «ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНІ ПРОБЛЕМИ РЕФОРМУВАННЯ ВІТЧИЗНЯНОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ»**

1.1. Крупка Я. Д. Теоретичні основи бухгалтерської науки .....	7
1.2. Омецінська І. Я., Починок Н. В. Нормативно-правове регулювання ціноутворення в Україні .....	15
1.3. Панасюк В. М., Назарова І. Я. Класифікація власного капіталу: правові та облікові аспекти .....	26
1.4. Романів Р. В. Невизначеність інформаційного середовища та її вплив на бухгалтерські ризики .....	34
1.5. Зарудна Н. Я., Кундеус О. М. Правове забезпечення, оподаткування та відображення в обліку операцій із реорганізації підприємства.....	42
1.6. Шевчук О. А. Інформаційні технології у процедурах обробки даних бухгалтерського обліку .....	53

### **РОЗДІЛ 2. «ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ»**

2.1. Задорожний З.-М. В. Стан і перспективи розвитку управлінського обліку в Україні .....	61
2.2. Денчук П. Н. Особливості застосування обліку витрат за видами діяльності .....	
2.3. Мельничук І. В. Проблеми відокремлення в обліку операцій, пов'язаних з інноваційно-інвестиційною діяльністю підприємства .....	
2.4. Мужевич Н. В. Автоматизація обліку витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки .....	
2.5. Римар Г. А. Особливості нормативно-правових відносин в сфері формування та фінансування витрат у будівництві.....	
2.6. Судин Ю. А. Гудвіл як прояв синергетичного ефекту у процесах злиття та об'єднання підприємств.....	

2.7. Фаріон В. Я.  
Особливості обліку витрат періоду в умовах глобалізації економіки.....

**РОЗДІЛ 3. «ГЛОБАЛІЗАЦІЙНІ ТЕНДЕНЦІЇ  
УДОСКОНАЛЕННЯ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ»**

3.1. Дерій В. А., Гуменна-Дерій М. В.,  
Трансформація бухгалтерського обліку і фінансової звітності  
та її місце в українських економічних реформах.....

3.2. Муравський В. В.  
Інтегрована звітність: технології формування та візуалізації  
облікової інформації .....

3.3. Богуцька Л. Т.  
Принципи та склад корпоративної соціальної звітності .....

3.4. Гудзь Н. В.  
Використання професійного судження бухгалтера при побудові звітності  
за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку .....

## ПЕРЕДМОВА

Глобалізаційні процеси, які відбуваються у світовій економіці, висувають нові вимоги до організації бізнесу. Вхідження національної економіки у світову глобалізаційну передбачає швидке реагування вітчизняних підприємств на вимоги ринку. Це є можливим за умови отримання менеджментом оперативної та достовірної інформації про резерви зниження витрат ізбільшення доходу, яку здебільшого надає бухгалтерський облік.

Необхідність реформування бухгалтерського обліку в Україні зумовлена також набуттям нею статусу асоційованого члена Європейського Союзу. Основним нормативним документом, який регулює бухгалтерський облік та складання фінансової звітності на підприємствах країн Європейського Союзу, є Директива про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і пов'язану звітність певних типів підприємств № 2013/34/ЄС, затверджена Європарламентом і Радою ЄС 26.06.2013 р. Відповідно вітчизняне облікове законодавство і нормативні документи потрібно гармонізувати з європейськими. У монографії автори спробували окреслити проблеми, наявні у вітчизняному обліку, і запропонувати конкретні шляхи для їхнього вирішення.

Перший розділ «Загальнотеоретичні проблеми реформування вітчизняного обліку в умовах глобалізації» присвячено розгляду: теоретичних основ бухгалтерської науки; нормативно-правового регулювання ціноутворення в Україні; облікових аспектів класифікації власного капіталу; невизначеності інформаційного середовища та її впливу на бухгалтерські ризики; правового забезпечення, оподаткування та відображення в обліку операцій із реорганізації підприємства; застосування інформаційних технологій у процедурах обробки даних бухгалтерського обліку.

У другому розділі монографії «Перспективи розвитку обліку витрат підприємств» розглядаються перспективи розвитку управлінського обліку в Україні, особливості застосування обліку витрат за видами діяльності; проблеми відокремлення в обліку операцій, пов'язаних з інноваційно-інвестиційною діяльністю підприємства, питання автоматизації обліку витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки, особливості нормативно-правових відносин в сфері формування та фінансування витрат у будівництві, питання позиціонування гудвілу як прояв синергетич-

ного ефекту у процесах злиття та об'єднання підприємств, особливості обліку витрат періоду в умовах глобалізації економіки.

У третьому розділі «Глобалізаційні тенденції удосконалення звітності підприємств» досліджено питання трансформації бухгалтерського обліку і фінансової звітності в умовах українських економічних реформ, реалізації технологій формування та візуалізації облікової інформації в інтегрованій звітності, формування принципів корпоративної соціальної звітності, використання професійного судження бухгалтера при побудові звітності за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку.

Авторами окремих частин монографії є: доктор економічних наук, професор, проректор з наукової роботи Тернопільського національного економічного університету Задорожний З.-М. В. (передмова, підрозділ 2.1), доктор економічних наук, професор Крупка Я. Д. (підрозділ 1.1), доктор економічних наук, професор Дерій В. А., кандидат економічних наук, старший викладач Гуменна-Дерій М. В. (підрозділ 3.1), кандидат економічних наук, доцент Омецінська І. Я., кандидат економічних наук, доцент Починок Н. В. (підрозділ 1.2), кандидат економічних наук, доцент Панасюк В. М., кандидат економічних наук, доцент Назарова І. Я. (підрозділ 1.3), кандидат економічних наук, доцент Романів Р. В. (підрозділ 1.4), кандидат економічних наук, доцент Зарудна Н. Я., кандидат економічних наук, доцент Кундеус О. М. (підрозділ 1.5), кандидат економічних наук, доцент Шевчук О. А. (підрозділ 1.6), кандидат економічних наук, доцент Денчук П. Н. (підрозділ 2.2), кандидат економічних наук, доцент Мельничук І. В. (підрозділ 2.3), кандидат економічних наук, старший викладач Мужевич Н. В. (підрозділ 2.4), кандидат економічних наук, старший викладач Римар Г. А. (підрозділ 2.5), кандидат економічних наук, старший викладач Судин Ю. А. (підрозділ 2.6), кандидат економічних наук, доцент Фаріон В. Я. (підрозділ 2.7), кандидат економічних наук, доцент Муравський В. В. (підрозділ 3.2), кандидат економічних наук, доцент Богуцька Л. Т. (підрозділ 3.3), кандидат економічних наук, доцент Гудзь Н. В. (підрозділ 3.4).

Монографія буде корисною для докторантів, аспірантів, викладачів та студентів вищих навчальних закладів, бухгалтерів.

# РОЗДІЛ 1.

## ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНІ ПРОБЛЕМИ РЕФОРМУВАННЯ ВІТЧИЗНЯНОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

### *1.1. Теоретичні основи бухгалтерської науки*

Розглядаючи теоретичні основи будь-якої науки, у тому числі бухгалтерського обліку, слід найперше усвідомити, що називають поняттями «теорія», «теорія науки», на яких парадигмах і концепціях вона базується, який зміст вкладається в її методологію та методіку, техніку і організацію.

Теорію слід розуміти як сукупність взаємопов'язаних принципів, концепцій, визначень і суджень, що формують систему уявлень про природу явищ та подій, що дозволяють їх пояснювати і прогнозувати. Наука, як зазначає російський вчений Я. В. Соколов, ґрунтуючись на системі теорій, у межах яких синтезується наукове знання, спроможна пояснити сучасні явища та зв'язки, передбачити хід їх розвитку в майбутньому [1, с. 86].

Характерними рисами теорії можна вважати такі:

- вона містить базові знання;
- описує та пояснює явища і процеси;
- визначає найбільш вигідні (ідеальні) варіанти;
- не містить внутрішніх протиріч;
- визначає завдання та окреслює шляхи їх вирішення;
- дає важливі рекомендації для практичного використання.

Наукова теорія – це система узагальненого знання, пояснення різноманітності подій та ситуацій, що відбуваються у природі чи суспільстві. Це поняття має значення для підтвердження гіпотези як неперевіреного знання у формі припущення; для протиставлення практиці або для узагальнення передової практики; відображення її у науковому осмисленні та відтворенні реальної дійсності.

Наукова теорія як важлива форма організації знань забезпечує розширення сфери знання за межами безпосереднього спостереження. Вона

суттєво відрізняється від простої реєстрації спостережень і характеризується наявністю таких елементів:

- загальних законів і сфери їх застосування, де вона пояснює явища та події, що відбуваються;
- можливості передбачення невідомих явищ;
- застосування логіко-математичного апарату виведення наслідку в результаті аналізу подій та законів, за якими вони відбуваються;
- визначення узагальненої концептуальної схеми, без якої неможливе пізнання предмета теорії.

Економічні теорії зумовлені історичними умовами та епохами, в яких вони виникають, рівнем виробництва, розвитком науково-технічного прогресу, соціальними умовами, домінуючими у той або інший період, що сприяють або гальмують їх пізнання.

Теорія має бути взаємопов'язана з практикою, яка визначає перед пізнанням завдання та передбачає необхідність їх вирішення. Відповідно практика входить органічним елементом до складу теорії. Кожна теорія має складну структуру. Так, в економічній теорії можна виокремити дві частини: формальні обчислення (економіко-математичні моделі, логічні рівняння та ін.) та її сутнісну інтерпретацію (категорії, закони, принципи). Остання пов'язана з філософськими поглядами, світоглядом учених, з певними методологічними принципами підходу до реальної дійсності.

Принцип (лат. «principium» – «начало, основа») – це твердження, яке сприймається як головне, важливе, суттєве, неодмінне або принаймні бажане. У науці принципи – це загальні вимоги до побудови теорії, сформульовані як основне, первинне, що впливає з певної сукупності фактів. При визначенні різних систем принципи відображають найбільш суттєві характеристики, що відповідають за правильне функціонування самої системи, без яких вона не може існувати та виконувати своїх функцій. У науці принципами називають загальні положення, яким мають відповідати наукові припущення, гіпотези або теорії, як наприклад, принцип причинності, принцип еквівалентності, принцип відповідності, принцип невизначеності та інші. Принципи відрізняються від законів природи тим, що їхнє формулювання є більш загальним та менш конкретним. Від аксіоми принцип відрізняється тим, що він обирається не довільно, а формулюється в процесі пошуку істини. Відповідно принципи можуть виникати і змінюватися, застарівати та відмінятися. Водночас принципи часто можуть мати обмежені сфери застосування.

Концепція (лат. «conceptio» – «розуміння») – система поглядів, те або інше розуміння явищ і процесів; найважливіший, визначальний задум.



Концепція істотно відрізняється від теорії не лише своєю незавершеністю, а й недостатньою об'єктивністю. Концепцію ще називають сурогатною формою наукової теорії [2, с. 38]. Головне призначення концепції полягає в інтеграції певного масиву знань, у прагненні використовувати його для пояснення явищ та подій, пошуку закономірностей. Проходячи перевірку фактами, концепція уточнюється як за змістом, так і з погляду її пізнавальних можливостей. При цьому вона може й не витримати випробування практикою і бути відкинutoю. Особливо часто це відбувається на тих етапах розвитку методології науки, коли потреба у поясненні об'єктів дослідження зумовлює виникнення багатьох концептуальних підходів щодо тої чи іншої сфери знань, що забезпечують більш-менш коректні пояснення.

Наукова парадигма – це фундаментальна концепція, прийнята в конкретному науковому товаристві, у певному історичному періоді, у визначеній галузі знання.

Термін «методологія науки» (від «метод» і грец. «λόγος» – «вчення») залежно від сфери застосування може мати різні значення: сприйматися як сукупність механізмів дослідження, що застосовуються в певній науці, як вчення про методи пізнання й перетворення дійсності. Вироблення методології науки виникає за необхідності усвідомлення нею власної природи, принципів і методів, що є основою пізнання дійсності та відтворення її в процесі мислення. Методологія вважається теоретичною основою науки, сукупністю прийомів та особливих механізмів дослідження, що застосовуються у певній науці і становлять її метод. Г. Г. Кірейцев вважає методологію філософією науки, а методологію бухгалтерського обліку – філософією бухгалтерської науки. Він розширює наукову інтерпретацію методології обліку і розглядає її як структуру, логіку організації, методи вимірювання, що базуються на положеннях економічної науки, і засоби облікової діяльності в їх взаємодії [3, с. 61].

Методика – це конкретний набір операцій та інструментів, що дозволяє характеризувати ту або іншу сторону досліджуваного об'єкта відповідно до методології. А техніка – це набір технічних засобів та інструментів для вирішення завдань, які визначає конкретна наука, для обслуговування своїх потреб у процесі наукового дослідження.

Організація наукової роботи – це система методів, способів, заходів, які забезпечують вирішення відповідальними особами окреслених завдань, досягнення мети, визначених наукових цілей у процесі здійснення конкретних досліджень та наукової діяльності загалом.

Історичний розвиток і сучасний стан бухгалтерського обліку засвідчують, що облік – це окрема самостійна галузь наукових знань, що має

відповідні системоутворюючі ознаки та є складовою загальної системи прикладних економічних наук у сфері забезпечення господарської діяльності підприємств необхідною інформацією.

Я. В. Соколов зазначає, що у XVIII ст. бухгалтерський облік став предметом наукової діяльності. Він із набору емпіричних і догматичних регламентуючих правил перетворився у засіб дослідження господарської діяльності за власною методологією [1, с. 86–87]. Наукою, за визнанням вченого, він став у XIX ст. А дотепер бухгалтерський облік сформувався у самостійну галузь наукової діяльності, що має власний предмет і об'єкти дослідження, використовує широкий спектр спеціальних прийомів вивчення, що становлять його метод. На базі цих обов'язкових складових формуються принципи і методологія, розробляються парадигми та концепції на близьку і далеку перспективу.

Бухгалтерський облік як наука і практична діяльність взаємно пов'язаний із сукупністю фундаментальних і прикладних дисциплін.

Теорія обліку передусім формується під впливом філософії, що вивчає найбільш загальні закони розвитку суспільства. Ці закони є основою теорії і практики бухгалтерського обліку. При цьому важливе значення мають онтологічні та гносеологічні напрями філософських знань, що використовуються з метою пізнання суспільного буття, економічних взаємовідносин та побудови інтелектуальних моделей щодо таких взаємозв'язків у житті суспільства.

Бухгалтерський облік має широку законодавчу базу, що регулює діяльність у підприємницькій сфері. Законодавчо-правова регламентація розглядається не тільки як метод, а й застосовується при формуванні принципів управління підприємством. Відповідно юридичні науки певною мірою використовуються при визначенні правового поля бухгалтерського обліку підприємств, організацій та установ.

Облік як важлива функція управління взаємопов'язаний з економічною теорією, політекономією та такими прикладними економічними науками, як планування, аналіз, контроль, регулювання. При плануванні та прогнозуванні використовують облікову інформацію для складання поточних і перспективних планів і прогнозів, здійснення контролю за їх виконанням. Отже, між обліком і плануванням наявні як прямі, так і зворотні зв'язки.

Аналіз є проміжним етапом при здійсненні процесу управління, виконує свої функції щодо аналітичного оцінювання між збором інформації і прийняттям управлінських рішень щодо оперативного регулювання виробництва і планування господарської діяльності суб'єктів господарювання. Аналіз потребує знання і застосування багатьох специфічних

методів та прийомів, розробки й використання економіко-математичних методів, що дає можливість розкривати внутрішню природу, динаміку й перспективу досліджуваного об'єкта, його взаємозв'язки і напрями розвитку у майбутньому.

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

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

Математичні науки в сучасних умовах автоматизації обліково-аналітичних процесів відіграють важливу роль в алгоритмізації облікових операцій, моделюванні господарських процесів. В. Ф. Палій та Я. В. Соколов основою бухгалтерського обліку, його методу визначають винятково моделювання. До того ж метод моделювання визнається як надбання бухгалтерської науки, один із важливих засобів концептуальної реконструкції предмета бухгалтерського обліку. Саме на бухгалтерських моделях, на думку вчених, відбувається дослідження, осмислення, аналіз і пізнання фактів господарського життя на підприємстві [4, с. 109]. Використання моделювання, методів і прийомів елементарної алгебри, як зазначає І. Й. Яремко, дозволяє показати взаємозв'язок майна і капіталу у господарських процесах і розкрити математично форму подвійного запису [5, с. 164].

Теорія ймовірностей і математична статистика дають змогу вимірювати ступінь відповідності облікових даних реальному стану господарських процесів, їх прогнозуванню на майбутнє, оцінювати ймовірність помилок, що виникають при реєстрації фактів господарського життя, використовувати науково обґрунтовані статистичні методи індукції та дедукції, проводити вибіркові обстеження.

Соціологія, психологія та етика є блоком дисциплін, що дають можливість формувати суспільний імідж й авторитет професії бухгалтера, забезпечувати узгодженість його особистої поведінки та міри відповідальності, об'єктивно властивої представникам цього факту. Етичні норми встановлюють моральні критерії, якими має керуватися і яких зобов'язаний дотримуватися кожен бухгалтер під час здійснення своєї

професійної діяльності. А особливо це стосується керівництва бухгалтерської служби. Нові вимоги до облікового апарату та керівництва ним визначено за останніми змінами до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що вводяться з 1 січня 2018 р.

Взаємозв'язок бухгалтерського обліку як науки і практичної діяльності з іншими науками представлено на рис. 1.



**Рис. 1. Взаємозв'язок бухгалтерського обліку з іншими науками**

Кожна наука базується на певних теоретичних постулатах і правилах. Теорією бухгалтерського обліку вважається узгоджена сукупність принципів, визначень, суджень, що формують загальну систему підходів та методів для системного дослідження природи обліку, оцінювання стану та розвитку облікової практики. Теорія обліку є вченням про узагальнений досвід (пізнавальний і практичний), що дає можливість формулювати наукові принципи та методи для узагальнення та пізнання господарських процесів і явищ на підприємстві, проводити аналіз впливу різних факторів на них для розробки заходів з метою найбільш повного задоволення інформацією різних користувачів.

Облікова інформація як продукт бухгалтерського обліку має відповідати не лише вузьким запитам певних користувачів, а й відображати широкі суспільні інтереси. Згідно з міжнародними нормами та законодавством України суспільно значима інформація, яка є предметом громадського інтересу,

може бути оприлюднена і поширена без згоди її власника, навіть якщо вона має статус обмеженого доступу. Суспільно необхідною вважається інформація, що є предметом суспільного інтересу, і право громадськості володіти нею перевищує можливу шкоду від її оприлюднення. Цим підкреслюється право громадян володіти такою інформацією, а відповідальність несе не особа, яка її використовує, а особа, що не оприлюднює (приховує, замовчує) її від суспільства. До того ж об'єктом суспільного інтересу у господарському житті є не настільки облікова та звітна інформація, як суб'єкти господарювання, щодо діяльності яких інформація має набути публічного розкриття.

Найважливішими ознаками будь-якої науки, в тому числі бухгалтерського обліку, є наявність власного предмета, об'єктів дослідження та специфічних лише для неї методів і прийомів його проведення. В економічній теорії давно триває дискусія, що є основою предмета бухгалтерського обліку. Н. М. Малюга згрупувала всі визначення предмета обліку та покладених в його основу об'єктів у 4 групи:

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

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

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

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

На наш погляд, сутність предмета бухгалтерського обліку має розкриватися через його об'єкти: активи – капітал – зобов'язання – господарські процеси – витрати – доходи. Варто погодитись з Н. М. Малюгою, яка будує власне визначення предмета бухгалтерського обліку на комбінаториці вище-зазначених трактувань: як відносини власності, зумовлені фактами господарського життя, в результаті яких відбувається зміна стану майна, зобов'язань, капіталу суб'єкта власності [6, с. 64]. Таке визначення наближене до практики облікової роботи. Воно впливає з основних положень, закладених у національних та міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

У наукових колах побутує також твердження про необхідність виокремлення у складі бухгалтерського обліку трьох сфер: крім бухгалтерського обліку як науки і практичної діяльності, також навчальної дисципліни [7, с. 87].

Найважливішим завданням сучасного обліку при виробленні новітньої облікової парадигми, що має враховуватись при побудові його методології, бути новими об'єктами обліку із застосуванням відповідних методів визнання, оцінювання та технічного узагальнення і представлення облікових даних, є якнайповніше введення в систему обліку й управління інтелектуально-інформаційної складової капіталу суб'єкта господарювання. У складі майна підприємства важливе місце мають посісти активи нематеріальної природи, а метою оцінювання активів має бути визначення реальної, тобто ринкової вартості підприємства. Про парадигмальний характер побудови вітчизняного обліку як основи формування звітної інформації для відповідних користувачів зазначають М. В. Корягін та П. О. Куцик [8, с. 50]. Детальний аналіз облікових парадигм та оцінювання впливу на них різних об'єктивних і суб'єктивних факторів подає С. Ф. Легенчук [9, с. 109–159]. Сучасна парадигма має враховувати теперішню економічну та політичну ситуацію, умови та особливості постіндустріальної економіки, необхідність інтеграції національної економіки у світовий економічний простір.

Серед нових об'єктів обліку важливе місце має людський, організаційний, клієнтський та інший інтелектуальний капітал. Важливою статтею балансу, що наближає облікову вартість підприємства до ринкової, має стати гудвіл. Враховуючи важливість збереження і раціонального використання ресурсного потенціалу, а також необхідність посилення прогностичної спрямованості, облік має бути націлений й на кількісне оцінювання та якісну характеристику природних ресурсів. Важливим і особливим продуктом діяльності, оцінка якого може бути достовірно визначена, оскільки від нього очікують економічні вигоди у майбутньому, має бути інформація, що може вільно придбаватись чи реалізовуватись. Купівля-продаж інформаційних, а не матеріальних ресурсів, є головною ознакою переходу до постіндустріального суспільства, постіндустріальної економіки.

Підсумовуючи, слід зазначити, що у багатьох дослідженнях з бухгалтерського обліку порушується питання, чи «...є бухгалтерський облік наукою, чи ні». Вирішенню цього питання присвячена значна кількість праць відомих вітчизняних та зарубіжних учених. Більшість науковців дає позитивну відповідь, виокремлюючи при цьому такі характерні особливості, якими наука бухгалтерський облік вирізняється від інших наук:

- 1) вона є комплексною наукою і може бути зарахована до спеціальних, міжгалузевих, функціональних наук;
- 2) має власні предмет та об'єкти дослідження;
- 3) має специфічні методи та прийоми дослідження;
- 4) характеризується активною спрямованістю на практику.

З огляду на це бухгалтерський облік має власну теорію, на якій базується його методологія, що взята за основу розробки технічних прийомів ведення обліку, є базою при побудові організаційних засад ведення облікової діяльності на практиці.

### *Література*

1. Соколов Я. В. История развития бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
2. Сурмін Ю. П. Майстерня вченого : підруч. [для науковця]. – К. : НМЦ «Консорціум з удосконалення менеджмент-освіти в Україні», 2006. – 302 с.
3. Кирейцев Г. Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета : науч. док. / Г. Г. Кирейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 76 с.
4. Палий В. Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1981. – 224 с.
5. Яремко І. Й. Економічні категорії в методології обліку : моногр. / І. Й. Яремко. – Львів : Каменяр, 2002. – 192 с.
6. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : моногр. / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.
7. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні : моногр. / З.-М. В. Задорожний, Я. Д. Крупка, І. Я. Омецьська [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – 320 с.
8. Корягін М. В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : моногр. / М. В. Корягін, П. О. Куцик. – К. : Інтерсервіс, 2016. – 276 с.
9. Легенчук С. Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : моногр. / С. Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 652 с.

## ***1.2. Нормативно-правове регулювання ціноутворення в Україні***

Головною метою підприємницької діяльності є отримання прибутку, причому суб'єкти господарювання прагнуть до його максимізації. Одним зі шляхів збільшення прибутку є встановлення високої ціни на продукцію (роботи, послуги). Проте попит на продукцію, її обсяги на ринку, ціни конкурентів та інші чинники суттєво впливають на ціну, знижуючи її до економічно обґрунтованого рівня. Держава також здійснює суттєвий вплив на процеси ціноутворення через механізми державного управління як прямими (встановлення фіксованих або граничних цін, граничних рівнів торговельних надбавок, граничних нормативів рентабельності тощо),

так і непрямими методами (економічний, фінансово-кредитний та бюджетний механізми). Крім того, існують нормативно-правові документи, які регулюють порядок формування цін на окремі види продукції (робіт, послуг) різних галузей економіки. З огляду на це підприємствам необхідно враховувати не лише внутрішні та зовнішні чинники впливу на ціну, а й відповідне нормативно-правове регулювання.

Для ефективної цінової політики керівництво підприємства має встановити той діапазон цін, в межах якого можуть бути максимально забезпечені вигоди продавця і покупця. Мінімальну ціну на продукцію (роботи, послуги) визначають на основі її собівартості, величина якої формується відповідно до інформації бухгалтерського обліку. В процесах ціноутворення важливу роль відіграє нормативно-правове регулювання системи бухгалтерського обліку, норми якого щодо формування витрат підприємства є часто неузгодженими та дискусійними. Це актуалізує необхідність дослідження якості нормативно-правового регулювання формування цін, що сприятиме обґрунтованому застосуванню механізмів ціноутворення.

Процес ціноутворення доволі складним і динамічним. В Законі України «Про ціни і ціноутворення» ціноутворення визначено як процес формування та встановлення цін [1]. Проте вважаємо, що ціноутворення не обмежується лише формуванням і встановленням цін. Ціноутворення також передбачає: виявлення зовнішніх і внутрішніх чинників, що впливають на ціноутворення; вивчення державної цінової політики щодо певного виду продукції (робіт, послуг); розрахунок мінімальної та вихідної цін продукції (робіт, послуг) за витратними методами на основі інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку; розрахунок ціни продукції (робіт, послуг) за методами, за якими ціна орієнтована на попит, методами, за якими ціна орієнтована на конкурентів, чи витратними методами; моніторинг за обґрунтованістю встановленої ціни на продукцію (роботи, послуги), контроль за дотриманням законодавства у сфері ціноутворення; встановлення ціни з урахуванням зовнішніх і внутрішніх чинників та аналіз діапазону можливих змін ціни [2, с. 80].

В Законі України «Про ціни і ціноутворення» ціну розкрито як виражений у грошовій формі еквівалент одиниці товару [1]. Згідно з Господарським кодексом України ціна є вираженням у грошовій формі еквівалентом одиниці товару (продукції, робіт, послуг, матеріально-технічних ресурсів, майнових і немайнових прав), що підлягає продажу (реалізації), який потрібно застосовувати як тариф, розмір плати, ставки або збору, крім ставок і зборів, що використовуються в системі оподаткування [3]. На думку І. П. Косаревої, Г. О. Сукрушевої та О. В. Муравйової, ціна – це кількість гро-



шей, за яку продавець згоден продати, а покупець – купити одиницю товару [4, с. 95]. О. І. Андрусь ціну визначає як економічний інструмент, завдяки якому вартість товару одержує грошовий вираз та стає об'єктом суспільного розподілу [5]. Оскільки між ціною продукції (робіт, послуг) і витратами на її створення існує взаємозв'язок, то в науковій літературі ціна продукції часто пов'язується з її вартістю. Водночас ціна взаємопов'язується не лише з собівартістю, а й зі споживанням. В умовах сталого розвитку та з удосконаленням техніки і технологій дедалі гостріше постає питання щодо вартості та корисності продукції. Як підсумок, у сучасних наукових дослідженнях неодноразово йдеться про взаємозв'язок ціни з корисністю. Так, Л. О. Птащенко та О. А. Рудич зазначають, що ціна має виступати в новій якості як грошовий вираз корисності продуктів праці, що виробляються [6, с. 255]. В. В. Антощенкова вказує, що ціна – це грошове вираження вартості товару або форма вираження цінності благ, які з'являються в процесі обміну [7, с. 4]. М. А. Окландер вважає, що «...витратна концепція ціноутворення замінюється на маржиналістську, в якій ціна стає мірилом цінності товару в свідомості покупця. ... Покупка здійснюється тоді, коли отримана користь від товару не менша від суми випланих грошей» [8, с. 65].

На нашу думку, ціна – це грошовий еквівалент одиниці продукції (роботи, послуги), який відображає величину її корисності та за який продавець погоджується її продати, а покупець – купити.

Ціна продукції (робіт, послуг) є важливим чинником, що впливає на ефективність підприємницької діяльності суб'єктів господарювання. Згідно з положеннями Господарського кодексу України, підприємництво – це самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку [3]. Так, кожне підприємство, здійснюючи свою господарську діяльність, має прагнути не лише до отримання прибутків, а й досягнення певних соціальних результатів. Проте, зважаючи на психологію людини, власники, керівники підприємств здебільшого у своїй діяльності зосереджуються на максимізації прибутків, рідше звертаючи увагу на соціальні результати. Особливо це актуалізується в умовах економічної кризи, яка ставить багато суб'єктів господарювання на межу виживання. Працюючи в таких умовах, підприємства формують ціну на свою продукцію (роботи, послуги) з урахування власних вигод. В таких умовах зростає роль держави в процесах ціноутворення, яка, впливаючи на ціноутворення прямими чи непрямыми методами, має забезпечувати розвиток економічної конкуренції, захищати права різних верств населення щодо можли-

вості придбання товарів першої необхідності, забезпечувати зростання стратегічно важливих галузей економіки, посилювати інвестиційно-інноваційну діяльність, розвиток науки і техніки тощо. Це зумовлює необхідність формування комплексу відповідних нормативно-правових актів, які б регулювали процеси ціноутворення.

Важливим нормативним документом, який регулює процеси ціноутворення, є Господарський кодекс України. В кодексі цінова політика визначена одним з основних напрямів економічної політики держави. Цінова політика – це політика, спрямована на регулювання державою відносин обміну між суб'єктами ринку з метою забезпечення еквівалентності в процесі реалізації національного продукту, дотримання необхідної паритетності цін між галузями та видами господарської діяльності, а також забезпечення стабільності оптових і роздрібних цін [3]. Порядок встановлення, застосування, регулювання цін, політику ціноутворення визначено в Законі України «Про ціни і ціноутворення». Як у названому законі, так і в Господарському кодексі України, ціни розділено на два види: вільні та державні регульовані. Запровадження державних регульованих цін сприяє реалізації соціальної функції держави, оскільки такі ціни встановлюються на продукцію (роботи, послуги), які мають значну соціальну значимість, здійснюють визначальний вплив на рівень цін тощо. Згідно із Законом України «Про ціни і ціноутворення» державні регульовані ціни стосуються товарів суб'єктів, які займають монополічне (домінуюче) становище на ринку, та товарів суб'єктів господарювання, які порушують вимоги законодавства про захист економічної конкуренції. Всі інші види цінна продукцію (роботи, послуги), які не є державними регульованими, називаються вільними. Вільні ціни визначаються суб'єктами господарювання самостійно за згодою сторін.

Вільні ціни мають певну процедуру формування. В цьому разі покупець і продавець переслідують протилежну мету: якщо покупець хоче купити продукцію (роботи, послуги) за максимально можливою низькою ціною з урахуванням належної її якості, то продавець зацікавлений у високій ціні на свій товар, оскільки це підвищить рентабельність його діяльності. У зв'язку з цим існують певні методи формування ціни, при виборі яких враховуються вимоги як покупця, так і продавця товарів. При формуванні державних регульованих цін держава також не може враховувати лише свої інтереси й інтереси покупців продукції, адже неправильна державна цінова політика може призвести до банкрутства окремих суб'єктів господарювання. У зв'язку з цим у п. 2 ст. 12 Закону України «Про ціни і ціноутворення» зазначено, що державні регульовані ціни мають бути економічно обґрунтованими (забезпечувати відповідність ціни

на товар витратам на його виробництво, продаж (реалізацію) та прибуток від його продажу (реалізації) [1]. Так, як і при формуванні вільних цін, при визначенні державних регульованих цін мають бути враховані витрати на створення продукції (робіт, послуг) та прибуток підприємства.

Державні регульовані ціни встановлюються Кабінетом Міністрів України, органами виконавчої влади, державними колегіальними органами, а також органами місцевого самоврядування з урахуванням їх повноважень.

Із Законом України «Про ціни і ціноутворення» діють інші нормативні документи, що регулюють порядок ціноутворення окремих видів продукції (робіт, послуг), зокрема Податковий кодекс України, Закон України «Про державне регулювання виробництва і реалізації цукру», Закон України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів», Указ Президента України «Про Концепцію ціноутворення у сфері житлово-комунальних послуг», Постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання державного регулювання цін на лікарські засоби і вироби медичного призначення» тощо. Донедавна також діяла постанова Кабінету Міністрів України «Порядок формування цін на продовольчі товари, щодо яких запроваджено державне регулювання», в якій було визначено механізм формування виробниками економічно обґрунтованих цін на деякі продовольчі товари, які підлягали державному регулюванню.

Слід зауважити, що основою формування державних регульованих цін, як свідчать вищенаведені нормативні документи, є витратний метод або, інакше кажучи, метод «витрати плюс» (прикладом цього, як зазначалось, є норма Закону України «Про ціни і ціноутворення», де зазначено, що «... ціни повинні забезпечувати відповідність ціни на товар витратам на його виробництво, продаж (реалізацію)» [1]). Суть методу полягає у встановленні ціни на продукцію (роботи, послуги), відповідно до її виробничої та повної собівартості. Ціна формується шляхом додавання виробничої собівартості продукції, адміністративних витрат, витрат на збуття за бажаної величини прибутку з розрахунку на одиницю такої продукції (робіт, послуг). Це пояснює визначальну роль системи обліку в ціноутворенні, адже саме облікова інформація, насамперед, інформація управлінського обліку, забезпечує даними про виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), величину адміністративних витрат і витрат на збут за видами продукції (робіт, послуг).

В Законі України «Про ціни і ціноутворення» зазначено, що державні регульовані ціни встановлюються у вигляді:

- фіксованих цін;
- граничних цін;

- граничних рівнів торговельної надбавки (націнки) та постачальницько-збутової надбавки (постачальницької винагороди);
- граничних нормативів рентабельності;
- розміру постачальницької винагороди;
- розміру доплат, знижок (знижувальних коефіцієнтів) [1].

Як підтверджує вищенаведене, сформувати державну регульовану ціну без облікової інформації в здебільшого неможливо. Так, наприклад, рентабельність продукції (робіт, послуг) визначається шляхом ділення прибутку від реалізації продукції (робіт, послуг) на її собівартість. Щоб дотримати граничні нормативи рентабельності, підприємству необхідно знати інформацію про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг).

На нашу думку, основою формування вільних цін також має бути інформація управлінського обліку, оскільки яку б ціну не сформувало на свою продукцію підприємство, вона не може бути нижчою від її собівартості (за винятком реалізації маркетингових стратегій, коли ціна певної продукції, нижча від собівартості, забезпечує продаж іншої продукції суб'єкта господарювання або така ціна встановлена на тимчасовій основі з метою формування клієнтської бази, завоювання ринків збуту тощо).

Витратні методи формування ціни зазнають багато критики. Так, зокрема Н. В. Баракхтян вказує, що «...в умовах кардинальної зміни у підході та розумінні відносин власності, з розвитком конкуренції діючий раніше витратний порядок ціноутворення виявився нездатним реагувати на зміни зовнішніх факторів» [9]. За твердженням Л. О. Птащенко та О. А. Рудич, щоб ціна відповідала реальним умовам виробництва, необхідно рішуче відмовитись від орієнтації на фактичні затрати [6, с. 255]. На думку В. Г. Кудлай, однією з проблем у сфері цінової політики, що ускладнюють прийняття в умовах ринку цінових рішень на підприємстві, є використання затратного підходу в ціноутворенні [10, с. 74].

Підаючи критиці витратні методи ціноутворення, науковці часто не заперечують доцільність їх застосування в поєднанні з іншими методами і часто оцінювання витрат визначають одним з етапів ціноутворення. Так, на думку В. В. Божкової та І. М. Рябченко, методи визначення цін на основі витрат більш прийнятні для обґрунтування базисної ціни, яка розраховується з метою з'ясування можливості виходу на ринок із цим товаром, ніж для встановлення остаточної продажної ціни [11, с. 78]. На думку О. В. Жегус, Л. О. Попової, Т. М. Парцирної, у сучасних умовах ні вартісна, ні мінова, ні споживча теорії не сприяють визначенню ринкової ціни, яка дала б змогу підприємству відшкодувати витрати й отримати прибуток, відображала б співвідношення попиту і пропозиції, стан конкуренції

на ринку та відповідала б споживчій цінності товару; і лише інтеграція цих теорій дозволить вирішити окреслену проблему, що зумовило розвиток теорії інтегральної ціни [12, с. 48]. В. Є. Власюк, О. О. Олексієвець, К. В. Олішкевич вказують, що в процесі формування цінової політики важливого значення набуває формування прогнозної величини витратної частини ціни [13, с. 523].

Такий різнобічний підхід до методів формування ціни, надання одними науковцями переваги витратним методам, іншими – методам, за якими ціна орієнтована на попит, чи методам, за якими ціна орієнтована на конкурентів, зумовлено насамперед тим, що ціноутворення перебуває у сфері дослідження різних галузей знань: економіка, менеджмент, маркетинг, підприємництво, торгівля та біржова діяльність, облік і оподаткування тощо. Науковці вивчають переваги формування ціни на основі застосування методів, які близькі до їхньої сфери досліджень, що є логічним, оскільки кожен з методів має певні переваги і неврахування вагомих внутрішніх чи зовнішніх чинників формування ціни може призвести до встановлення необґрунтованих цін з подальшими негативними наслідками для діяльності суб'єкта господарювання.

Водночас вважаємо, що роль витратних методів ціноутворення не слід недооцінювати і заперечувати не можна їх. Погоджуємось, що ці методи враховують лише внутрішні чинники впливу на ціну і фактично не беруть до уваги зовнішні. Проте вони забезпечують максимально точний розрахунок ціни продукції та, що є дуже важливо, дають змогу розрахувати мінімальну ціну, за нижчої від якої підприємство зазнає збитків та може бути доведено до банкрутства. Якщо встановлена ціна на продукцію, роботи чи послуги не покриває витрати, визначені в системі бухгалтерського обліку, то підприємству слід визначити шляхи зниження собівартості або змінювати напрями своєї основної діяльності. Так, незважаючи на обраний метод ціноутворення, кожне підприємство, як підтверджує практика, розраховує мінімально прийнятну для нього ціну продукції на основі витратних методів і відповідно до цього, визначає обґрунтовану та допустиму для усіх сторін ціну продукції, яка враховує дію внутрішніх і зовнішніх чинників.

З метою визначення витрат для формування держаних регульованих чи вільних цін, обґрунтування мінімальної ціни керуються нормативними документами, що регламентують систему бухгалтерського обліку. Порядок формування витрат визначено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 16 «Витрати». В цьому стандарті передбачено формування таких показників, як собівартість реалізованої продукції

(робіт, послуг) та виробнича собівартість продукції (робіт, послуг). Перший показник складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат [14]. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) належать:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [14].

Для обґрунтованого формування ціни управлінський персонал підприємства має чітко знати норми П(С)БО 16 «Витрати» в частині структури виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), оскільки на практиці наявні випадки, коли при визначенні цього показника беруться до уваги окремі види адміністративних витрат чи витрат на збут, унаслідок чого спотворюється виробнича собівартість. Якщо для формування вільних цін такі помилки не спричинюватимуть значних негативних наслідків, оскільки в цьому виразі переважно орієнтуються на повну собівартість, то при визначенні державних регульованих цін ситуація буде значно гіршою, бо ціна буде завищеною, що передбачає відповідні штрафні санкції.

Структура кожної статті виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), а також перелік адміністративних витрат та витрат на збут, які зараховуються до повної собівартості, регулюється як нормами П(С)БО 16 «Витрати», так і окремими галузевими методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції, робіт чи послуг. Такі методичні рекомендації детально описують порядок формування виробничої собівартості з урахуванням відповідних особливостей галузі. Водночас вони рідко оновлюються, в результаті чого часто не враховують усі зміни інших нормативно-правових актів, що регулюють порядок формування витрат. Окрім того, окремі норми методичних рекомендацій є дискусійними, що визначено в працях науковців. Так, З. В. Задорожний [15] зазначає про необґрунтованість зарахування в Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджених наказом Мінрегіонбуду України № 573 від 31 грудня 2010 р., до статті «Інші прямі витрати» витрат, пов'язаних з експлуатацією будівельних машин і механізмів, оскільки останні необхідно розподіляти в кінці місяця між об'єктами; помилкову відсутність у переліку «витрат, пов'язаних з експлуатацією будівельних машин і механізмів» відрахувань на соціальні заходи від заробітної плати працівників, зайнятих обслуговуванням і екс-

платуацією будівельної техніки; суперечність Методичних рекомендацій № 573 вимогам П(С)БО 7 «Основні засоби» та Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку № 291 в частині зарахування витрат, пов'язаних зі спорудженням і розбиранням тимчасових нетитульних споруд, призначених для конкретного об'єкта будівництва, до підстатті «Інші виробничі витрати» статті «Інші прямі витрати» та ін.

О. П. Панадій серед недоліків Методичних рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001 р., виокремив: відсутність можливості поділу загальновиробничих витрат на постійні та змінні; фіксованість баз розподілу загальновиробничих та інших витрат, що розподіляються, і відсутність альтернативних варіантів таких баз; непередбаченість альтернативних термінів розподілу загальновиробничих та інших витрат, які розподіляються, крім річного. [16, с. 52].

В Указі Президента України «Про Концепцію ціноутворення у сфері житлово-комунальних послуг» застосовуються такі терміни, як «валові витрати», «основні фонди». Указ прийнятий 28 грудня 2007 р. Після його прийняття податкове законодавство зазнало суттєвих змін і такі терміни на даний час не застосовуються.

В Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, що затверджені наказом Міністерства промислової політики України № 373 від 09.07.2007 р., економічний елемент «матеріальні затрати» названо «матеріальні витрати», хоча терміни «витрати» і «затрати» не є тотожними; до складу елемента «відрахування на соціальні заходи» віднесено відрахування на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття, відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства та на інші соціальні заходи персоналу підприємства з подальшим згадуванням недіючих законодавчих актів, які раніше регулювали такі відрахування (згідно з П(С)БО 16 до складу вказаного елемента мають відноситись відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи); є

посилання на Закон України «Про індексацію грошових доходів населення» в редакції Закону України № 491-IV від 06.02.2003 р., норми якого нині зазнали суттєвих змін; до складу груп основних засобів віднесено, крім іншого, «капітальні витрати на поліпшення земель», «робочу та продуктивну худобу», «багаторічні насадження», хоча згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» такі групи основних засобів нині замінено відповідно на «капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом», «тварини», «багаторічні насадження та плодоносні рослини» і т. ін.

Як підтверджує вищенаведене, нормативні акти, що регулюють порядок формування собівартості продукції, робіт чи послуг різних галузей економіки, необхідно оновити й узгодити з нормативним актами вищого рівня, оскільки управлінець, який не є фахівцем з бухгалтерського обліку і відповідно не простежує зміни у бухгалтерському і податковому законодавстві, застосувавши при ціноутворенні норми цих документів, може прийняти помилкові управлінські рішення.

Таким чином, на ціноутворення впливають певні чинники, серед яких важлива роль відводиться державі, яка через законодавчі та нормативно-правові акти регламентує порядок встановлення державних регульованих цін та опосередковано впливає на процеси формування вільних цін. Сучасне законодавство у сфері ціноутворення має певні недоліки, серед яких: неузгодженість нормативно-правових актів різних рівнів, застарілість окремих норм, відсутність чіткого посилання на норми бухгалтерського законодавства при встановленні державних регульованих цін. Разом із цим, обґрунтоване застосування методів ціноутворення сприятиме активізації діяльності підприємства на ринку та забезпечуватиме правильний вибір стратегії його розвитку.

### *Література*

10. Про ціни і ціноутворення : Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5007-17>.
11. Омецінська І. Проблемні аспекти ціноутворення у вітчизняних підприємствах / І. Омецінська, Н. Починок // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2017. – Вип. 3. – С. 75–86.
12. Господарський кодекс України № 436-IV від 16 січня 2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
13. Косарева І. П. Основи управління процесом ціноутворення на промислових підприємствах / І. П. Косарева, Г. О. Сукрушева, О. В. Муравйова // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики. – 2013. – № 1 (21). – С. 94–104.
14. Андрусь О. І. Аналіз проблем сучасного ціноутворення в Україні та обґрунтування шляхів підвищення його ефективності [Електронний ре-



- курс] / О. І. Андрусь // Ефективна економіка: електронне наукове фахове видання. – 2013. – № 5. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2027>.
15. Птащенко Л. О. Концептуальні засади ціноутворення в економіці ринкового типу / Л. О. Птащенко, О. А. Рудич // Економічний аналіз. – 2014. – Т. 16, № 1. – С. 251–256.
  16. Антощенко В. В. Історико-економічні передумови виникнення і розвитку трансфертних цін / В. В. Антощенко // Науковий вісник Львівського національного університету ветеринарної медицини та біотехнологій імені С. З. Гжицького. – 2014. – Т. 16, № 1(58), ч. 1. – С. 3–9.
  17. Окландер М. А. Ціноутворення як чинник підвищення конкурентоспроможності підприємств роздрібної торгівлі / М. А. Окландер // Економіка: реалії часу. – 2013. – № 1 (6). – С. 65–70.
  18. Барахтян Н. В. Проблеми правового регулювання ціноутворення в Україні [Електронний ресурс] / Н. В. Барахтян // Часопис Академії адвокатури України. – 2013. – № 2. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Chaau\\_2013\\_2\\_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Chaau_2013_2_4).
  19. Кудлай В. Г. Актуальні проблеми ціноутворення на підприємствах в сучасних умовах / В. Г. Кудлай // Український соціум. – 2006. – № 6. – С. 73–80.
  20. Божкова В. В. Систематизація методів маркетингового ціноутворення / В. В. Божкова, І. М. Рябченко // Маркетинг і менеджмент інновацій. – 2012. – № 4. – С. 74–80.
  21. Жегус О. В. Теорія та практика ціноутворення в системі маркетингу : моногр. / О. В. Жегус, Л. О. Попова, Т. М. Парцирна. – Х. : ХДУХТ, 2013. – 250 с.
  22. Власюк В. Є. Проблеми формування цінової політики підприємств // В. Є. Власюк, О. О. Олексієвець, К. В. Олішкевич // Молодий вчений. – 2017. – № 5 (45). – С. 521–524.
  23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затв. наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
  24. Задорожний З. Проблемні аспекти нормативної бази організації управлінського обліку / З. Задорожний // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2015. – № 3. – С. 43–52.
  25. Панадій О. П. Методичні розробки для цілей управлінського обліку в сільському господарстві й інших галузях економіки України: порівняння та критика / О. П. Панадій // Облік і фінанси. – 2014. – № 4 (66). – С. 47–53.

### ***1.3. Класифікація власного капіталу: правові та облікові аспекти***

Будь-яка діяльність підприємства розпочинається з інвестування певних ресурсів власниками (засновниками). Таким чином, основою забезпечення успішного функціонування будь-якого суб'єкта господарювання є сформований достатньою мірою власний капітал. Зважаючи на важливість цієї економічної категорії, питання його класифікації та методики обліку потребують розгляду і подальшого удосконалення, що й зумовило вибір теми дослідження.

Проблеми класифікації власного капіталу були об'єктом досліджень багатьох вчених, зокрема: І. О. Бланка, Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, З. В. Задорожного, Я. В. Соколова, В. В. Сопка та ін. Проте нині є необхідність у розробці вдосконаленої системи систематизації власного капіталу, адже на базі класифікації формуються основні принципи його обліку.

Насамперед проаналізовано класифікацію власного капіталу, подану в нормативно-правових документах. Так, за діючим Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» власний капітал поділяють на:

- зареєстрований (пайовий) капітал;
- капітал у дооцінках;
- додатковий капітал;
- резервний капітал;
- нерозподілений прибуток (непокритий збиток);
- неоплачений капітал;
- вилучений капітал [1].

Аналізуючи вищенаведене положення, можна стверджувати, що чіткої систематизації власного капіталу у ньому немає, оскільки узагальнюючі класифікаційні ознаки не виділяються, а зазначаються лише складові.

Така сама практика застосовується у країнах близького зарубіжжя, зокрема відповідно до Наказу Міністерства фінансів Російської Федерації № 66н «Про форми бухгалтерської звітності організацій» від 20.07.2010 р. власний капітал вміщає:

- статутний капітал;
- власні акції, викуплені в акціонерів;
- переоцінювання необоротних активів;
- додатковий капітал;
- резервний капітал;
- нерозподілений прибуток (непокритий збиток) [2].

У міжнародній практиці згідно з п. 4.20-4.23 Концептуальної основи фінансової звітності визначають такі підкласи власного капіталу:

- кошти, внесені акціонерами (zareєстрований або статутний капітал);
- нерозподілений прибуток;
- резерви, які відображають асигнування нерозподіленого прибутку (нормативні резерви (встановлені законодавством) і ненормативні резерви (рішення про їхнє утворення приймає організація));
- резерви, які відображають коригування збереження капіталу (в тому числі фонд переоцінки вартості) [3].

Разом з тим, незалежно від наявних у міжнародній практиці стандартизованих складових власного капіталу, структура цього виду капіталу не є уніфікованою і може містити різні елементи [4]. Це визначається національними стандартами кожної держави і залежить від політики її розвитку та особливостей обліку (табл. 1).

Таблиця 1

## Структура власного капіталу у різних країнах

№	Країна	Структура власного капіталу
1	2	3
1.	США	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Внесений (сплачений) капітал;</li> <li>– нерозподілений прибуток (накопичені суми доходу за вирахуванням всіх збитків та дивідендів, виплачених акціонерам);</li> <li>– акціонерний капітал (суми інвестицій акціонерів і нерозподіленого доходу)</li> </ul>
2.	Німеччина	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Статутний капітал;</li> <li>– резерви прибутку (передбачений законом резерв, резерв для власної пайової участі, резерви, передбачені статутом, інші резерви з прибутку);</li> <li>– перенесення прибутку (збитків) на наступний господарський рік, річний надлишок (збиток)</li> </ul>
3.	Бельгія	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Премії за акціями;</li> <li>– резерв з переоцінки;</li> <li>– інші резерви;</li> <li>– нерозподілений прибуток (збиток);</li> <li>– інвестиційні дотації</li> </ul>
4.	Великобританія	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Акціонерний капітал;</li> <li>– додатковий капітал;</li> <li>– нерозподілений прибуток;</li> <li>– резерви</li> </ul>

1	2	3
5.	Франція	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Акціонерний капітал;</li> <li>– емісійний дохід;</li> <li>– нерозподілений прибуток;</li> <li>– резерви, утворені за рахунок прибутку;</li> <li>– інший власний капітал</li> </ul>
6.	Чехія	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Статутний фонд;</li> <li>– резервний фонд;</li> <li>– неподільний фонд;</li> <li>– нерозподілений прибуток (непокритий збиток)</li> <li>– минулих років;</li> <li>– інші фонди</li> </ul>
7.	Греція	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Акціонерний капітал;</li> <li>– емісійний дохід;</li> <li>– різниці за переоцінки;</li> <li>– гранти в постійні активи;</li> <li>– капітальні резерви</li> </ul>
8.	Польща	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Статутний капітал;</li> <li>– підписаний (неоплачений) додатковий капітал;</li> <li>– резерви на переоцінку активів;</li> <li>– інший резервний капітал;</li> <li>– нерозподілений прибуток;</li> <li>– чистий прибуток чи збиток фінансового року</li> </ul>
9.	Естонія	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Акціонерний або пайовий капітал за номінальною вартістю;</li> <li>– ажю;</li> <li>– капітал, переданий у дар;</li> <li>– резерви переоцінки;</li> <li>– обов'язковий резервний капітал;</li> <li>– резерв спецпризначення, утворений з нерозподіленого прибутку;</li> <li>– прибуток, нерозподілений у звітному періоді;</li> <li>– власні паї</li> </ul>
10.	Португалія	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Акціонерний капітал;</li> <li>– власні викуплені акції за номінальною вартістю;</li> <li>– резерви переоцінки;</li> <li>– резерви (законодавчі, спеціальні, ініціативні);</li> <li>– чистий прибуток;</li> <li>– резерви ризиків і витрат (податковий і т. ін.);</li> <li>– резерви уцінки товарів ризиків</li> </ul>

Сформовано на основі: [5; 6; 7].

Отже, у більшості зарубіжних країн до складових власного капіталу зараховують статутний (акціонерний) капітал, резервний капітал, нерозподілені прибутки. Окрім того, при визначенні елементів власного капіталу у міжнародній практиці можуть також враховуватися рішення власників про створення різних фондів джерел (додаткового капіталу), напрямів розподілу прибутку, операцій із власними акціями.

Зважаючи на те, що у нормативних документах чіткого розподілу власного капіталу на певні види немає, варто детальніше проаналізувати пропозиції науковців щодо систематизації власного капіталу.

Загалом власний капітал науковці класифікують за різними ознаками. Так, наприклад, І. О. Бланк для систематизації капіталу підприємства виокремлює одинадцять класифікаційних ознак [8]. Р. В. Варичева систематизує власний капітал за чотирма ознаками (організаційно-правовою формою підприємства, економічною природою підприємства, рівнем оплати оголошеного капіталу, рівнем державної реєстрації) [9]. Ф. Ф. Бутинець здійснює класифікацію власного капіталу лише за двома ознаками, зокрема за формою та рівнем відповідальності [10].

Більшість науковців основною класифікаційною ознакою власного капіталу вважають джерела його утворення. Певної однозначності у наукових колах щодо визначення видів власного капіталу за цією ознакою теж немає. Зокрема, С. Ф. Голов виокремлює у власному капіталі дві складові: вкладений (інвестиції акціонерів) та накопичений (нерозподілений прибуток акціонерів) [11]. Таку думку відстоює Р. В. Варичева, яка до вкладеного зараховує капітал, що сформований за рахунок внесків власників підприємства, а також за конвертування боргових зобов'язань підприємства в акції або частки (паї), а до накопиченого – капітал, що сформований у результаті господарської діяльності підприємства [9]. О. В. Єфімова стверджує, що власний капітал можна розподілити на: інвестований, тобто вкладений власниками у фірму, і накопичений, створений понад той, що спочатку авансований власниками [12].

А. В. Хмелевська та Г. М. Незборецька структурують елементи власного капіталу на зареєстрований капітал та накопичений капітал, тобто виділяють так звані модифікуючі елементи капіталу підприємства. На думку авторів, ці елементи змінюють величину власного капіталу, тобто модифікують величину заборгованості підприємства перед його засновниками, яка виникла у момент реєстрації суб'єкта господарювання у розмірі, що відповідає величині зареєстрованого капіталу [13].

В. В. Сопко пропонує розподіл власного капіталу здійснювати в іншому напрямі та поділяти його на:

1) капітал власників (внесений засновниками), що складається з двох частин: зареєстрованого капіталу згідно з установчими документа-

ми, за винятком неоплаченого і вилученого капіталу, та незареєстрованого, тобто додатково вкладеного засновниками;

2) капітал, створений у процесі діяльності, тобто отриманий у результаті діяльності суб'єкта господарювання (окрім результату від продажу акцій власної емісії), що вміщає резервний капітал та нерозподілений прибуток (непокриті збитки);

3) інший додатковий, не вкладений власниками капітал, що формується за рахунок безоплатно отриманого майна, індексації майна тощо [14].

З іншої точки зору класифікують власний капітал Л. О. Бернадзіковська та І. В. Мукоїд, які за формами фінансування поділяють власний капітал на:

- інвестований (вкладений або сплачений капітал) – сума простих і привілейованих акцій за їхньою номінальною (оголошеною) вартістю, а також додатково вкладений капітал, який також може бути поділений за джерелами утворення;
- нерозподілений прибуток – частина чистого прибутку, що не була розподілена між акціонерами [15].

Дещо поглиблює вищенаведену класифікацію А. М. Кадацька, яка систематизує складові власного капіталу на:

- інвестований (вкладений або сплачений) капітал (сума простих та привілейованих акцій за їх номінальною вартістю, а також додатково вкладений капітал);
- дарчий капітал (додатковий капітал, отриманий підприємством від інших осіб у вигляді безоплатно одержаних активів);
- нерозподілений прибуток (частина прибутку, отриманого внаслідок ефективної діяльності підприємства, що була не розподілена між акціонерами, а знову інвестована у підприємство) [16].

Ф. Ф. Бутинець продовжує цей напрям класифікації, розширюючи його складові на:

- інвестований капітал (сума простих і привілейованих акцій за їх номінальною вартістю);
- додатково вкладений капітал;
- подарований капітал (безоплатно отримані активи, безповоротна допомога);
- нерозподілений прибуток (частина прибутку, отриманого за ефективної діяльності підприємства, яка не була розподілена між акціонерами, власниками, а реінвестована у підприємство) [10].

Л. В. Коваль та В. В. Горбатюк стверджують, що підходи до поділу власного капіталу відповідно до джерел утворення залежать від того, чи здій-

сноється він за вітчизняними чи міжнародними стандартами. Узагальнюючи ці підходи, вони стверджують, що у вітчизняній практиці загалом виділяються вкладений (інвестований) капітал, сформований за рахунок внесків власників підприємства, а також за конвертування боргових зобов'язань підприємства в акції або частки (паї), та накопичений капітал, сформований у результаті господарської діяльності підприємства. Міжнародна практика передбачає такий поділ власного капіталу за джерелами утворення: вкладений (інвестований) капітал, що становить величину коштів, внесених власниками при організації підприємства (може змінюватися тільки за здійснення додаткових інвестицій або вилучень коштів власниками); зароблений капітал, тобто величина коштів, зароблених власниками і реінвестованих у діяльність підприємства (частина зароблених коштів може вилучатися власниками). Це спричиняє певні розбіжності у структуризації джерел формування капіталу, у компонентах фінансової звітності за МСФЗ та ПСБО [17].

О. Н. Коркушко теж вказує на невідповідність у систематизації власного капіталу за міжнародними та вітчизняними стандартами і пропонує, дотримуючись вимог МСФЗ, і в структурі власного капіталу виокремлювати: інвестований капітал у складі статутного (зареєстрованого) і додаткового (емісійний дохід і курсові різниці, що виникли при інвестуванні капіталу); накопичений капітал у складі реінвестованого капіталу, нерозподіленого прибутку і набутого капіталу (приріст вартості майна від переоцінки основних засобів, безоплатне надходження майна, інвестиційні засоби власників, використані цільові кошти); резервний капітал у складі оцінних і витратних резервів; потенційний капітал (цільове фінансування, цільові надходження та доходи майбутніх періодів) [18].

З огляду на різні підходи вчених до структури та класифікації власного капіталу та відмінності у вітчизняній і міжнародній практиці його обліку пропонуємо узагальнену класифікацію його складових, серед яких варто виокремити такі:

- 1) інвестований (вкладений) капітал, що охоплює:
  - зареєстрований капітал (статутний та обов'язковий пайовий капітал);
  - коригуючий капітал (неоплачений і вилучений капітал);
  - додатково вкладений капітал (капітал, інвестований власниками (засновниками, учасниками) понад зареєстровану суму; додатковий пайовий капітал);
- 2) набутий капітал, що містить:
  - додатково набутий капітал (капітал, сформований за рахунок безоплатно одержаних активів; капітал, сформований за рахунок переоцінки активів; інший додатковий капітал);

– реінвестований капітал (нерозподілений прибуток (непокриті збитки) та резервний капітал).

Необхідність впровадження вищенаведеної класифікації впливає з потреб збільшення інформативності фінансової звітності щодо відображення у ній власного капіталу [19]. Зокрема, на сучасному етапі із фінансової звітності важко зрозуміти, яку частку власного капіталу було реально внесено засновниками (власниками). Для відображення у звітності фактично внесеного (сплаченого) засновниками капіталу пропонується використовувати показник «інвестований (вкладений) капітал». Він має вміщати зареєстрований капітал, до якого входять суми статутного та обов'язкового пайового капіталу (відображення за цією статтею пайового капіталу загалом можна вважати нелогічним, оскільки він тепер враховує і додатковий пайовий капітал, що не відповідає природі зареєстрованого капіталу), за винятком коригуючого (негативного) неоплаченого та вилученого капіталу. До інвестованого капіталу слід також відносити додатково вкладений капітал (капітал, інвестований власниками, засновниками, учасниками понад зареєстровану суму) та додатковий пайовий капітал.

Впровадження такого узагальненого показника дозволить усунути певні невідповідності в обліку власного капіталу, зокрема щодо узагальнення та отождолення на одному рахунку статутного і пайового капіталів, незважаючи на різні принципи обліку таких видів власного капіталу.

### *Література*

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України № 73 від 7.02.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
2. О формах бухгалтерской отчетности организаций : приказ Минфина России № 66н от 20.07.2010 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://minfin.ru/ru/document/?id\\_4=10352&area\\_id=4&page\\_id=2104&popup=Y#ixzz4wvt84Xyg](http://minfin.ru/ru/document/?id_4=10352&area_id=4&page_id=2104&popup=Y#ixzz4wvt84Xyg).
3. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009).
4. Облік і звітність за міжнародними стандартами : навч. посіб. [навч.-метод. комплекс] / З. В. Задорожний, В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, Л. Я. Бобрівець. – [2-ге вид., випр. і доповн.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – 303 с.
5. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет в зарубежных странах : учеб. / Я. В. Соколов, Ф. Ф. Бутынец, Л. Л. Горейская, Д. А. Панков ; отв. ред. Ф. Ф. Бутынец. – М. : Велби : Проспект, 2007. – С. 203.



6. Евстафьева Е. М. Зарубежная практика формирования учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом коммерческих организаций / Е. М. Евстафьева // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 37 (187). – С. 63–73.
7. Власенко М. П. Особенности учета собственного капитала США и Европы в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности [Электронный ресурс] / М. П. Власенко. – Режим доступа : <https://elibrary.ru/defaultx.asp>.
8. Бланк И. А. Финансовый менеджмент : уч. курс / И. А. Бланк. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – К. : Эльга : Ника-Центр, 2004. – 656 с.
9. Варичева Р. В. Власний капітал: функціональний підхід до трактування сутності, напрями класифікації на вітчизняній та зарубіжній практиці / Р. В. Варичева // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 2(52) – С. 37–42.
10. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горецька. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 544 с.
11. Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні : навч.- практ. посіб. / за ред. С. Ф. Голова. – Дніпропетровськ : ТзОВ «Баланс-Клуб», 2000. – 768 с.
12. Ефимова О. В. Финансовый анализ / О. В. Ефимова. – [4-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Бухгалтерский учет, 2002. – 528 с.
13. Хмелевська А. В. Власний капітал за атрибутами об'єкта бухгалтерського обліку / А. В. Хмелевська, Г. М. Незборецька // Сталий розвиток економіки. – 2011. – № 2. – С. 192–194.
14. Сопко В. В. Бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності, пасивів) : навч. посіб. / В. В. Сопко. – К. : Центр навч. л-ри, 2006. – 312 с.
15. Бернадзіковська Л. О. Особливості формування власного капіталу підприємства у вітчизняній та міжнародній економіці [Електронний ресурс] / Л. О. Бернадзіковська, І. В. Мукоїд. – Режим доступу : <http://www.sworld.com.ua/index.php/uk/economy-411/business-economics-and-production-management-411/11299-411-1069>.
16. Кадацька А. М. Сутність власного капіталу підприємства [Електронний ресурс] / А. М. Кадацька. – Режим доступу : <http://gero.sau.sumy.ua/bitstream>.
17. Коваль Л. В. Власний капітал: облік та представлення в звітності, в контексті національних та міжнародних стандартів [Електронний ресурс] / Л. В. Коваль, В. В. Горбатьок. – Режим доступу : [irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv).
18. Коркушко О. Н. Класифікаційні види власного капіталу як об'єкта обліку [Електронний ресурс] / О. Н. Коркушко. – Режим доступу : [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/).
19. Назарова І. Я. Формування інформації про капітал у звітності підприємства / І. Я. Назарова // Інноваційна економіка. – 2012. – Вип. 10. – С. 284–286.

### ***1.4. Невизначеність інформаційного середовища та її вплив на бухгалтерські ризики***

Сучасний стан господарського середовища, в якому підприємство виконує свої функції, характеризується високим ступенем невизначеності чинників, що мають вирішальний вплив на формування фінансових результатів діяльності.

Дж. Кейнс вважав, що в реальному світі домінує невизначеність, а не математична ймовірність: «Ми не знаємо про ймовірність деяких економічних подій, оскільки немає ніяких наукових передумов для вирахування якої-небудь ймовірності» [3, с. 247].

В макроекономічному значенні природа невизначеності формується під впливом різних чинників: а) тимчасова невизначеність ситуації зумовлена тим, що неможливо з точністю до абсолюту передбачити значення того чи іншого чинника в майбутньому; б) невідомість точних значень параметрів ринкової системи можна охарактеризувати як невизначеність ринкової кон'юктури; в) непередбачуваність поведінки учасників у ситуації конфлікту інтересів також спричинює невизначеність тощо.

Комбінація цих та інших чинників формує різні типи невизначеності, які умовно можна поділити на три типи.

Перший тип – невизначеність становища, яка виникає під дією некерованих людиною процесів.

Другий тип – невизначеність і незрозумілість цілей або їх багатокритеріальність.

Третій тип – невизначеність, пов'язана з дією реальних суб'єктів, які можуть впливати на наслідки рішень, що приймаються.

У публікаціях на цю тематику переважно розглядають невизначеність як міру інформації, хоча популярні також напрямки розгляду невизначеності як стану системи щодо ідеальних умов, коли знання повністю є детермінованим, а також невизначеність як можливість вибору альтернатив. Як правило, стан системи оцінюється за її поведінкою протягом певного періоду, представленого деяким часовим рядом. В реальних умовах це представлення володіє властивістю невизначеності, яка для організації буде принциповою через неповторюваність явищ або через невідтворюваність економічних умов їх діяльності. Таким чином, виникає ситуація, для якої повною мірою справедливим є висловлювання Л. Заде: «В міру зростання складності системи наша здатність формулювати точні висновки про її поведінку зменшується до деякого порогу, за яким точність та зміст стають взаємовиключними» [7].

Дослідники сходяться на думці, що за можливістю отримання інформації розрізняють два види невизначеності:

- 1) абсолютна, зумовлена неможливістю отримання навіть у майбутньому інформації про внутрішні властивості об'єкта управління навіть після додаткового і більш глибокого його вивчення;
- 2) тимчасова, пов'язана з неповною інформацією про об'єкт у заданий момент часу. Цю невизначеність можна зменшити після отримання додаткової інформації при розширенні джерел її отримання.

Є. Куликова зазначає, що невизначеність – це стан неоднозначності подій у майбутньому і неможливості їх спрогнозувати через неповноту та неточність інформації [8]. М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедуорі теж розглядають невизначеність, як мірило інформації, розглядаючи невизначеність зовнішнього середовища як функцію кількості інформації, якою володіє організація (або особа) щодо конкретного чинника, а також як впевненість у цій інформації [11, с. 85]. Аналіз інших публікацій засвідчив, що автори, розглядаючи невизначеність, дотримуються подібних позицій: невизначеність передбачає наявність чинників, за яких результати дій не є детермінованими, а ступінь можливого впливу цих чинників на результати невідомий; це неповна або неточна інформація про умови реалізації проекту; ситуація, коли ймовірність настання невідомих подій оцінити наперед неможливо; це неповне або неточне уявлення про значення різних параметрів у майбутньому, що зумовлено різними причинами, передусім неповною або/і неточною інформацією про умови реалізації рішень, в тому числі пов'язаних з витратами [9; 12; 15].

Категорії «ризик» і «невизначеність» пов'язані між собою, проте це не синоніми, як можна часто простежити в деяких публікаціях.

По-перше, ризик наявний тільки в тих випадках, коли необхідно приймати рішення. Інакше кажучи, саме необхідність прийняття рішення в умовах невизначеності спричинює ризик. По-друге, ризик є суб'єктивним, а невизначеність – об'єктивною. Наприклад, відсутність достовірної інформації про обсяги попиту на продукцію призводить до виникненню ризику планування витрат на її виробництво. Це підтверджує і Н. Єрмасова, яка зазначає, що невизначеність – це сутнісна характеристика, а ризик – форма вияву невизначеності [6, с. 41]. Л. Тепман пов'язує ці процеси з теорією системності: «Ризики розглядають як властивість, яка характерна для будь-яких видів діяльності. Вона виявляється як імовірнісна невизначеність реалізації цільових функцій, характер, зміст, спрямованість і умови досягнення яких до кінця не зрозумілі суб'єкту» [17, с. 8].

Як зазначає І. Балабанов, невизначеність спричинює ризик як можливу небезпеку втрат, яка впливає із специфіки тих чи інших явищ природи і видів людської діяльності [2, с. 20]. Приблизно такої самої точки зору дотримуються й інші автори, які вважають, що ризик ототожнюється з імовірністю втрати частини своїх ресурсів, недоотриманням доходів або появою додаткових витрат за реалізації певної виробничої чи фінансової політики [12, с. 12]. Однак, на наш погляд, ризик – це не тільки ймовірність отримання негативних наслідків. Це здебільшого ймовірність відхилення від очікуваної мети, що може мати і позитивні результати. Ризики – це невід’ємна частина підприємницької діяльності. Їх неможливо повністю уникнути, проте можна прогнозувати, здійснювати заходи щодо управління їх параметрами та на цій основі зменшувати негативний вплив на інформаційне середовище підприємства.

Ф. Найт у праці «Ризик, невизначеність і прибуток» (1921 р.) також розмежував два види ризику, назвавши непередбачуваний ризик «невизначеністю». Якщо передбачуваний ризик – це прорахована ймовірність невдачі, яка піддається оцінюванню і страхуванню, то невизначеність – це стан повної відсутності якої-небудь інформації про можливе майбутнє, і ця невизначеність не може бути застрахованою [18].

На думку А. Шевельова і Є. Шевельової, сутність ризику полягає в тому, що в результаті дій невизначеності середовища фактична величина керованого параметра, як правило, завжди буде відрізняться від бажаної величини, досягнення якої планується при виборі управлінського рішення [20].

Оскільки невизначеність є джерелом ризику, її слід мінімізувати шляхом набуття інформації, в ідеалі прагнучи звести невизначеність до нуля, тобто до повної визначеності, за отримання якісної достовірної та вичерпної інформації. Однак на практиці таке не завжди вдається, тому, приймаючи рішення в умовах невизначеності, слід її формалізувати і оцінити ризики, джерелом яких є така невизначеність.

Відповідно до діючого законодавства, підґрунтям визнання підприємницьких ризиків у системі бухгалтерського обліку є принцип обачності, який передбачає при відображенні наданої у звітності інформації запобігання завищенню оцінки активів та доходів чи заниженню оцінки витрат та зобов’язань підприємства, спричинених існуванням факторів невизначеності. Зокрема, вплив невизначеності має враховуватись підприємством при визнанні доходу і витрат, участі у спільній діяльності, оцінці активів та її зміни, обліку фінансових інструментів [5, с. 89].

Невизначеність у бухгалтерському обліку, як правило, виникає внаслідок неможливості передбачити в нормативних документах всі ситуа-

ції, які можуть виникнути на практиці, і тому в законодавстві в багатьох випадках визначаються лише загальні принципи вирішення проблеми або ж суперечності. Як зазначає С. Рассказова-Ніколаєва, невизначеність в обліковій сфері може бути як наслідком відсутності нормативу, так і незрозумілості та неоднозначності його викладення [14, с. 43].

Як зазначалось, у бухгалтерському обліку ризики виникають з невизначеності. Причини виникнення останньої можна поділити на зовнішні та внутрішні.

До зовнішніх причин належать: стабільність бухгалтерського та податкового законодавства; загальна прогнозованість економічної ситуації в країні (облікова ставка НБУ, рівень інфляції, соціальні стандарти); можливість прогнозування рівня конкуренції; визначення інвестиційного клімату в деяких галузях (будівництво, сільське господарство) – характер впливу погодних умов; імовірність появи форс-мажорних обставин.

Внутрішніми причинами є такі: низький професійний рівень облікових працівників та відсутність роботи з підвищення їх кваліфікації; плинність кадрів у бухгалтерській службі, в тому числі головних бухгалтерів та провідних спеціалістів; порушення в методиці та організації ведення бухгалтерського обліку; невідповідність вимогам галузевої специфіки; розбалансованість інформаційних потоків на підприємстві; відсутність наукового підходу до формування облікової політики; несвоєчасність її коректування і технології облікового процесу у зв'язку із змінами в нормативно-правових актах; відсутність служби внутрішнього аудиту та загальний низький рівень контрольної роботи на підприємстві [15, с. 206].

Нерідко вирішальний вплив на збільшення бухгалтерських ризиків має використання як адміністративного ресурсу керівництвом підприємства бухгалтерів, що призводить до порушення законодавства з питань бухгалтерського обліку та оподаткування.

На сьогодні на підприємствах при формуванні облікової політики та складання звітності може виникнути невизначеність на таких напрямках: ідентифікація та оцінювання активів і пасивів, визначення періоду здійснення господарських операцій, оцінювання фактів господарського життя.

В науковій літературі є різні визначення бухгалтерського ризику. Зокрема, Н. Чабанова, Т. Єфіменко, В. Орлова вважають, що ризики в бухгалтерському обліку – це ризики вибору методичного підходу до формування облікової інформації. Причина варіативності методик – це різновекторні інтереси користувачів звітності [19, с. 194].

Узагальнюючи підходи до визначення ризику в бухгалтерському обліку, С. Панкова и Є. Сталкіна трактують його як комплексну категорію, ви-

никнення якої зумовлено помилками і неточностями в обліковому процесі за застосування альтернативних способів обліку, багато-чисельності трактування нормативних документів і низького рівня кваліфікації спеціалістів. Бухгалтерські ризики властиві всім етапам облікового циклу: документуванню, реєстрації операцій, їх оцінювання, відображенню інформації на рахунках бухгалтерського обліку і у формах фінансової звітності [13, с. 15].

П. Атамас, О. Атамас, Г. Крамаренко бухгалтерський ризик розуміють як імовірність несприятливого фінансового результату для підприємства внаслідок неправильного відображення фактів господарської діяльності (неправильна інтерпретація змісту господарської операції, помилки при визначенні кореспондуючих рахунків, неточності в оцінюванні активів), невідповідності обраної облікової політики. «Бухгалтерський ризик неминуче утворюється в процедурах реєстрації, оцінки і узагальнення інформації у грошовому вимірнику про майно, власний капітал і зобов'язання... У зв'язку з цим підприємству необхідно жорстко регламентувати облікові процедури, що дозволить ідентифікувати ризики і вчасно виявляти їх наслідки» [1, с. 61].

Важливо ідентифікувати природу ризику, зокрема визначити господарську подію, після здійснення якої очікується, що ризик виникне, обрати метод оцінювання серед передбачених обліковими положеннями (стандартами) альтернатив; виконати оцінювання об'єктів обліку, які виникли як підсумок настання події.

В науковій літературі одним із проблемних напрямків є класифікація внутрішніх і зовнішніх ризиків. Аналіз численних публікацій дає змогу стверджувати, що до внутрішніх облікових ризиків належать такі:

а) ризик облікової політики (або ризик об'єктивного оцінювання), який виникає у зв'язку з неправильним вибором альтернативних підходів до оцінювання об'єктів бухгалтерського обліку і залежить від управлінського персоналу, який здійснює вибір і ухвалення облікової політики;

б) ризик облікового оцінювання виникає у зв'язку з тим, що багато статей фінансової звітності не можуть бути точно визначені, а тільки попередньо оцінені. Процес попереднього облікового оцінювання ґрунтується на суб'єктивній думці облікового працівника;

в) ризик оцінювання помилки, яка допущена в попередніх періодах. Причинами можуть бути як прорахунки, так і свідоме спотворення фактів.

Я. Соколов вважає, що бухгалтерські ризики збільшуються під впливом зростання кількості помилок і порушень. Перше слід розуміти як випадкове викривлення облікової інформації, друге – як свідоме [16]. Під дією викривлень виникає бухгалтерський ризик, який полягає у відхиленні

фактичних даних звітності від достовірних даних. Чим більше викривлень, тим більша величина бухгалтерського ризику. Свідоме порушення взагалі нівелює поняття «бухгалтерський ризик», оскільки в цьому випадку працівник знає про факт викривлення, а не допускає можливість його появи.

Бухгалтерські помилки можна поділити на дві групи: методичні та технічні. Методичні передбачають, наприклад, неправомірне і нелогічне застосування методики оцінювання щодо об'єктів обліку при їх реєстрації, відображенню в обліковій звітності та вибутті; відображенні операцій в обліку без достатніх нормативно-правових причин, неправильне групування облікової інформації, зокрема в системі рахунків. Технічні помилки передбачають наявність арифметичних прорахунків, пропуск або повторне зарахування господарської операції тощо.

Основними причинами появи помилок в обліку є як біхевіористичні, так і організаційні аспекти функціонування обліково-аналітичних служб підприємства. Зокрема, до перших належать зазначені вище: невисока кваліфікація робітників бухгалтерії; використання як адміністративного ресурсу керівництвом підприємства у відношенні бухгалтерських працівників, відсутність системи підвищення кваліфікації співробітників бухгалтерських служб. Другий аспект вміщає такі причини: недостатню ефективність служби внутрішнього контролю, невідповідність організації бухгалтерського обліку на підприємстві галузевій специфіці його діяльності; несвоєчасність коректування облікової політики, пов'язаної із змінами в нормативно-правовій базі.

Саме ідентифікація причин, які спричиняють появу бухгалтерських помилок, та розробка заходів щодо їх усунення сприятимуть зниженню бухгалтерських ризиків.

До зовнішніх облікових ризиків, тобто таких, що виникають поза обліковим процесом, можна зарахувати ризик повноти відображення інформації, який охоплює такі напрямки:

а) ризик релевантності звітних показників – полягає в тому, що навіть якщо підприємство перебуває в передбанкрутному стані, це не означає, що воно не здатне генерувати дохід. Так, у звітності не завжди адекватно оцінено фінансово-господарський стан;

б) ризик релевантності облікових операцій – полягає в тому, що при існуючій системі податкового навантаження власник може бути зацікавлений у спотворенні звітності для ухилення від сплати податків [10; 20, с. 36].

Формування моделі управління ризиками підприємства та забезпечення ефективності його діяльності передбачає обґрунтування провідних завдань і методів нейтралізації ризиків, серед яких виділяють два основних типи стратегій нейтралізації ризиків: пасивний та активний [1, с. 62].

Пасивна стратегія спрямована на здійснення операцій і формування ситуацій з уникнення бухгалтерських ризиків, тобто це відмова від ризикових операцій або зменшення їх частки навіть через відмову від можливого отримання позитивних результатів. Активна стратегія спрямована на здійснення ризикових операцій, але із максимально можливим запобіганням їх негативним наслідкам від впливу неочікуваних подій чи явищ з використанням таких методів: самострахування бухгалтерських ризиків та їх диверсифікація. Особливу увагу слід звернути на самострахування шляхом створення відповідних резервів для покриття можливих збитків.

Як засвідчила практика, одним з найбільш ефективних інструментів зменшення ризиків є постійний контроль стану активів та пасивів шляхом проведення періодичної інвентаризації. Вказаний напрямок потрібно реалізовувати в рамках роботи служби внутрішнього аудиту. Необхідно передбачити спеціальним пунктом роботи такої служби вияв і моніторинг видів бухгалтерського ризику як внутрішнього, так і зовнішнього характеру.

Ще одним напрямком зменшення або мінімізації бухгалтерських ризиків є впровадження бухгалтерського аутсорсингу. Аутсорсинг трактується як використання ресурсів сторонніх організацій або зовнішніх ресурсів. Зміст застосування аутсорсингу на підприємстві полягає у делегуванні окремих (неголовних) його функцій на договірних засадах іншим спеціалізованим підприємствам, які мають для цього висококваліфікованих фахівців відповідної спеціалізації. Аутсорсер може не тільки здійснювати функції ведення бухгалтерського обліку, а й надавати консультації щодо первинного та управлінського обліку, представляти інтереси клієнта у фіскальних і судових органах, відновлювати облік за окремими операціями.

Дослідження бухгалтерських стандартів засвідчило, що в національному законодавстві поняття облікового ризику взагалі є відсутнім. Лише в П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» подається визначення таких результатів: валютного, відсоткового, грошового потоку, ліквідності. Вони непрямим чином стосуються до досліджуваного поняття і пов'язані переважно з трактуванням підприємницького ризику [15, с. 206–207].

Подібні визначення наведені також у МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації». Недоліком як вітчизняних, так і зарубіжних стандартів, є те, що вони не подають визначення саме бухгалтерського ризику, хоча він має один з вирішальних впливів на фінансову звітність. Коли йдеться про бухгалтерський ризик у загальному вигляді, то слід розуміти, що це ризики недостовірності обліку і звітності, тобто ризики, що несуть загрозу для якості звітної інформації для ухвалення управлінських рішень. Бухгалтерські ризики – це



загрози не фінансовому стану підприємства, а достовірній інформації про такий стан.

Відсутність чітких і однозначних рекомендацій у нормативних документах змушує бухгалтера мати власну обґрунтовану думку про доцільність використання на підприємстві того чи іншого варіанта обліку, тобто формувати своє професійне судження.

Від того, як він буде трактувати зазначені факти, залежать показники звітності, яка описує фінансовий стан підприємства. Згідно з п. 45 «Принципів підготовки і складання фінансової звітності» МСФЗ, на практиці часто необхідно зрівноважити якісні характеристики інформації про об'єкт з метою досягнення компромісу між принципами формування фінансової звітності. Зменшення ступеня невизначеності в бухгалтерському обліку досягається у випадку, коли інформація відповідає вимогам корисності, достовірності та відкритості (прозорості). Перші дві вимоги регламентовані бухгалтерськими стандартами, а остання є результатом аналітичної роботи спеціалістів і служить для задоволення інформаційних потреб потенційних інвесторів.

### *Література*

1. Атамас П. Й. Роль бухгалтерського обліку в управлінні ризиками підприємництва / П. Й. Атамас, О. П. Атамас, Г. О. Крамаренко // Академічний огляд. – №1. – 2016. – С. 60–69.
2. Балабанов И. Т. Риск-менеджмент / И. Т. Балабанов. – М. : Финансы и статистика, 1996. – 192 с.
3. Бернштейн П. Против богов: Укрощение риска / П. Бернштейн. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2000. – 400 с.
4. І. М. Вигівська Сутність і класифікація професійних ризиків облікового персоналу / І. М. Вигівська // Вісник ЖДТУ. – 2010. – №4. – С. 40–43.
5. Гнилицька Л. В. Інформаційне забезпечення ризиками підприємницької діяльності: обліковий аспект / Л. В. Гнилицька // Економічні інновації. – 2014 – №57. – С. 88–100.
6. Ермасова Н. Б. Риск-менеджмент организации / Н. Б. Ермасова. – М. : ИТК «Дашков и Ко», 2009. – 380 с.
7. Заде Л. А. Понятие лингвистической переменной и его применение к принятию приближенных решений / Л. А. Заде. – М. : Финансы, 1976. – 165 с.
8. Куликова Е. Е. Управление рисками: инновационный аспект Е. Е. Куликова. – М. : Бератор-Паблишинг, 2008. – 112 с.
9. Лапуста М. Г. Риски в предпринимательской деятельности / М. Г. Лапуста, Л. Г. Шаршукова. – М. : ИНФРА-М, 1996. – 224 с.
10. Матушевская Е. А. Бухгалтерские риски: сущность, классификация и причины возникновения [Электронный ресурс] / Е. А. Матушевская,

- Л. А. Алексеева // Таврический научный обозреватель. – 2016. – №12. – Режим доступу : [www.tavr.science](http://www.tavr.science).
11. Мескон М. Х. Основы менеджмента. М. Альберт, Ф. Хедоури. М: Дело, 2002. – 704 с.
  12. Моделирование рискованных ситуаций в экономике и бизнесе : уч. пособ. / А. М. Дубров, Б. А. Лагоша, Е. Ю. Хрусталёв, Т. П. Баранский ; под. ред. Б. А. Лагоши. – М. : Финансы и статистика, 2001.
  13. 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.
  14. Рассказова-Николаева С. А. Как научиться профессиональному суждению / С. А. Рассказова-Николаева // Вестник профессиональных бухгалтеров. – 2008. – № 4. – С. 42–46.
  15. Романів Р. В. Бухгалтерські ризики та їх вплив на інформаційне середовище [Електронний ресурс] / Р. В. Романів // Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: матеріали Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Тернопіль, 30 червня 2017 р.). – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – С. 205–207. – Режим доступу : [dspace.tneu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/22574/1/конференція%20Гучко.pdf](http://dspace.tneu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/22574/1/конференція%20Гучко.pdf).
  16. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
  17. Тэпман Л. Н. Риски в экономике : уч. пособ. [для вузов] / под ред. проф. В. А. Швандара. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 380 с.
  18. <https://ecouniver.com/economik-rasdel/istekuz/154-teorii-neopredelennosti-i-predprinimatelstva.html>
  19. Чебанова Н. Методичні підходи до ідентифікації ризиків бухгалтерського обліку за податковими різницями / Н. Чебанова, Т. Єфіменко, В. Орлова // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». – 2016. – №3. – С. 193–198.
  20. Шевелёв А. Е. Риски в бухгалтерском учете : уч. пособ. / А. Е. Шевелёв, Е. В. Шевелёва. – [2-е изд.]. – М. : КНОРУС, 2009. – 304 с.

### ***1.5. Правове забезпечення, оподаткування та відображення в обліку операцій із реорганізації підприємства***

Будь-яка юридична особа може припинити свою діяльність з різних причин відповідно до ст. 104 Цивільного кодексу України. Такими причинами можуть бути реорганізація (тобто злиття, приєднання, поділу, перетворення) або ліквідація. Згідно зі ст. 106 ЦКУ злиття, приєднання, поділ

та перетворення юридичної особи здійснюються за рішенням його учасників або органу юридичної особи, уповноваженого на це установчими документами, а у інших випадках, передбачених законом, – за рішенням суду або відповідних органів державної влади [1]. Детальний порядок процедури припинення діяльності юридичної особи шляхом злиття, приєднання, поділу та перетворення визначений ст. 107 Цивільного кодексу України. При цьому слід пам'ятати, що юридична особа є такою, що припинила діяльність, з дня внесення до єдиного державного реєстру запису про її припинення. Причини та мотиви, які спонукають власників і керівництво підприємства до прийняття рішення щодо реорганізації, визначають форму майбутньої реорганізації.

У разі реорганізації підприємства слід враховувати законодавчі передумови та вимоги, а саме: порядок державної реєстрації (перереєстрації) та ліквідації суб'єктів господарювання; вимоги антимонопольного законодавства; вимоги щодо захисту інтересів кредиторів підприємства, його власників, персоналу тощо; порядок емісії акцій (у разі реорганізації АТ); можливі екологічні, демографічні та інші наслідки.

Перед здійсненням реорганізації необхідно провести поглиблений аналіз фінансово-господарського стану підприємств, що потребують реорганізації, та оцінити їх ринкову вартість. Аналіз потрібно проводити щодо основних характеристик діяльності цієї юридичної особи. Результат поглибленого аналізу фінансово-господарського стану підприємства, що перебуває в кризі, є основою для винесення висновку про його санаційну спроможність та про доцільність його реорганізації [2].

Наприклад, реорганізація тих підприємств, які мають кредиторську заборгованість, має здійснюватися з дотриманням вимог щодо переведення боргу правонаступникам. За новою господарською одиницею доцільно закріплювати правонаступництво лише за зобов'язаннями з кредиторами, коли: встановлено, що визнане раніше зобов'язання стосується діяльності, яка виділяється у самостійну господарську одиницю (наприклад, заборгованість з оплати праці працівників, які переходять до новоутвореного суб'єкта); зобов'язання виникло в результаті ресурсного забезпечення господарського чи географічного сегмента, який виділяється, і ці ресурси за розподільним балансом переходять до новоутвореної одиниці; існує ймовірність, що такі зобов'язання у новоутвореній особі й надалі будуть виникати (наприклад, за комунальними платежами, податками тощо).

Оскільки у ряді випадків при проведенні процедури реорганізації юридичних осіб майно, права та обов'язки переходять до правонаступників, то варто звернути увагу на вирішення цього питання згідно з чинним

законодавством. У Податковому кодексі України нещодавно з'явилися норми, які регламентують певні питання з обліку та оподаткування у підприємств- правонаступників. Зокрема, наприклад, урегульоване питання «успадкування» залишку ліміту реєстрації податкових накладних чи розрахунків коригування та від'ємного значення ПДВ [3].

Перед тим, як вести мову про практичні аспекти обліку та оподаткування підприємств, що проходять процедуру реорганізації, слід розуміти таке. Щодо юридичних осіб поняття «реорганізація» використовується для визначення двох самостійних процесів: а) реорганізації бізнесу; б) реорганізації юридичної особи. Перший із зазначених процесів передбачає, як правило, зміну принципів ведення бізнесу, тоді як другий – зміну організаційно-правової форми (при перетворенні), складу власників юридичної особи, її майна і зобов'язань (при злитті, приєднанні, поділі та виділенні) [4].

Коротко охарактеризуємо сутність кожної з форм реорганізації. Перетворення полягає у зміні організаційно-правової форми юридичної особи, наприклад, коли АТ перетворюється в ТзОВ. Необхідно зазначити, що при перетворенні, як правило, не відбувається зміна величини майна і зобов'язань юридичної особи. Зазначена особливість перетворення відрізняє цю форму реорганізації від інших, передбачених вітчизняним законодавством. Так, при реорганізації у формі злиття, приєднання, поділу та виділення змінюється величина майна і зобов'язань юридичної особи. Документом, на підставі якого майно, права і зобов'язання господарського товариства передаються новоутвореній юридичній особі, є передавальний акт. У середньому процедура перетворення триває близько півроку і більше.

Приєднання та злиття пов'язано з припиненням господарської діяльності приєданого господарського товариства і передачею всього його майна, прав та зобов'язань. Новоутворене господарське товариство стає правонаступником товариства, що припинило діяльність. Майно, права та зобов'язання товариства, що приєднується, переходять до новоутвореного товариства на підставі передавального акта. Злиття означає припинення діяльності двох або більше юридичних осіб та передачу їх майна, прав та зобов'язань новоствореній юридичній особі. Передача майна, прав та зобов'язань проводиться на підставі передавального акта [5].

Цінність злиття та приєднання з практичних міркувань полягає в можливості укрупнення бізнесу і зміцнення позицій на відповідному ринку, поглиблення і розширення спеціалізації, зниження виробничих витрат, адже ці форми реорганізації дозволяють вести бізнес не «з нуля», а на основі функціонуючих підприємств з використанням їх інфраструктури. Злиття та приєднання також є ефективним способом боротьби проти

конкурентів, хоча концентрація капіталу може призвести до зворотного результату.

**Поділ** пов'язаний з припиненням господарського товариства і передачею його майна, прав та зобов'язань заново утвореним юридичним особам на підставі розподільчого балансу. Мотивом проведення реорганізації господарського товариства у формі поділу може бути існування непереборних розбіжностей між власниками підприємства щодо шляхів подальшого розвитку, диверсифікація різних видів бізнесу, що здійснювались раніше одним суспільством, вимоги Антимонопольного комітету України і т. ін.

Виділення передбачає утворення нового господарського товариства (господарських товариств) шляхом його (їх) виділення з іншого господарського товариства та передачі йому (їм) певного майна, прав та зобов'язань на підставі передавального акта. При цьому товариство, з якого відбувається виділення, продовжує існувати після завершення процедури реорганізації. Так, реорганізація у формі виділення не передбачає припинення діяльності господарського товариства, що є істотною відмінністю виділення від інших форм реорганізації. Реорганізація у формі виділення є найбільш ефективною за необхідності поліпшення фінансового становища господарського товариства та посилення контролю над операціями шляхом виведення з нього найбільш ефективно працюючих активів і акумулювання таких активів на балансі новоствореного господарського товариства [6].

Те, що при реорганізації у формі виділення не відбувається припинення діяльності юридичної особи, значно спрощує процедуру реорганізації і дозволяє зменшити її терміни, адже при виділенні не потрібно повідомлення кредиторів про початок процедури реорганізації та витримання двомісячного терміну.

Діяльність підприємств у період їх реорганізації передбачає, що терміни від моменту прийняття рішення про проведення реорганізації та до моменту державної реєстрації відповідних змін (ліквідації чи перереєстрації підприємства) є часом реорганізації. У цей період, відповідно до принципу неперервності, підприємство продовжує вести свою як господарську діяльність, так і діяльність щодо організації власне реорганізації. Кожен напрямок діяльності супроводжуватиметься витратами, які мають бути відображенні у системі обліку. У цей час формуються бухгалтерські документи, основним серед яких є передавальний або розподільчий баланс.

Відповідно до ст. 107 (п. 2, 3, 4) Цивільного кодексу України [1], після закінчення терміну для заявлення вимог кредиторів (у тому числі

їх задоволення або відхилення) комісією з припинення діяльності такої юридичної особи має бути складено передавальний акт (у разі злиття, приєднання або перетворення) або розподільний баланс (у разі поділу). Цей акт має містити положення про правонаступництво щодо майна, прав та обов'язків юридичної особи, що припиняє діяльність, стосовно всіх її кредиторів та боржників, включаючи зобов'язання, які оспоруються сторонами. Передавальний акт та розподільний баланс затверджуються учасниками юридичної особи або органом, який прийняв рішення про припинення її діяльності, крім випадків, встановлених законом.

Формування балансів новостворених підприємств (якщо йдеться про злиття) і підприємств, до яких приєднано юридичну особу (у випадку приєднання), відбувається шляхом арифметичного додавання відповідних статей. Відмінності існують тільки у тому, що:

- формується новий вступний баланс юридичної особи при злитті;
- 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 відображатимуть господарські операції зі злиття чи приєднання. При цьому розмір частки у статутному капіталі при злитті підприємств і об'єднанні їх статутних капіталів має 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 за сумування (при приєднанні, якщо приєднується більше, ніж два підприємства). У цьому випадку потрібно використовувати дані аналітичного обліку всіх 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 [6].

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 «Роз-

рахунки з іншими кредиторами» (або 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.

Передачу активів та пасивів слід здійснювати, як наголошує І. Я. Назарова, складаючи такі бухгалтерські проведення:

- юридична особа, що передає активи та пасиви, відображає ці операції за дебетом (або кредитом) субрахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» і кредитом рахунків обліку активів 1–3 класу Плану рахунків тощо (або дебетом рахунків обліку пасивів відповідно 4–6 класу тощо);
- юридична особа- правонаступник робить зворотні проведення для відображення прийняття активів та пасивів на свій баланс, використовуючи субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» [7].

Після завершення виконання всіх операцій щодо передачі майна та зобов'язань кінцеві сальдо за всіма рахунками бухгалтерського обліку правопередника мають дорівнювати нулю.

Не менш важливим питанням поряд із синтетичним обліком є формування розшифровок аналітичного обліку коштів, що підлягають подальшій передачі правонаступнику. З цього приводу рекомендовано зазначити всі види банківських рахунків у відповідних відділеннях банків, де зберігаються ці суми. При передаванні активів, які містять певну технічну документацію тощо (наприклад, основних засобів та подібних їм видів активів), необхідно разом із ними передавати картки аналітичного обліку та належну їм технічну документацію. При формуванні відомостей про дебіторську або кредиторську заборгованість слід також долучати акти звіряння розрахунків з дебіторами або кредиторами, відмічати також інформацію про їх повідомлення з приводу змін правонаступника заборгованості.

Щодо податкового обліку у процесі укрупнення підприємств варто зазначити, що ст. 98 Податкового кодексу України регламентує порядок погашення всіх грошових зобов'язань або наявного податкового боргу у разі реорганізації реорганізованого платника податків. Зокрема у п. 1.2 ст. 98 визначено поняття «злиття платників податків» як передачу майна платника податків до статутних фондів інших платників податків, у результаті чого відбувається ліквідація платника податків, який зливається з іншими, але не виокремлює окремо поняття «приєднання» [3]. Так, якщо реорганізація здійснюється шляхом об'єднання двох або більше платників податків в одного платника податків з ліквідацією платників

податків, що об'єдналися, об'єднаний платник податків набуває всіх прав і обов'язків щодо погашення грошових зобов'язань чи податкового боргу всіх платників податків, що об'єдналися. При цьому варто пам'ятати, що реорганізація платника податків не змінює строків погашення грошових зобов'язань або податкового боргу платниками податків, утвореними у результаті такої реорганізації [6].

Під час проведення реорганізації підприємств у формі злиття або приєднання об'єкт обкладення податком на прибуток не виникає, оскільки не відбувається одна з операцій продажу чи безкоштовної передачі активів підприємствами, що припиняють свою діяльність відповідно до норм Податкового кодексу України [3].

Позицію Державної фіскальної служби з приводу податкового обліку отриманих активів підприємством, яке створено в результаті укрупнення, наведено у п. 14 Листа № 3335/6/12-0216 від 21.04.2005 р. (слід зазначити, що він стосується будь-якого виду реорганізації). Зокрема, з метою визначення бази оподаткування податком на прибуток реорганізація при будь-якому її виді не є операцією купівлі-продажу підприємства або безкоштовним отриманням активів, тому як наслідок податкових зобов'язань з податку на прибуток у такому випадку не виникає [9].

При приєднанні до правонаступника підприємства всі показники його попередньої діяльності переносяться до нового балансу, а у податковому обліку правонаступника повністю враховуються при визначенні об'єкта і розміру податку на прибуток таким правонаступником. Відповідно не є винятком і заборгованість зі сплати сум податків до бюджетів всіх рівнів та від'ємне значення об'єкта оподаткування.

У Листі ДФС України № 21364/6/99-99-19-02-02-15 від 08.10.2015 р. [10] щодо здійснення податкового обліку підприємства у разі його реорганізації записано, що «...витрати за зобов'язаннями, що передаються правонаступнику у разі реорганізації шляхом приєднання та за якими дата визнання підприємством, що ліквідується, не настала, виникають у правонаступника, який враховує їх при формуванні фінансового результату до оподаткування податком на прибуток за правилами бухгалтерського обліку» [10].

У Листі № 6140/6/15-3415-19 від 06.04.2012 р. визначено, що платниками податків, які здійснюють процедуру реорганізації підприємства, податкові зобов'язання не нараховуються, а податковий кредит не коригується. Податкові накладні на операції з такої передачі не виписуються, оскільки операція не є об'єктом оподаткування. Підприємство, до якого приєднується інше підприємство в результаті реорганізації, податковий кредит за такою операцією також не формує [11]. Проте з 1 січня 2017 р. у



Податковому кодексу України та з 22 липня 2017 р. у Порядку № 569 [12] з'явилися дещо інші норми. Зокрема, щодо ліміту реєстрації ПН/ПК (податкових накладних / розрахунків коригування) вказано таке. Сума ліміту реєстрації ( $\Sigma$ Накл) платника податку, реорганізованого шляхом:

- приєднання, злиття, перетворення, сформована на дату державної реєстрації припинення діяльності юридичної особи, використовується під час обчислення суми податку ( $\Sigma$ Накл) правонаступника такого реорганізованого платника податку за умови повідомлення таким реорганізованим платником податку контролюючого органу відповідно до п. 16.1.10 ПКУ та з урахуванням результатів проведеної згідно з п. 78.1.7 ПКУ документальної позапланової перевірки;

- поділу (з якого здійснюється виділ), сформована на дату державної реєстрації припинення діяльності юридичної особи (державної реєстрації створення юридичної особи правонаступника), використовується під час обчислення суми податку ( $\Sigma$ Накл) правонаступника такого реорганізованого платника податку пропорційно до отриманої частки майна згідно з розподільним балансом за умови повідомлення таким реорганізованим платником податку контролюючого органу відповідно до п. 16.1.10 ПКУ та з урахуванням результатів проведеної згідно з п. 78.1.7 ПКУ документальної позапланової перевірки [3].

Сума податку ( $\Sigma$ Накл) його платника, що реорганізовується шляхом поділу (з якого здійснюється виділ), зазначається таким платником податку у заяві відповідно до розподіленої частки майна згідно з розподільним балансом, яка подається у складі податкової декларації з податку із зазначенням платників податку – правонаступників.

Сума податку ( $\Sigma$ Накл) його платника, що є правонаступником платника податку, якого реорганізовано, зазначається таким платником податку – правонаступником у заяві відповідно до отриманої частки майна згідно з розподільним балансом, яка подається у складі податкової декларації з податку із зазначенням платників податку, яких реорганізовано. Така заява подається після підтвердження суми податку ( $\Sigma$ Накл) документальною перевіркою контролюючого органу.

Щодо від'ємного значення ПДВ слід зазначити, що у зміненому п. 198.7 ПКУ встановлено, що сума від'ємного значення, що підлягає зарахуванню до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду платника, що реорганізується, підлягає перенесенню до складу податкового кредиту правонаступника [3].

Процедура перенесення залежить від виду реорганізації. Якщо реорганізація проводиться шляхом приєднання, злиття чи перетворення, то сума

від'ємного значення підлягає перенесенню до складу податкового кредиту правонаступника у наступному періоді після підписання передавального акта відповідно до законодавства. Якщо суб'єкт господарювання проходить процедуру реорганізації шляхом поділу чи виділення, перенесення до складу податкового кредиту правонаступника відбувається пропорційно до отриманої частки майна згідно з розподільним балансом у наступному періоді після підписання розподільного балансу відповідно до законодавства. Проте варто зауважити, що таке зарахування задекларованого від'ємного значення ПДВ платника, що реорганізується, до складу податкового кредиту правонаступника може бути здійснено лише у разі його підтвердження після документальної перевірки контролюючого органу відповідної інстанції.

Зовсім інша ситуація щодо податку на прибуток, про що наголошується у Листі Державної фіскальної служби від 17.08.2017 р. [13]. Податковим кодексом України жодного перенесення сум витрат і доходів (особливо накопичених збитків) від ліквідованого підприємства до його правонаступника не передбачається. Це пояснюється тим, що відповідно до п. 134.1.1 ПКУ об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у сформованій та поданій фінансовій звітності підприємства відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або Міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ. У процесі ліквідації платник податку формує звітність за останній податковий (звітний) період (ним вважається період, на який припадає дата ліквідації згідно з п. 137.4.3 ПКУ). Отже, згідно із нормами податкового кодексу України, розрахунки за податком на прибуток проводяться відповідно до таких положень:

1) підприємство, діяльність якого припиняється у процесі реорганізації шляхом приєднання, має скласти декларацію з податку на прибуток за звітний період, на який припадає дата його приєднання;

2) розрахунки з бюджетом таке підприємство має здійснити самостійно;

3) фінансовий результат до оподаткування платника податку – правонаступника не зменшується на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування, що обліковувалось в податковій декларації у платника податку (платників податків), діяльність якого (яких) припиняється в процесі реорганізації шляхом приєднання, перетворення, злиття, на дату затвердження передавального акта, оскільки норми ПКУ не містять положень, що надають право правонаступнику при визначенні об'єкта оподатку-

вання податком на прибуток здійснювати врахування податкових збитків платника, діяльність якого припиняється;

4) балансова вартість усіх активів юридичної особи, діяльність якої припиняється, підлягає зарахуванню до складу балансової вартості відповідних груп активів нового платника податків (його правонаступника) на дату затвердження передавального акта за балансовою вартістю та підлягає амортизації в порядку, визначеному відповідними статтями Податкового кодексу України [13].

При здійсненні реорганізаційних перетворень, що пов'язані зі зміною організаційно-правового статусу чи форми власності суб'єкта, вихідним документом з передачі майна, капіталу та зобов'язань також є передавальний акт. Формуючи його, потрібно пам'ятати, що він має містити інформацію не лише про величину окремих складових майна та зобов'язань, а й безпосередньо про факти передачі активів і пасивів новому власнику.

Передавальний акт І. Я. Назарова пропонує будувати за центрами відповідальності із зазначенням конкретних матеріально відповідальних осіб, керівників підрозділів [7].

При зміні організаційно-правового статусу господарських товариств обов'язковою умовою є викуп акцій (часток) у акціонерів (учасників), які не бажають брати участь у новоутвореній у процесі реорганізації структурі. Для відображення в обліку викуплених акцій доцільно використовувати рахунок 45 «Вилучений капітал».

Отже, основний зміст реорганізації полягає в повній або частковій зміні власника статутного капіталу певної юридичної особи та організаційно-правової форми організації бізнесу. За формальними ознаками розрізняють такі три напрями реорганізації: спрямована на укрупнення підприємства (злиття, приєднання, поглинання); спрямована на подрібнення підприємства (поділ, виділення); без змін розмірів підприємства (перетворення).

Відповідно до принципу неперервності у системі бухгалтерського обліку мають бути відображені операції, що відбуваються під час проведення реорганізації чи реструктуризації. У зазначений період спеціально призначеними особами або залученою зі сторони організацією має вестися облік господарських операцій, що здійснюються на підприємстві. При цьому суцільній реєстрації підлягають як звичні поточні операції, так і специфічні, що супроводжують реорганізаційні процеси (тобто формування розподільних та передавальних балансів; оформлення актів передачі, закриття бухгалтерських рахунків тощо). Фінансова та податкова звітність до відповідних органів також має бути подана у визначені законодавством терміни.

### *Література*

1. Цивільний кодекс України № 435-IV від 16.01.2003 р. із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
2. Джуль В. В. Інститут неспроможності: світовий досвід розвитку і особливості становлення в Україні : моногр. / В. В. Джуль. – [Вид. друге, випр. і допов.]. – К. : Юридическая практика, 2006. – 384 с.
3. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Економічне обґрунтування реінжинірингу бізнес-процесів виробничих підприємств : моногр. / заг. ред. канд. екон. наук, доц. Л. М. Таранюка. – Суми : Вид.-вироб. підприємство «Мрія-1» ТОВ, 2010. – 440 с.
5. Дерій В. А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств / В. А. Дерій // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2010. – № 2 (17). – С. 77–83.
6. Сухарська О. Реорганізація підприємства та податкові наслідки / О. Сухарська // Платник податків. – № 5. – 2012. – С. 24–27.
7. Назарова І. Я. Аналіз методів оцінки активів, зобов'язань та капіталу при реорганізації підприємств / І. Я. Назарова // Економічний аналіз. – 2013. – Т. 14. – С. 214–220.
8. Рожелюк В. М. Нормативно-правове регулювання ведення бухгалтерського обліку як визначальний чинник його організації / В. М. Рожелюк // Бізнес-інформ. – 2014. – № 7. – С. 225–229.
9. Лист Державної фіскальної служби № 3335/6/12-0216 від 21.04.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/GDPI7055.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GDPI7055.html).
10. Лист Державної фіскальної служби № 21364/6/99-99-19-02-02-15 від 08.10.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/DFS01031.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DFS01031.html).
11. Лист Державної фіскальної служби № 6140/6/15-3415-19 від 06.04.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/2987-6140.html>.
12. Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість : Постанова КМУ України № 569 від 16.10.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF>.
13. Лист ДФС № 1637/6/99-99-15-02-02-15/ПК від 17.08.2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovikonsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/72442.html>.

## ***1.6. Інформаційні технології у процедурах обробки даних бухгалтерського обліку***

Основним напрямом удосконалення бухгалтерського обліку на підприємствах України поряд з введенням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку й фінансової звітності, удосконаленням законодавчої та нормативної бази є впровадження автоматизованих систем бухгалтерського обліку (АСБО), що базуються на інформаційних технологіях (ІТ). Це дасть змогу якнайповніше реалізувати інформаційні, контрольні та аналітичні функції бухгалтерського обліку в системі управління підприємством.

Вагомий внесок у дослідження проблем організації бухгалтерського обліку за умов функціонування ІТ та автоматизованих інформаційних систем (ІС) зробили вітчизняні науковці М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бугинець, О. М. Брадул, М. І. Бондар, С. Ф. Голов, З. В. Гуцайлюк, С. В. Івахненко, В. П. Завгородній, Ю. А. Кузьмінський, С. О. Левицька, Є. В. Мних, Л. В. Нападівська, Н. І. Пилипів, П. Т. Саблук, С. В. Свірко, В. О. Шевчук та інші. Питання розвитку бухгалтерського обліку в умовах застосування ІТ розкрили у своїх працях й зарубіжні вчені: Г. К. Бегоцька, О. П. Львіна, В. І. Ісаков, В. Б. Ліберман, К. Л. Нарібаєв, В. Ф. Палій, Ненсі А. Багранофф, Джордж Х. Боднар, Джеймс А. Холл, Маршалл Б. Ромні, Дуглас А. Поттер.

Нині питання організації бухгалтерського обліку за застосування ІТ потребують подальшого наукового опрацювання з урахуванням особливостей сучасного стану розвитку ІТ та бухгалтерського обліку, запровадження АСБО та ІС управління бізнес-процесами як елементів інноваційних технологій управління підприємством.

З обліковою інформацією виконують багато операцій, які за ознакою подібності і цільових функцій об'єднуються в інформаційні процедури бухгалтерського обліку. Пропонуємо власне визначення інформаційної процедури бухгалтерського обліку: це офіційно встановлений порядок одержання, обробки й оформлення облікової інформації. Саме інформаційні процедури є об'єктом автоматизації. Склад інформаційних процедур однаковий для всієї управлінської інформації, але кількість операцій і методи їх виконання залежать від специфічних особливостей різновидів інформації, від частоти застосування техніки управління та інших факторів. Послідовність здійснення операцій також відрізняється, що зумовлено тими самими причинами.

Інформаційні процедури бухгалтерського обліку пов'язані зі збором, обробкою і використанням інформації, що є стадіями відтворення інформації.

Стадія збору передбачає первинне сприйняття і приймання інформації. Первинний збір означає сприйняття (зняття) інформації, яка вини-

кає в результаті діяльності джерел інформації. Прикладом таких джерел є переважно фінансово-господарська діяльність, а також діяльність директивних органів управління, індивідуальні дії людини. У первинному зборі ставиться мета виявити об'єктивну інформацію і відповідним способом її подати. Тому первинний збір інформації супроводжується поданням, хоч останнє потрібно розглядати як самостійну процедуру. Облікова інформація в процесі первинного збору передусім за все реєструється.

Первинний збір даних часто супроводжується вимірюванням відображуваних фактів (явищ, предметів), що приводить на практиці до одночасного виконання операцій сприйняття, вимірювання, подання даних. В АСБО головна увага приділяється первинному збору вхідних (первинних) виробничо-господарських даних, оскільки ця процедура особливо складна, і засоби автоматизації первинного обліку мають важливе значення для побудови комплексної АС [7, с. 127].

Приймання зареєстрованих даних (вторинних, директивних) – це різновид збору інформації. Відповідна процедура супроводжується оформленням інформації, що надходить, і визначенням напрямів її подальшого використання.

Зібрана або одержана інформація переходить до стадії перетворення. Інформація змінюється у просторі, часі, а також у формально-змістовому плані. Відповідно на цій стадії виділяються три інформаційні процедури: передавання, зберігання й обчислювальна обробка даних.

Процедура зберігання інформації реалізовується також у кількох варіантах, що залежить від форми подання інформації, від застосовуваного для зберігання інформації обладнання, строку зберігання та від інших критеріїв. Основними з цих варіантів є зберігання інформації у пристроях пам'яті комп'ютера та архівне довгострокове зберігання.

Під час зберігання інформація може втрачати свою цінність під впливом фактора часу або за зміни певних умов. Іноді це призводить до вилучення одиниць інформації та їх знищення. Але частіше одиницям інформації присвоюється нове актуальне значення. Завдяки актуалізації значення окремих одиниць інформація постійно підтримується на заданому рівні.

Обробка інформації необхідна для зміни її одиниць за формою (структурою) і значенням і полягає передусім в одержанні результатної (вихідної) інформації. Досягається це за допомогою великої кількості математичних (додавання, віднімання, множення, ділення та ін.) і логічних (операції математичної логіки, порівняння, упорядкування, сортування тощо) операцій. Виконується обробка не тільки інформації, а й її структурних утворень, а також інформаційних відношень. У результаті оброб-

ки даних формується та облікова інформація, що забезпечує виконання обліковими працівниками своїх функціональних обов'язків, створює базу для прийняття управлінських рішень. Обробка облікових даних – складна процедура, тому автоматизації вона піддалась у першу чергу.

Процедура обчислювальної обробки інформації часто супроводжується й операцією пошуку, з якою пов'язана також процедура зберігання даних. В АС обчислювальна обробка є головною як за обсягом, так і за значенням. Отже, не випадково, що часто словосполучення «обробка даних» розуміють як систему, яка орієнтована на сукупність інформаційних процедур. Тобто інформаційна система обробки даних охоплює не тільки всі операції обробки, а й процедури збору, передавання, зберігання інформації.

Стадія використання інформації передбачає одержання результатної інформації та її використання. Використання такої інформації (якщо не брати до уваги технологічних цілей) виходить за рамки звичайних ІС. В АСБО цей процес автоматизований. Вихідна інформація призначається переважно для управлінських рішень, їх формування, підготовки та прийняття, а також для директивних органів і вищих органів управління тощо.

Слід зазначити, що склад інформаційних процедур конкретизується в процесі реалізації різних функціональних обліково-економічних робіт на об'єктах господарювання. В АСБО в автоматизації бухгалтерського обліку виокремлюють первинний облік (збір і передавання даних) та безпосередньо обліковий процес, який містить стадії обробки даних і використання облікової інформації.

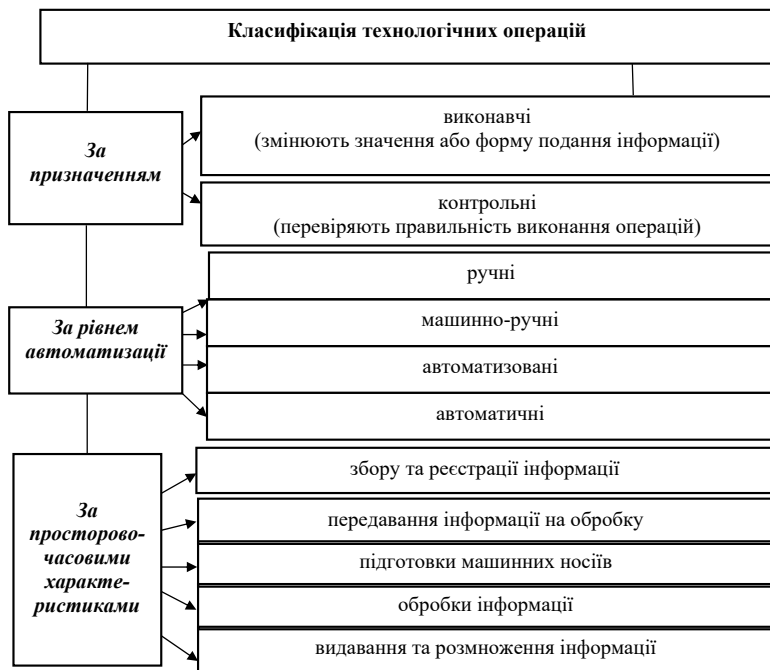
Інформаційні процедури виконуються в поєднанні, коли створюється єдиний технологічний процес. Процедура є частиною облікового технологічного процесу, зміст якого полягає в підготовці, обчисленні та інтерпретації облікових величин, які характеризують зміну облікового показника, що вивчається. Процедура складається з послідовно повторюваних операцій, а зміна виду повторюваних операцій визначає перехід до іншої облікової процедури. Бухгалтерський облік як процес характеризується специфічною технологією, іманентною лише йому. Це визначено метою, завданнями, предметом, об'єктом праці, методологією бухгалтерського обліку. Технологія бухгалтерського обліку визначає сукупність видів робіт, операцій, методичних і технічних заходів. З технологічного боку її можна розглядати як відособлений спосіб обробки і переробки даних.

Як зазначалося раніше, інформаційну процедуру формує сукупність операцій. Технологічна операція є основою і мінімальною складовою технологічного процесу. О. А. Умнова, наприклад, розуміє сутність терміна «операція» як логічно завершену сукупність дій над інформацією та її носіями, які виконуються на одному робочому місці [5, с. 125].

Операції поділяються на три види: механічні, переробні і творчі. Такий поділ технологічних операцій дає змогу вдосконалювати структуру облікового процесу, організувати розподіл праці виконавців [3, с. 57]. Головне для поділу дій на окремі операції – це їх логічна завершеність, яка веде до конкретного результату: нового носія інформації, нового масиву інформації (файла), змін у значеннях окремих атрибутів інформації і т. ін.

На одному робочому місці можна виконувати кілька операцій. На різних робочих місцях ті самі дії можуть бути поєднані в різні технологічні операції. Це пояснюється низкою причин, зокрема:

- а) особливостями технічних пристроїв та програмних засобів, що використовуються для обробки інформації;
- б) кваліфікацією персоналу, який обробляє інформацію;
- в) розподілом обов'язків між працівниками;
- г) перериванням процесу обробки інформації на комп'ютері з огляду на потребу виконати додаткові та допоміжні дії.



**Рис. 1. Класифікація технологічних операцій у бухгалтерському обліковому процесі**



На рис. 1 наведена класифікація технологічних операцій у бухгалтерському обліковому процесі [7, с. 125].

За призначенням технологічні операції поділяються на виконавчі та контрольні. Перші змінюють значення атрибутів або форму подання інформації (друкування на принтері зведеної відомості про надходження товарів на склад, розрахунок залишків товарів на складі на кінець місяця тощо). Другі не змінюють значень атрибутів і форми подання інформації, а лише перевіряють правильність виконавчих операцій (контроль якості друку).

За рівнем автоматизації операції класифікуються на ручні, машинно-ручні, автоматизовані та автоматичні. Назва виду операції пояснює особливості її виконання [6, с. 126].

За просторово-часовими характеристиками операції поділяються на операції збору та реєстрації інформації, передавання її на обробку, підготовки машинних носіїв, обробки, видавання та розмноження результатів. Такий розподіл пов'язаний з виконанням операцій у різні проміжки часу (часові характеристики) та в різних місцях (просторові характеристики). Наприклад, спочатку мають виконуватись операції збору та реєстрації інформації в тих підрозділах, де інформація виникає, а відповідно операції підготовки машинних носіїв – у тих підрозділах, де інформація обробляється [6, с. 127].

До операцій зі збору та реєстрації документів доцільно віднести виписування прибуткового ордера, до операцій підготовки машинних носіїв – операцію набирання інформації з прибуткового ордера на клавіатурі комп'ютера з відповідним контролем.

Кожна технологічна операція може бути віднесена до того чи іншого класу операцій за кожною з ознак класифікації. Наприклад, операція набирання інформації на клавіатурі – це виконавча операція, машинно-ручна і водночас операція підготовки машинних носіїв [7, с. 125].

В АСБО технологічні операції виконуються в рамках задач (комплексів задач) бухгалтерського обліку. Технічний комплекс і базове програмне забезпечення, як правило, задані. За таких умов роботи процес автоматизованого розв'язання задач поділяється на вісім етапів:

1. Формулювання вимог до задачі – елемент технічного завдання.
2. Постановка задачі – елемент технічного проекту АСБО.
3. Побудова алгоритму розв'язання задачі – елемент технічного проекту АСБО.
4. Розроблення контрольного прикладу – елемент технічного проекту АСБО.

5. Розроблення машинної блок-схеми та програм – елемент робочого проекту АСБО.
6. Налаштування розроблених програм на контрольному прикладі – елемент робочого проекту АСБО.
7. Налаштування розроблених програм на реальних даних.
8. Введення в промислову експлуатацію [4, с. 44].

Як правило, 6-й і 7-й етапи об'єднуються, якщо для контрольного прикладу взято реальні дані. Машинну блок-схему можна не розробляти (це потрібно лише для складних алгоритмів).

Сукупність технологічних операцій утворює інформаційну процедуру, інформаційні процедури – фазу обробки інформації, фази – стадії облікового процесу: первинного, поточного і підсумкового обліку [3, с. 58].

Отже, якщо інформаційну процедуру бухгалтерського обліку розуміти як офіційно встановлений порядок виконання обробки й оформлення облікової інформації, то у нормативному регулюванні проектування інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку, описуванні алгоритмів обробки даних важливого значення набуває Положення про облікову політику підприємства. Елементи Положення про облікову політику є методологічним інструментом зміни одиниць облікової інформації за формою і значенням та отримання результатної інформації за допомогою математичних і логічних операцій у процедурі обробки облікової інформації.

Так, О. М. Брадул [1, с. 51], В. В. Тищенко і П. Є. Житний [2, с. 105] виділяють елементи облікової політики, що яких існують різні варіанти їх визначення, що впливає на величину прибутку виробничих підприємств:

- 1) метод оцінки запасів при їх вибутті і розрахунку фактичної собівартості відпущених у виробництво матеріальних ресурсів;
- 2) порядок визначення і нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів;
- 3) варіант обліку витрат на виробництво;
- 4) вибір варіанта списання малоцінних і швидкозношуваних предметів (МШП);
- 5) варіант нарахування резерву сумнівних боргів;
- 6) інші.

Зазначимо, що для вітчизняних підприємств перелік елементів облікової політики, які впливають на фінансовий результат, проектування та формалізований опис інформаційного забезпечення (бази даних), доцільно згрупувати у дві частини (табл. 1).

Таблиця 1

**Елементи облікової політики в нормативному регулюванні інформаційного забезпечення АСБО**

<b>ЧАСТИНА 1</b>	<b>Методика бухгалтерського обліку окремих видів активів і зобов'язань</b>
РОЗДІЛ 1	Капітальні інвестиції
РОЗДІЛ 2	Основні засоби
РОЗДІЛ 3	Нематеріальні активи
РОЗДІЛ 4	Дебіторська заборгованість: 1) довгострокова дебіторська заборгованість; 2) поточна дебіторська заборгованість; 3) поточна дебіторська заборгованість в частині нарахування та використання резерву сумнівних боргів
РОЗДІЛ 5	Фінансові інвестиції
РОЗДІЛ 6	Інші необоротні активи
РОЗДІЛ 7	Запаси
РОЗДІЛ 8	Цінні папери
РОЗДІЛ 9	Грошові кошти та їхні еквіваленти
РОЗДІЛ 10	Інші оборотні активи
РОЗДІЛ 11	Витрати майбутніх періодів
РОЗДІЛ 12	Власний капітал
РОЗДІЛ 13	Довгострокові зобов'язання
РОЗДІЛ 14	Поточні зобов'язання
РОЗДІЛ 15	Доходи майбутніх періодів
РОЗДІЛ 16	Методика застосування П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»
<b>ЧАСТИНА 2</b>	<b>Методика визначення фінансового результату</b>
РОЗДІЛ 1	Методика застосування П(С)БО 15 «Дохід» Аналітичні дані за рахунками
РОЗДІЛ 2	Методика застосування П(С)БО 16 «Витрати» Аналітичні дані за рахунками

Поряд з розробленням Класифікатора економічної інформації, на вітчизняних підприємствах рекомендується розробляти «Довідник витрат за економічними елементами», в якому потрібно передбачити всі можливі витрати підприємств.

Отже, інформаційні технології забезпечують автоматизацію методу бухгалтерського обліку та інших функцій управління в інформаційних системах. Виявлено, що в бухгалтерському обліку на кожній ділянці облікової роботи предметна технологія передбачає одержання первинної до-

кументації, яка трансформується у форму бухгалтерського запису (проведення), – відбувається реєстрація. Остання змінює стан аналітичного обліку, приводить до змін у синтетичному обліку і відповідно узагальнюється в балансі періоду.

Установлено, що сучасні інноваційні інформаційні технології дедалі більше нівелюють перешкоди «значних відстаней» і сприяють глобалізації економічних процесів. Це позитивно впливає на розвиток бухгалтерського обліку як з методологічного, так і з технологічного боку.

### *Література*

1. Брадул О. М. Обліково-аналітичне забезпечення менеджменту корпорацій : моногр. / О. М. Брадул. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – 356 с.
2. Житний П. Є. Облікова політика як інструмент інформаційного забезпечення управління фінансовою стійкістю підприємства / П. Є. Житний, В. В. Тищенко // Становлення та розвиток обліку, контролю і аналізу в Україні : тези доп. Міжнар. наук. конф. (16–17 берез. 2006 р.) / [відп. за вип. В. Г. Лінник]. – К. : КНЕУ, 2006. – С. 105–110.
3. Лучко М. Р. Консолідована фінансова звітність: теоретична концептуалізація побудови : моногр. / М. Р. Лучко. – К. : КНЕУ, 2007. – 263 с.
4. Рогач І. Ф. Інформаційні системи у фінансово-кредитних установах : навч. посіб. / І. Ф. Рогач, М. А. Сендзюк, В. А. Антонюк. – [2-ге вид., переробл. і допов.]. – К. : КНЕУ, 2001. – 239 с.
5. Умнова Э. А. Системы автоматизированной обработки учетной информации / Е. А. Умнова, М. А. Шакиров. – М. : Финансы и статистика, 1988. – 271 с.
6. Шевчук О. А. Імплементація автоматизованої інформаційної системи обліку в практичну діяльність вітчизняних підприємств / О. А. Шевчук // Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки : тези доп. І Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Ужгород, 21 квіт. 2017 р.). – Ужгород : Вид-во УжНУ «Говерла», 2017. – С. 126–127.
7. Шевчук О. А. Особливості автоматизації обліку доходів і витрат на промислових підприємствах / О. А. Шевчук // Бізнес-Інформ. – 2013. – №11. – С. 124–127.

**РОЗДІЛ 2.**  
**ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ**  
**ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ**

*2.1. Стан і перспективи розвитку управлінського  
обліку в Україні*

## **2.2. Особливості застосування обліку витрат за видами діяльності**

Процес управління сучасним підприємством під впливом науково-технічного прогресу і конкуренції стає щораз складнішим. У боротьбі за споживачів кожен господарювання суб'єкт збільшує номенклатуру продукції та спектр послуг. Водночас зростає кількість спеціалізованих компаній, які надають послуги та комплектуючі на різних етапах виробництва. Сучасні концепції управління підприємством відходять від функціональних і структурних підходів та орієнтуються на бізнес-процеси. Зміна парадигми управління висуває нові вимоги до інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Інформаційні технології, які ґрунтуються на базах даних, дозволяють суттєво знизити затрати на збір та обробку інформації. Це відкриває можливості для використання більш ефективних і адекватних сучасним умовам методів в управлінському обліку.

Одне з актуальних питань – це організація обліку витрат на підприємствах в умовах суттєвої зміни їх структури. За автоматизації виробництва зменшуються прямі трудові витрати, але у витратах підприємств на створення доданої вартості починають переважати непрямі витрати, пов'язані з організацією логістики, контролем якості, маркетингом і розробкою нових видів продукції. Використовуючи традиційні методи обліку витрат, менеджмент підприємства отримує інформацію, яка непридатна для прийняття управлінських рішень у нових умовах господарювання. Це стосується як інформації про собівартість продукції, так й інформації про фінансову ефективність бізнес-процесів на підприємстві. Діючі механізми обліку витрат орієнтовані у більшості випадків на виробничу стадію діяльності підприємства, хоча облік необхідний на всіх етапах ланцюжка створення доданої вартості. Слабкість традиційних методів обліку непрямих витрат полягає у використанні умовних баз розподілу, з допомогою яких неможливо описати поведінку непрямих витрат.

Для усунення недоліків традиційних методів доцільно, на наш погляд, використовувати поширений за кордоном метод обліку витрат за видами діяльності (ActivityBasedCosting) (далі – АВС).

Питання обліку непрямих витрат досліджені і систематизовані в працях як зарубіжних учених – К. Друрі, Д. Хана, М. Портера, Р. Шерера, А. Бородкіна, М. Вахрушиной, В. Івашкевича, С. Ніколаєвой, А. Соколова, А. Шеремета, так і вітчизняних – Ф. Бутинця, С. Голова, Л. Нападовської, Н. Чумаченка та ін.

Значним є внесок у розвиток теорії обліку непрямих витрат зарубіжних вчені Дж. Міллера і Т. Вольмана, які визначили причинно-наслідковий зв'язок між непрямими витратами і операціями, що виконуються.

Теорія обліку витрат за видами діяльності висвітлена у працях зарубіжних учених: Р. Каплана, Р. Купера, А. Каверіна, А. Соколова та ін.

Облік затрат за видами діяльності та технології, що на ньому базується, є відносно новими для української практики. Проте в нашій країні нагромаджено певний досвід з їх впровадження, але не всі проекти втілення цього методу є успішними. Необхідно, на нашу думку, з урахуванням специфіки функціонування українських підприємств узагальнити певний практичний досвід, виокремити основні проблеми та помилки.

При застосуванні обліку витрат за видами діяльності виникають такі проблеми:

- 1) щодо питань розрахунку та оновлення ставок драйверів витрат;
- 2) щодо прийняття рішення про аутсорсинг та інсорсинг на основі інформації АВС-системи.

Проблема визначення періодичності розрахунку й оновлення показників у межах обліку витрат за видами діяльності доволі важлива в зв'язку з такими моментами:

- для підготовки різних управлінських рішень необхідний різний склад релевантних витрат;
- у межах діяльності підприємства здійснення витрат відбувається дискретно і нерівномірно, проте це не обов'язково означає нераціональність використання витрат в ті чи інші періоди.

Дослідження цієї проблеми може бути побудовано на порівнянні системи обліку витрат за видами діяльності та системи оперативного контролю за витратами на підприємстві, що дозволить:

- визначати, яка інформація може бути отримана на виході обліку витрат за видами діяльності, а яка ні;
- визначити періодичність вхідної інформації для системи обліку витрат за видами діяльності (АВС-система) для цілей розрахунку ставок носіїв витрат;
- виявити типові випадки неправильного використання інформації, отриманої при обліку витрат за видами діяльності;
- виявити відмінності системи АВС і системи оперативного контролю та розмежувати сфери їх використання в управлінні.

Сучасні інформаційні системи дозволяють інтегрувати АВС-систему і систему оперативного контролю та перейти від щомісячних облікових циклів до отримання інформації в режимі реального часу. Не-

зважаючи на переваги інформації в реальному часі, вона може призвести до прийняття неправильних стратегічних рішень [1, с. 109–119].

Системи оперативного контролю надають дані для постійного моніторингу процесів. Ця інформація має бути точною в часі, точною в абсолютному виразі та специфічною щодо сфери, в якій вона використовується. Ці системи часто містять нефінансові показники, такі як: тривалість виробничого циклу, рівень дефектів або відходів. Звіти потрібні щоденно, інколи навіть щодо кожної партії, з метою отримання співробітниками моментального зворотного зв'язку про якість і ефективність процесів, за які вони несуть відповідальність. Ці системи можуть також збирати релевантну фінансову інформацію про вартість ресурсів, які використовуються у виробництві, – персонал, матеріали, обладнання та енергію.

Облік витрат за видами діяльності дає змогу менеджерам сформулювати більш стратегічний погляд на їх бізнес, допомагаючи зрозуміти економіку виробництва продуктів і обслуговування споживачів.

Системи оперативного контролю і ABC-система не можуть використовувати одні й ті самі вхідні дані, оскільки вони первісно по-різному визначають поняття витрат і вартості. Витрати в системі оперативного контролю напряду співвідносяться з тими, що записані в бухгалтерській інформаційній системі та вимірюють витрати, які відбулись у центрі відповідальності. На ці витрати працівники можуть впливати та контролювати їх.

При обліку витрат за видами діяльності доцільно використовувати стандартні ставки носіїв витрат. Такі ставки розраховують на основі максимальної практичної потужності, а не фактичного використання цього виду діяльності. Інакше при коливаннях обсягу використання виду діяльності зміна середньої ставки витрат призведе до зміни вартості продуктів і покупців. Ставки носіїв витрат потрібно перераховувати відносно не часто, оскільки вони відображають довгострокову економіку витрат.

При ABC-системі ставки носіїв витрат ототожнюють з драйверами витрат.

Драйвер витрат – це параметр, пропорційно до якого витрати переносяться на вартість ресурсів (персонал, обладнання, транспорт, приміщення (земля)). Для орендної плати – це площа приміщення, яку займає певний працівник; для вартості витраченої електроенергії – це спожита електрична потужність персонального обладнання співробітника (з корегуванням на час роботи) і т. ін.



Для оцінювання вартості, що переноситься на вартість ресурсів, спочатку визначається вартість одиниці драйвера витрат: одного квадратного метра, кіловат-години і т. ін.

Вартість, що переноситься, отримують шляхом множення вартості одиниці драйвера на кількість драйверів, що споживаються цим ресурсом.

Розглянемо спрощений приклад правильного і неправильного розрахунку ставки драйвера витрат [1]. Нехай протягом трьохмісячного періоду компанія витрачає 864 000 дол. з метою забезпечення ресурсів для обробки замовлень від покупців. На цьому рівні витрат система може опрацювати максимум 15 000 замовлень. Поділивши вартість ресурсів на кількість замовлень (практичну потужність), отримаємо ставку драйвера витрат:

$$864\ 000 / 15\ 000 = 57,60.$$

З'ясуємо, відбудеться, якщо менеджери, прагнучи використати дані у реальному часі, замінять фактичними затратами оцінювані затрати, а фактичною кількістю – практичну потужність. Наприклад, припустимо, що у будь-який понеділок витрати організації на ці ресурси дорівнювали 12 468 дол. і кількість опрацьованих замовлень становила 253. При розрахунку отримуємо, що одне замовлення вартує 49,28 дол. Якщо у вівторок затрати становитимуть 13 491 дол. і буде 228 замовлень, тоді кожне замовлення вартуватиме 59,17 дол. На покупців у понеділок буде зараховано витрати відповідно до вартості замовлення – 49,28 дол., а у вівторок – 59,17 дол. Це об'єктивна інформація в реальному часі, але вона дуже неправильно застосована.

Проблема полягає в тому, що здійснені вище розрахунки були проведені над змінюваними величинами, які відносно віддалені від економіки витрат і продуктивності бізнес-процесів. На більшості підприємств будуть завжди існувати нормальні флуктації (випадкові відхилення від будь-якої величини) у витратах, обсягах операцій, продуктивності та доході. Флуктуації у витратах відбуваються за рахунок того, що придбані та оплачені ресурси не обов'язково зразу ж використовуються в цьому звітному періоді. Флуктуації в обсягах операцій відбуваються через незбігання фактичного та прогнозованого видів діяльності.

Використання таких флуктацій, особливо в такому короткотривалому періоді, для аналізу або прийняття рішень обов'язково призведе до помилок.

Плаваюча ставка драйвера буде вводити в оману менеджерів про реальну прибутковість продуктів і покупців. Замовлення, які опрацьовані в періоди більших обсягів діяльності, будуть вважатись більш прибутковими, ніж коли обсяги були незначними. Менеджери, прагнучи зрозуміти і збільшити прибутковість від продуктів або покупців, можуть приймати неправильні управлінські рішення, наприклад, про зміну ціни продукту або мінімальної партії і т. ін.

Хоча система оперативного контролю і АВС-система мають бути розмежовані, між ними мають бути встановлені відповідні зв'язки, оскільки інформація, що генерується оперативною системою, хоча і не прямо, але при правильному аналізі може бути корисною і для функціонування АВС-системи. Наприклад, оперативна система може проводити моніторинг трьох основних показників, які використовуються для отримання ставки драйвера витрат за видом діяльності. На думку Р. Купера і Р. Каплана, якщо менеджер помічає, що відбулись зміни в практичній потужності виду діяльності в результаті зміни поставлених ресурсів; вартості одиниці продуктивного часу виду діяльності; а також часу, необхідного для здійснення цього виду діяльності, то ці дані можуть бути занесені в АВС-систему для корегування ставки драйвера витрат [1].

Для управління ефективністю бізнес-процесів на підприємстві менеджмент часто використовує такі інструменти, як інсорсинг і аутсорсинг. Облік витрат за видами діяльності дозволяє підготувати інформацію для прийняття відповідних управлінських рішень.

Аутсортинг та інсорсинг – це дві подібні та одночасно різні технології. Обидва методи можуть бути використані для ліквідації витрат на невикористану потужність. Відмінності між ними:

- аутсорсинг дозволяє витратам бути гнучкими при зміні обсягу виробництва, послуг;
- інсорсинг зберігає витрати постійними, але продає при цьому на зовнішній ринок потужність, що не використовується.

Аутсорсинг часто розглядають як інструмент зниження витрат, а також як спосіб концентрації підприємства на невеликій кількості видів діяльності. Використання обліку витрат за видами діяльності дозволяє отримувати інформацію про вартість процесу (або виду діяльності), про його завантаженість, що необхідно при підготовці управлінського рішення про аутсорсинг чи інсорсинг.

Одне з найбільш повних визначень аутсорсингу сформулював Дж. Хейвуд, стверджуючи, що це «...переведення внутрішнього підрозділу або підрозділів підприємства і всіх пов'язаних з ними активів в організацію постачальника послуг, який пропонує надавати певну послугу протягом визначеного часу за обумовленою ціною» [2].

З метою аналізу потенційного рішення про аутсортинг потрібна інформація про відповідність діяльності внутрішніх відділів організації та конкретних видів аутсорсингових послуг. Найбільш типові приклади аутсорсингу наведено у табл. 1.

Таблиця 1

## Відповідність підрозділів і аутсорсингових послуг

Вид внутрішнього підрозділу	Вид аутсорсингової послуги	Постачальники аутсорсингових послуг
Відділ інформаційних технологій	Аутсорсинг ІТ, в т. ч. підтримка мереж, розробка і підтримання ПЗ	Розробники ПЗ, системні інтегратори, великі аутсорсингові компанії
Відділ кадрів	Підбір кадрів, оцінювання персоналу	Кадрові агентства
Штатні прибиральники	Послуги з прибирання	Клірингові компанії
Відділ розрахунків з дебіторами (фінансовий відділ)	Послуги факторингу	Банківські установи, факторингові компанії
Відділ розрахунку заробітної плати	Зовнішній розрахунок заробітної плати	Аутсорсингові компанії
Бухгалтерія	Ведення бухгалтерського обліку та здача звітності	Аудиторські компанії
Відділ внутрішнього аудиту	Зовнішні аудитори за індивідуальним завданням	
Відділ маркетингу	Зовнішні підрядники за маркетингу	Консалтингові компанії та рекламні агентства
Власний автомобільний парк	Зовнішній перевізник	Автомобільні парки, фірми-експедитори
Власний центр прийому дзвінків	Зовнішній Call -центр	Аутсорсингові компанії
Центр збору оперативної інформації	Зовнішній постачальник інформації	Інформаційні агентства, аутсорсингові компанії

Перед тим, як використовувати аутсорсинг, суб'єкт господарювання має вирішити, що буде для нього вигідніше – виготовляти цю послугу, бізнес-процес чи товар самостійно чи доручити сторонній організації. Фірми приймають рішення про аутсорсинг на підставі як економічних, так і неекономічних міркувань. Один з неекономічних факторів – аналізований вид діяльності: стратегічна чи стандартна.

Стратегічні види діяльності належать до основних сфер компетенції підприємства, як на приклад знання дизайну продукту або навички виробництва. Завдяки цим видам діяльності компанія здатна виділитись на ринку своїм продуктом або запропонувати на ринок продукт за більш низькою ціною. Зв'язок компанії зі своїми стратегічними видами діяльності, є довгостроковим. Стратегічними компонентами можуть бути також види діяльності які захищають інформацію, що становить комерційну таємницю, наприклад, дані про співробітників, покупців, постачальників.

Існують також стандартні види діяльності, які не забезпечують отримання додаткової інформації або конкурентної переваги. Цей вид ді-

яльності може бути закуплений у більш ефективних з точки зору витрат постачальників, що дозволяє компанії спрямувати свій капітал та людські ресурси на більш стратегічні напрямки.

Для прийняття рішення про аутсорсинг достатньо використовувати класичну модель прийняття рішень: купувати чи виготовляти. Поняття «купувати» еквівалентно використанню послуг зовнішнього постачальника. Поняття «виготовляти» еквівалентно наявності відповідного внутрішнього підрозділу.

Ціна, за якою підприємство має можливість купувати, визначається ринком відповідних послуг. Ціна, за якою підприємство має можливість виготовляти, визначається ціною ресурсів, необхідних для забезпечення діяльності відповідного підрозділу. Так, ціна, за якою підприємство має можливість виготовляти, обумовлюється вартістю відповідного виду діяльності або процесу на підприємстві. Облік витрат за видами діяльності може розрахувати вказані показники. АВС-система дозволяє визначити вартість всього виду діяльності, а також стандартну ставку драйвера витрат, розраховану за практичною потужністю. При прийнятті рішення про аутсорсинг необхідно враховувати такі фактори:

- запланований інтервал завантаження потужності внутрішнього підрозділу;
- зовнішню ціну послуги;
- величину витрат на утримання внутрішніх підрозділів при різних ступенях завантаження;
- розрахункові величини стандартної та середньої ставки драйвера затрат.

Позитивне рішення про використання аутсорсингу на підставі результативної інформації, що видається системою обліку витрат за видами діяльності про вартість і використання цих видів діяльності, можливе в двох основних випадках:

1) коли ставка драйвера витрат, розрахована на основі практичної потужності процесу, значно перевищує зовнішню ціну аналогічного виду діяльності, тоді аутсорсинг застосовують з причини неефективності виду діяльності всередині підприємства;

2) коли існує нерегулярний попит на такий вид діяльності й періодично утворюються значні витрати на потужність, що не використовується, тоді аутсорсинг проводиться відповідно до міркувань про зменшення витрат на потужність, що не використовується.

Розглянемо питання підготовки управлінського рішення про інсорсинг. Інсорсинг – це розширення діяльності підприємства або підрозділу для додаткового завантаження існуючих потужностей чи активів.

Прикладом інсорсингу є приймання на зберігання товарів від сторонніх осіб на період, коли склад не використовується підприємством. Таким чином, інсорсинг може мати сезонний характер.

Інсорсинг виникає з двох причин:

1) інсорсинг з причини наявності тимчасової надлишкової потужності (це рішення базується на низьких граничних витратах при збільшенні драйвера завантаження процесу);

2) інсорсинг з причини наявності конкурентного середовища (наявність ефективного процесу, унікального ресурсу, бази даних, технології).

Інсорсинг у другому випадку – з причини наявності конкурентного середовища – багато в чому подібний до інсорсингу в першому випадку. Відмінність полягає в тому, що потужність, що не використовується, у першому випадку характеризується величиною операцій певного процесу. В цьому ж разі потужність, що не використовується, характеризується наявністю альтернативних напрямків застосування конкурентної переваги, тобто необхідно реалізовувати концепцію ієрархічності витрат. Прикладами інсорсингу в цьому випадку такі:

- використання бази даних клієнтів, отриманої при продажах певного виду товару, для продажу або просування іншого товару;
- використання ноу-хау або унікальних кадрів, призначених спочатку для одного виду діяльності, для іншого виду діяльності.

Інформація, необхідна для прийняття управлінського рішення про інсорсинг, має містити:

- дані про вартість виду діяльності та його практичну потужність, величину стандартної ставки драйвера затрат;
- інформацію про фактичну потужність, рівень завантаженості та у підсумку величину витрат на потужність, що не використовується;
- інформацію про альтернативні продажі потужності, що не використовується, та її економічні параметри.

Вказана інформація може бути легко отримана із АВС-системи підприємства. Інсорсинг дозволяє організації зменшити витрати на потужність, що не використовується або отримати додатковий прибуток з конкурентної переваги.

### *Література*

1. Kaplan R. S. Cost&Effect: Using Integrated Cost Systemsto Drive Profitability and Performance / R. S. Kaplan, R. Cooper. – / Boston, MA : HarvardBusinessSchoolPress, 1998.
2. Брайан Х. Дж. Аутсорсинг. В поисках конкурентних преимуществ / Хейвуд Дж. Брайан. – М. : Изд. дом «Вильяме», 2002.

### ***2.3. Проблеми відокремлення в обліку операцій, пов'язаних з інноваційно-інвестиційною діяльністю підприємства***

Підвищенню конкурентоспроможності продукції підприємств вітчизняної промисловості сприяє розвиток інноваційної діяльності. Результати дослідження діяльності окремих суб'єктів господарювання підтверджують, що адаптація до змін зовнішнього середовища через впровадження інновацій у сферу виробництва здатна забезпечити стабільність у діяльності та подальший розвиток підприємства. Неабиякого значення при цьому має питання оцінювання інноваційних проєктів і програм, оскільки правильна оцінка інновацій на початковому етапі планування виробництва може дати значні досягнення у майбутньому. Вироблення методики щодо ґрунтовного та комплексного оцінювання можливостей і перешкод у діяльності інноваційного підприємства, виявлення його сильних і слабких сторін мають базуватись на аналізі інноваційного потенціалу. Однак поряд із загальноекономічними питаннями, які потребують термінового вирішення, існують проблеми, пов'язані з удосконаленням інформаційного забезпечення інноваційного розвитку, можливістю розкриття інноваційних перетворень у системі фінансового й управлінського обліку та їхнім аналітичним оцінюванням випуску і збуту продукції.

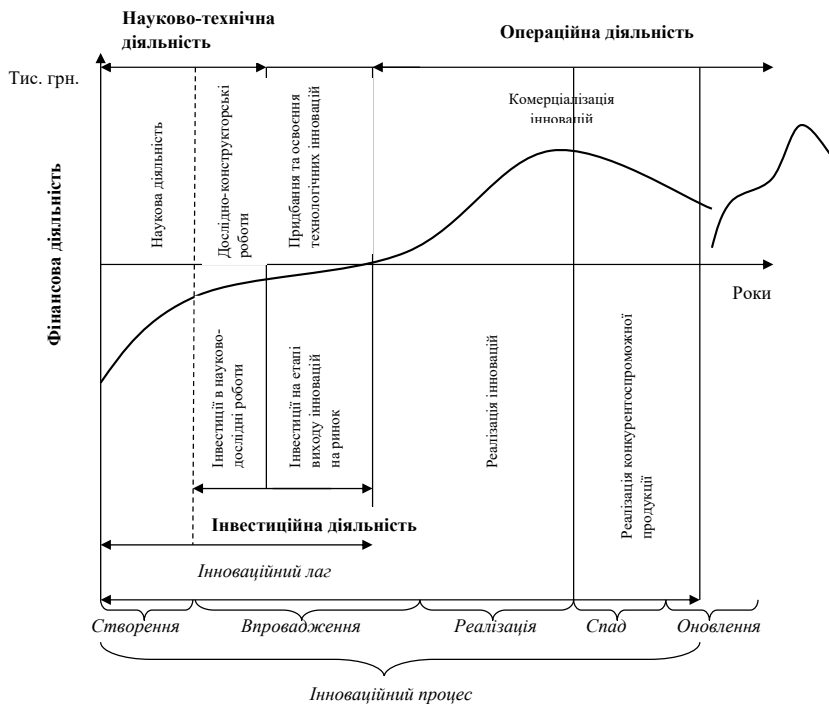
Проблеми економічного обґрунтування інноваційно-інвестиційного напрямку розвитку підприємств загалом досліджували такі класики економічної науки, як М. І. Туган-Барановський, Й. А. Шумпетер, М. Д. Кондратьєв, а також вітчизняні та зарубіжні науковці Ю. М. Бажал, О. І. Волков, А. П. Гречан, М. П. Денисенко, П. Ф. Друкер, П. Н. Завлін, А. В. Васильєв, С. М. Ілляшенко, М. А. Йохна, В. В. Стадник, П. П. Микитюк, А. І. Мокій, Л. І. Федулова й ін. Проблемам організації та методології обліку інновацій на підприємстві присвячені праці О. С. Бородкіна, В. І. Бачинського, О. О. Льченка, О. В. Кантаєвої, М. Д. Корінька, Я. Д. Крупки, О. В. Мінакова, Л. В. Нападовської, М. С. Пушкаря, І. Й. Яремко й ін. За результатами проведеного дослідження надбань науковців встановлено, що існує потреба у розробці основних напрямів обліку інноваційних процесів та освоєння інвестицій, формування інформації про витрати інноваційного характеру, методів їхнього групування і джерел покриття.

Нині організація господарської діяльності в конкурентних ринкових умовах підвищує вимоги до менеджменту, а отже, до обліково-аналітич-

ного забезпечення управління господарськими процесами та формування інформації щодо нових нетрадиційних об'єктів обліку. Виконуючи основну інформаційну функцію, облік створює інформаційний ресурс, який відповідає сучасним вимогам до інформації. Для прийняття ефективних управлінських рішень у поточному періоді з урахуванням минулих подій і стратегічних цілей і планів інформація має відповідати таким вимогам, як правдивість, своєчасність, доречність, повнота, ефективність (раціональність), оптимальність тощо. Ці та інші вимоги до облікової інформації для задоволення управлінських потреб висвітлено в працях Я. Д. Крупки [3, 4], М. С. Пушкаря [7], В. В. Сопка [8], Н. М. Ткаченко [9], І. Я. Омецінської [6] та ін. Варто зазначити, що основою для продукування обліково-аналітичної бази щодо нових об'єктів обліку є інформаційна потреба, сформована відповідно до рівня менеджменту та складності виробничо-господарських процесів. У зв'язку з цим вимоги до облікової системи для управління в напрямку забезпечення ефективності, повноти, оптимальності встановлюють управлінський персонал і керівництво компанії. При цьому за якість, правдивість, достовірність, доступність і зрозумілість обліково-аналітичної інформації відповідає бухгалтерська служба суб'єкта господарювання.

Еволюція і напрями розвитку об'єктів обліку прямо залежать від особливостей сучасного розвитку менеджменту, а саме необхідності ведення нових видів діяльності – інноваційної та науково-дослідної, природоохоронної (екологічної), маркетингової, соціальної, із забезпечення економічної безпеки та ін. Ці нові підходи в організації фінансово-господарської діяльності розширюють вимоги до обліково-інформаційної системи підприємства і до пошуку методичних облікових підходів і технологій створення облікових даних. Разом з тим, всі види діяльності пов'язані між собою і базуються на єдиних облікових даних, але з різним ступенем деталізації та реєстрації. Так, незалежно від того, чи продукція є типовою або інноваційною, інформація про неї відображається у первинному та синтетичному обліку на відповідних рахунках, а результативність (прибутковість) виробництва визначається шляхом порівняння витрат і доходів від операційної діяльності у встановленому методологічному порядку.

Освоєння інновацій суб'єктами підприємницької діяльності є складним процесом, який пов'язаний з інвестиційною, операційною та фінансовою діяльністю підприємства. Інновації проходять певні цикли: від ідеї до впровадження (рис. 1).



**Рис. 1. Життєві цикли інновацій на підприємстві [5, с. 29].**

Як підтверджують дані з рис. 1, інноваційний процес вміщує паралельно-послідовні дії, спрямовані на впровадження інновацій у виробництво через здійснення науково-технічної, фінансової, інвестиційної, виробничої діяльності та маркетингу. Інноваційний процес як сукупність етапів життєвого циклу інновацій об'єднує етапи від виникнення (створення) інновацій і до їх впровадження та реалізації.

Життєвий цикл інновацій за своїм характером відповідає типовому життєвому циклу товару. Хвилеподібні коливання пов'язані із технічним розвитком виробництва, науково-технічними відкриттями та співвідношенням витрат, пов'язаних з розробкою і впровадженням новацій. Таким чином відслідковується інтерес підприємців до нових технологій і нововведень.

Впровадження інновацій є динамічним процесом, який функціонує цілісно в системі виробничо-господарської діяльності. Для започаткування цього процесу необхідні певні фінансові джерела, які можуть бути власними або залученими, що скеровуються на створення або впрова-



дження інновацій. Всі витрати, які пов'язані із процесом вибору ефективного вкладання коштів та придбання нових продуктивних технологій і техніки, їх налагодженням та монтажем, створенням науково-технічної продукції, інтелектуальних цінностей, інших об'єктів власності, є процесом інвестування. Процес створення та впровадження новачій характеризується певним проміжком часу – інноваційним лагом, який необхідний для підготовки випуску інноваційної продукції та її реалізації на ринках.

Діяльність, пов'язана з інноваціями, є багатоетапною та не має чітких меж щодо її виокремлення, оскільки на початкових етапах взаємодіє з фінансовою (на етапі залучення позикового капіталу для здійснення інновацій) та інвестиційною діяльністю (етап вилучення та реалізації інвестицій), а відповідно до впровадження – з іншою операційною (в процесі прикладних досліджень і технічних розробках) та операційною діяльністю (в процесі виготовлення інноваційної продукції). Крім того, інколи ці етапи скорочуються, змінюється їх послідовність, об'єкти та джерела фінансування. Саме тоді змінюється структура інноваційного процесу.

В ході операційної діяльності залучаються нові ресурси, виготовляється конкурентоспроможна продукція інноваційного характеру, удосконалюються управління та збут для ефективної роботи суб'єкта інноваційного процесу. На кінцевому етапі інновації потребують оновлення у зв'язку із моральним та технічним зносом. Саме тоді необхідно повторити пошук нового, щоб забезпечити підприємству зростання. Ці дії мають циклічний характер, який відображає процес відтворення. Недооцінювання цього моменту може призвести до того, що підприємство буде витіснене з ринків збуту, що не дасть змоги досягти основної мети – забезпечення прибутком.

Незважаючи на те, збільшення витрат на залучення інновацій не має прямо пропорційної залежності із збутом продукції. Важливо не лише збільшувати інноваційні витрати, а й підвищувати ефективність таких витрат на інвестування інновацій, збільшуючи конкурентні позиції підприємства. На простому рівні підприємства інновація є процесом або продуктом з наявною новизною. Однак «новий» не завжди означає принципово новий, оскільки за сучасних умов господарювання прибутковими часто є лінійні розширення. Таким чином, інновація може мати форму нового продукту, технології, процесу, змісту на основі існуючих продукції та послуг. Вкладення ресурсів та інвестицій у впровадження принципово нової продукції не дасть можливості збільшити обсяги продажів, оскільки на ринку може не сформуватись попит на цей товар. Удосконалення якісних або економічних характеристик з достатнім рівнем новизни за-

безпечить швидку віддачу і дасть змогу зменшити витрати на інновації, особливо в ситуації дефіциту обігових коштів у вітчизняних підприємств.

Відповідно до цього для управління важливо володіти інформацією про ефективність наявних виробничо-господарських процесів з деталізацією витрат і доходів, пов'язаних із здійсненням тієї чи іншої діяльності (ефект від впровадження інвестиційно-інноваційних проектів і програм, екологічних та природоохоронних заходів, ефект від реалізації соціальної програми, заходів із виявлення і запобігання загрозам порушення економічної безпеки тощо). В цьому випадку виникає потреба в деталізації синтетичного обліку і конкретизації аналітичної складової регістрів (звітності), зокрема рахунків бухгалтерського обліку як способу групування і розшифрування інформації про елементи господарської діяльності підприємств.

Основними проблемами розкриття інформації щодо освоєння інвестицій та інновацій капітального характеру визначено такі:

- 1) неповне розкриття інформації в обліку і звітності щодо інвестиційної діяльності: відсутні рахунки для обліку доходів, витрат, результатів інвестиційної діяльності;
- 2) інвестиційна діяльність у формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» не виділена як самостійний вид діяльності;
- 3) існує деяка невизначеність в обліку інвестиційних ресурсів – потребують більш чіткого відображення в обліку і балансі джерела фінансування інвестиційних вкладень, розмежування власного і залученого капіталу за ознакою його участі у фінансовому забезпеченні інвестиційно-інноваційної діяльності підприємства [6, с. 89].

Оскільки інвестиційна діяльність відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» не визначена як окремий вид діяльності, а зараховується до іншої звичайної діяльності, що не пов'язана з операційною, виникає необхідність більш глибокого розмежування в обліку і звітності інформації щодо визначення результатів за окремими видами діяльності. Якщо у звіті про рух грошових коштів ці напрями чітко визначені, то центри формування прибутку у розділі I «Фінансові результати» форми № 2 є зовсім іншими. У цьому звіті формування доходів, витрат, прибутку представлено за таким напрямом, як звичайна діяльність, у т. ч. операційна та інша звичайна. Відповідно інша звичайна діяльність поділяється на інвестиційну та фінансову. Водночас у системі рахунків, показників звітності інвестиційна діяльність не представлена, хоча вона супроводжується відповідними доходами та витратами, має кінцевий фінансовий результат.

Визначення результату від інвестиційної діяльності передбачає порівняння доходів від інвестиційної діяльності, одержаних за продажу необоротних активів та фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів, з собівартістю або залишковою вартістю цих реалізованих активів.

Доходи і витрати інвестиційної діяльності в сучасному Плані рахунків та Інструкції щодо застосування Плану рахунків є розпорощеними за субрахунками багатьох бухгалтерських рахунків. Тому важливим завданням організації обліку інвестиційних витрат є їх групування на окремих субрахунках з метою отримання реальних даних про результати інвестиційної діяльності підприємства та відображення їх у фінансовій звітності.

За структурою субрахунків на рахунках 74 «Інші доходи» та 97 «Інші витрати» мають обліковуватися переважно доходи і витрати, що пов'язані з реалізацією, списанням, переоцінюванням необоротних активів і фінансових інвестицій, що є об'єктами інвестиційної діяльності. Отже, назви цих рахунків мають відповідати їх змісту й називатися відповідно «Доходи інвестиційної діяльності» та «Витрати інвестиційної діяльності».

Оскільки за загальною класифікацією видів діяльності інша звичайна діяльність поділяється на фінансову та інвестиційну, неправомірно відокремлювати в обліку результат від фінансових операцій і результат від іншої звичайної діяльності, не згадуючи інвестиційної діяльності. Більш логічно субрахунок 79.3 перейменувати на «Результат від іншої звичайної діяльності», відкривши рахунки третього порядку 79.3.1 «Результат від інвестиційної діяльності» та 79.3.2 «Результат від інших звичайних операцій». Як підсумок, доходи і витрати від участі в капіталі мали би також списуватися відповідно у кредит та дебет рахунка 79.3.1 «Результат від інвестиційної діяльності». Перейменування та нове призначення вищезгаданих рахунків і субрахунків дозволить виділити як окремий об'єкт обліку інвестиційну діяльність поряд з операційною та фінансовою, оскільки активне впровадження, стабілізація інвестиційного процесу на вітчизняних підприємствах зумовлює їх економічний розвиток.

На сучасному етапі функціонування вітчизняного обліку відсутня чітка законодавча база щодо відображення витрат інноваційної сфери. Основою для розробки методик оцінювання та обліку інновацій є діюча система регулювання бухгалтерського обліку, визначена окремими законодавчими актами та П(С)БО. Як відомо, діяльність підприємства загалом згідно з національними стандартами з обліку поділяється на операційну, фінансову, інвестиційну. Саме таким чином розкривається інформація й на рахунках витрат і доходів. Інноваційну діяльність у загальній класифікації не виокремлено.

З метою розширення інформаційної бази для тактичного, стратегічного управління визнано за доцільне доповнити План рахунків відповідними субрахунками з обліку інновацій, а саме «Виробництво інноваційної продукції» (для узагальнення витрат з виробництва інноваційної продукції), «Інновації капітального характеру» (для обліку капітальних інновацій), «Інноваційна продукція» (для обліку новоствореної продукції).

В окремих випадках виникає необхідність ведення обліку інноваційних витрат, доходів і результатів за центрами їх виникнення, що впливає з вимог внутрішньогосподарського обліку щодо забезпечення управління інформацією про ефективність створення, впровадження та використання нововведень у сфері виробництва і збуту. З цією метою може виникнути потреба у відкритті окремих субрахунків на аналітичні рахунки третього та четвертого порядків для відокремленого обліку доходів, витрат і результатів на підприємствах, що здійснюють реалізацію інноваційних проектів та програм. Застосування такого підходу сприятиме розширенню інформаційних потоків для розкриття інформації про інноваційні витрати, інноваційні доходи, прибутки (збитки) від виконання і впровадження інноваційних проектів та програм і прийняття на основі цього відповідних управлінських рішень. Така облікова інформація є достовірною базою для оцінювання й аналізу ефективності інновацій.

Таким чином, при організації такої системи управління, коли менеджмент веде пошук та освоєння нових форм діяльності, сприяє прогресу і/або удосконаленню існуючих технологій виробництва, нові об'єкти обліку мають розкривати повну інформацію з метою прийняття ефективних управлінських рішень, а облікова система має бути варіативною і креативно налаштованою до змін господарського середовища і сприяти забезпеченню управлінських потреб у необхідній інформації.

Багатоваріантність обліку інноваційної діяльності впливає з різновидності джерел фінансування і покриття інноваційних витрат. Я. Д. Крупка виокремлює 28 варіантів обліку інновацій [2], а О. В. Кангаєва, деталізуючи їх, пропонує близько 40 варіантів обліку інноваційної діяльності на підприємствах [1]. Разом з тим, така варіативність обліку може порушити інформаційну цінність і бути зайвою, тому варто оптимізувати ці методики за певними напрямками. З огляду на це запропоновано методичні підходи до оцінювання, обліку і відображення у звітності інновацій підприємства та структуровано об'єкти обліку й аналізу інноваційних процесів у сфері випуску і реалізації продукції підприємств, які узагальнено за трьома напрямками: 1) капіталізованих витрат інвестиційного характеру; 2) інновацій, що відшкодовуються за рахунок поточних

витрат операційної діяльності; 3) інноваційних витрат, що визнаються витратами звітного періоду, й таких, які належать до майбутніх періодів. Застосування такого підходу дасть змогу чітко розмежовувати витрати за періодами та джерелами покриття.

Існує проблема відображення інноваційної діяльності у синтетичному обліку, оскільки нормативними актами і методичними розробками не визначено порядок відокремленого обліку інноваційної діяльності на спеціально призначеному рахунку. Діяльність підприємства згідно з Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку поділяється на операційну та іншу звичайну (фінансову, інвестиційну, іншу). Саме таким чином розкривається інформація й на рахунках витрат і доходів. Інноваційні витрати, інноваційний продукт, доходи та результати від інновацій у межах фінансового обліку відокремлено не відображаються. Розширення інформаційного поля рахунків другого порядку і введення нових аналітичних позицій на рахунках третього порядку, як це наведено у табл. 1, дадуть змогу одержувати більш повну й достовірну інформацію про інноваційні процеси на підприємстві з метою оцінювання ефективності інноваційних проєктів та програм.

Рекомендовано виділяти спеціальний субрахунок на рахунку 23, що дасть змогу вести облік витрат, пов'язаних з випуском інноваційної продукції, формуванням її виробничої собівартості тощо.

За результатами дослідження практичного досвіду діяльності підприємств встановлено, що інновації капітального характеру можуть бути сформовані за двома напрямками:

- 1) матеріальні інновації, які стосуються створення нових основних засобів та їхньої модернізації;
- 2) інтелектуальні інновації капітального характеру зі створення нематеріальних активів.

Обидва напрями пов'язані з інвестиційною діяльністю. При першому варіанті облік доцільно вести на субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» відповідно до таких аналітичних рахунків: 1521 «Витрати на придбання (створення) інноваційних технологій», 1522 «Інноваційні технології, придбані за ліцензійним договором», 1523 «Інноваційні технології, які надійшли від технопарку», 1524 «Інноваційні технології, утворені в результаті спільної діяльності». Такий порядок забезпечить групування витрат за напрямками здійснення інноваційних заходів щодо оновлення основних засобів виробничого призначення, покращить методику обліку інноваційних витрат і зробить можливим здійснення аналізу цих витрат за певний звітний період.

**Робочий план рахунків першого, другого та третього порядків  
щодо обліку інновацій**

Синтетичні рахунки (рахунки 1-го порядку)		Субрахунки (рахунки 2-го порядку)		Аналітичні рахунки (рахунки 3-го порядку)	
Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва
1	2	3	4	5	6
23	Виробництво	23X	Виробництво інноваційної продукції	23XX	За видами продукції
26	Готова продукція	262	Інноваційна продукція	262X	За видами інноваційної продукції
39	Витрати майбутніх періодів	392	Витрати майбутніх періодів з впровадження інновацій	392X	– Дослідно-конструкторські роботи в цехах; – монтаж та демонтаж дослідно-конструкторського обладнання; – конструкторська доробка устаткування; – впровадження інновацій технічного характеру
70	Доходи від реалізації	701	Дохід від реалізації готової продукції	7012	Дохід від реалізації інноваційної продукції
79	Фінансові результати	791	Результат операційної діяльності	7912	Результат від випуску та збуту інноваційної продукції
90	Собівартість реалізації	901	Собівартість реалізованої готової продукції	9012	Собівартість реалізованої інноваційної продукції
94	Інші витрати операційної діяльності	941	Витрати на дослідження і розробки	941X	– Витрати на дослідження; – проектно-конструкторські роботи; – розробка експериментального зразка; – раціоналізаторство
44	Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)	441	Прибуток нерозподілений	441X	Прибуток, отриманий від реалізації інноваційного проекту

В частині технологічних особливостей обліку нових об'єктів важливою є автоматизація АРМ-бухгалтера, що значно підвищує аналітичні можливості обліку і внутрішньої (управлінської) звітності. М. С. Пушкар вважає, що існуюча модель обліку, яка базується на фінансовому обліку, не відповідає вимогам часу і потребує перегляду в напрямку запровадження креативного обліку «...для більш повного забезпечення інтересів менеджменту з метою отримання знань про нові об'єкти спостереження» [7, с. 90].

Важливим етапом обліково-аналітичного забезпечення управління необхідною інформацією має бути реєстрація витрат і доходів у ході визначення ефективності конкретних процесів і програм, а також для встановлення повної собівартості, аналізу життєвого циклу товарів (продукції) та планування діяльності підприємства за окремими стратегічними напрямками і загалом.

Відповідно, для облікового забезпечення інноваційних процесів рекомендуємо застосовувати реєстри й форми внутрішньої звітності для прийняття управлінських рішень щодо оптимізації інноваційних витрат і джерел їхнього покриття, а саме: Відомість аналітичного обліку інноваційних витрат, Відомість обліку джерел фінансування інноваційної діяльності, Відомість аналітичного обліку витрат майбутніх періодів інноваційного характеру [5]. Застосування такого підходу сприятиме розширенню інформаційних потоків для розкриття інформації про інноваційні витрати, інноваційні доходи, прибутки (збиток) від виконання і впровадження інноваційних проектів та програм і прийняття на основі цього відповідних управлінських рішень. Така облікова інформація є достовірною базою для оцінювання й аналізу ефективності фінансово-господарських процесів підприємства.

### *Література*

1. Кантаєва О. В. Бухгалтерський облік і аналіз інноваційної діяльності підприємств: організація і методологія : моногр. / О. В. Кантаєва. – Житомир, 2010. – 424 с.
2. Крупка Я. Д. Варіанти обліку інноваційних процесів на підприємстві / Я. Д. Крупка // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №5. – С. 11–18.
3. Крупка Я. Д. Облік, оподаткування і правове регулювання інвестиційно-інноваційної діяльності : навч. посіб. / Я. Д. Крупка, С. В. Питель, І. В. Мельничук. – [3-тє вид., переробл. і доповн.] – Тернопіль : Крок, 2017. – 264 с.
4. Крупка Я. Д. Облікова інформація в системі управління інвестиційною діяльністю // Й. Я. Даньків, Я. Д. Крупка, М. Я. Остап'юк // Науковий вісник УжНУ. – 2014. – Вип. 2 (43). – С. 173–178. – (Серія : Економіка).
5. Мельничук І. В. Облік і аналіз інновацій у сфері випуску та збуту продукції текстильної промисловості : дис. ...канд. екон. наук : 08.00.09 / І. В. Мельничук. – Тернопіль : ТНЕУ, 2011. – 253 с.
6. Омецінська І. Облікова інформація: економічна сутність та критерії якості / І. Омецінська // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2016. – Вип. 3. – С. 131–141.

7. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : моногр. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334 с.
8. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
9. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підруч. / Н. М. Ткаченко. – [5-те вид., допов. і перероб.]. – К. : Алерта, 2011. – 976 с.

#### ***2.4. Автоматизація обліку витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки***

XXI ст. асоціюється з тотальним і перманентним застосуванням комп'ютерної техніки в усіх сферах діяльності. На сьогодні у галузі будівництва за допомогою персональних комп'ютерів автоматизовано значну кількість економічних й технологічних процесів, серед яких: проектування об'єктів будівництва, складання кошторисів витрат, управління підприємством, ведення обліку, оподаткування, оплата праці тощо.

Значного розповсюдження набула також системи навігації та стеження за рухом транспортних засобів, що відкриває значні можливості для автоматизації обліку й управління роботою будівельної техніки. Організація обліку діяльності будівельних підприємств вимагає наявності необхідної комп'ютерної та навігаційної техніки й обладнання. Будівельні підприємства мають мати у своєму розпорядженні персональні комп'ютери, які працюють із загальноуправлінським та обліковим програмним забезпеченням типу «1С: Підприємство», а також навігаційними комп'ютерними системами глобального позиціонування.

За кордоном нагромадився значний ефективний досвід щодо автоматизації обліку у будівельних корпораціях, який може бути корисним для національних підприємств будівельної сфери економіки. Одна із провідних компаній світу «Sage» для автоматизації основних засобів застосовує програмне забезпечення «FAS Asset Accounting». Більше 30000 професійних бухгалтерів використовують програмне забезпечення «FAS Asset Accounting» для швидкої, надійної, точної обробки інформації. Це програмне забезпечення виконує такі функції: здійснює повний контроль за основними засобами для фінансової та податкової звітності; використовує простий і зрозумілий інтерфейс для управління активами; застосовує понад 20 стандартних методів амортизації; автоматично обробляє повну і часткову реалізацію активів; передбачає усунення надлишково введених даних; характеризується простотою впровадження; наділена можливістю повної



інтеграції з програмним забезпеченням «FAS Asset Inventory» (призначене для інвентаризації активів); підтримує функції щодо експорту даних в Excel і інші електронні таблиці або бухгалтерські програми [7].

Більшість іноземних підприємств звертають увагу на своєчасність та якість обробки облікової інформації. Для українських суб'єктів господарювання важливо не лише здійснити адаптацію облікової інформації про факти господарського життя до запитів користувачів, а й обрати якісне програмне забезпечення, що відповідало б потребам працівників та специфіці конкретного будівельного підприємства.

Якісні характеристики облікової інформації, що характеризують вигоди для її користувачів, є другою концепцією Ради зі стандартизації фінансового обліку (FASB). Ця концепція розкриває характеристики облікових якостей у вигляді ієрархії, яка потім формує основу для вибору й оцінювання інформації для внесення її у фінансові звіти [6, с. 94].

Натомість якість програмного забезпечення передбачає можливість автоматизації всього комплексу обліково-аналітичних розрахунків через використання програм трьох рівнів: управління підприємством загалом, автоматизації лише облікових функцій та впровадження вузькоспеціалізованих прикладних програм. Автоматизація обліку діяльності будівельних машин і механізмів розглядається як частина обліку основних засобів, що пояснюється відсутністю відокремлених прикладних програм для обліку експлуатаційних витрат.

На сьогодні в Україні існують певні програмні продукти для автоматизації обліку будівельної діяльності. Як зазначають В. Смиричинський і Л. Тимошенко, «...будівельна галузь традиційно відстає за інтенсивністю впровадження систем інтеграції (кластерних об'єднань) від інших галузей народного господарства, що природно гальмує формування конкурентних переваг в окремих підприємствах комплексу. Одна з основних причин – специфіка будівельного сектору, що пов'язана з особливостями фінансово-господарської діяльності будівельних фірм. Будівельна індустрія характеризується складною схемою взаємовідносин значної кількості контрагентів, учасників будівельного процесу – інвесторів, замовників, підрядників, виробників будматеріалів, субпідрядників, постачальників, аутсорсерів і т. ін. Відмінною рисою будівельної галузі є наявність суттєвої специфіки бухгалтерського обліку, а також особливості виробничого циклу, для якого, як правило, характерна значна кількість проєктів, що одночасно знаходяться на різних стадіях реалізації. Подібна ситуація стала причиною розповсюдження локальної комп'ютеризації, коли автоматизації підлягають тільки окремі бізнес-процеси, що змушує

будівельні підприємства одночасно використовувати декілька програмних продуктів» [3, с. 170].

Більшість вітчизняних підприємств автоматизувала власну систему обліку за допомогою програмного забезпечення фірми «1С», яка постачає на ринок типові загальногалузеві та галузеві програмні продукти, які налічують різні модифікації, зокрема 7.7; 8.0; 8.2.

Програмне забезпечення «1С: Підприємство. Бухгалтерія будівельної організації», що пропонує фірма «1С», складається з базового забезпечення «1С: Підприємство», конфігурацій «Бухгалтерія для України» та «Бухгалтерія будівельної організації». Таке програмне забезпечення дає змогу автоматизувати фінансовий, управлінський і податковий облік, формувати фінансову та внутрішню звітність, а також сприяти вирішенню складних управлінських завдань, що виконують інші (крім облікової) служби, відділи, структурні підрозділи, управління будівельного підприємства.

Загальна структура «1С: Бухгалтерія» передбачає такі основні елементи:

- готове рішення для ведення фінансового і податкового обліку;
- підготовка фінансової та податкової звітності;
- ведення обліку за методом партій (попартійний облік);
- налаштування рахунків бухгалтерського обліку матеріально-виробничих запасів та розрахунків із контрагентами;
- податковий облік; спрощена система оподаткування і єдиний податок з доходів суб'єкта підприємницької діяльності;
- облік за кількома організаціями в окремих інформаційних базах [4].

В «1С: Бухгалтерія 8» у версіях «8 Проф» і «8 Корп» є додаткові функції, зокрема такі:

- облік за кількома організаціями в єдиній інформаційній базі;
- облік у відособлених підрозділах;
- можливість зміни (конфігурування) прикладного рішення;
- багатокористувацький режим роботи, в тому числі підтримка клієнт-сервісного варіанта роботи;
- робота територіально розподілених інформаційних баз;
- підтримання com-з'єднання та Automation-сервісу [5].

Важливо те, що за допомогою «1С: Підприємство. Бухгалтерія будівельної організації» можна вести бухгалтерський облік та здійснювати оподаткування діяльності замовника, інвестора і підрядника. За автома-

тизації обліку витрат на експлуатацію будівельної техніки система автоматизованого обліку «ІС» дає змогу:

- відображати у системі обліку будівельно-монтажних робіт за об'єктами будівництва, статтями витрат на нього, технологічною структурою витрат підрядників;
- фіксувати заготівельно-складські витрати, пов'язані з доведенням обладнання до робочого стану;
- мати повний комплект первинних документів, що відображають усі факти господарського життя будівельного підприємства;
- розділяти витрати і виручку (доходи) від реалізації робіт, виконаних власною та залученою будівельною технікою за об'єктами будівництва, місцями виникнення витрат і доходів, видами цієї техніки, видами робіт, статтями витрат;
- відображати обсяг виконаних будівельних робіт (у часових та фізичних одиницях) за такими самими класифікаційними ознаками, що і в попередньому пункті;
- здійснювати розрахунок фактичної собівартості робіт, виконаних будівельною технікою, та коригувати планові витрати до рівня фактичних;
- аналізувати витрати на експлуатацію будівельної техніки за об'єктами будівництва, періодами робіт, за місцями виникнення витрат, статтями і елементами витрат, видами будівельної техніки, витратами на власну техніку тощо [1].

Проте поза увагою в програмних продуктах «ІС» залишені певні функції щодо прогнозування вартості виконаних будівельних робіт через складання системи кошторисів з можливістю нормативного обліку та лімітування витрат на експлуатацію будівельної техніки. Облік будівельної діяльності також залишається відокремленим від організаційно-технічних особливостей функціонування підприємства, що не дозволяє врахувати ресурсні можливості забудовника, інвестиційні та договірні зобов'язання учасників будівельного контракту тощо. З огляду на це на всіх досліджуваних підприємствах поряд з програмним продуктом для автоматизації обліку також використовується спеціалізований програмний комплекс «АВК».

Однак використання двох програмних комплексів призводить до необхідності ручної інформаційної синхронізації, у процесі якої облікові фахівці переносять дані з однієї комп'ютерної програми в іншу. Зокрема, з «ІС» беруться дані щодо фактичних витрат на експлуатацію будівельної техніки з калькуляційних документів для формування списку «Цін енергоносіїв та мастильних матеріалів для розрахунку вартості машино-годи-

ни» в АВК, на основі якого в майбутньому буде формуватися кошторис будівельних послуг. Надалі дані кошторису є інформаційною основою для генерування документа типової форми № КБ-2в «Акта про приймання виконаних будівельних робіт», інформація з якого вводиться до «1С» для облікового відображення понесених витрат та отриманих доходів за результатами виконання будівельних робіт. Виникає інформаційне дублювання, що призводить до зростання працемісткості виконання облікових функцій та збільшення імовірності суб'єктивних помилок в обліку.

Як підсумок, програмні продукти потребують удосконалення для забезпечення повної інформаційної сумісності, що дозволить автоматизований обмін у прямому та реверсному напрямках. Інформаційну синхронізацію доцільно організувати на основі принципу дистанційності, оскільки доволі часто програмні комплекси можуть бути розміщені на різних автоматизованих робочих місцях. «1С» встановлюється на робочих місцях бухгалтерів, а «АВК» – інженерів, відповідальних за виконання будівельних робіт.

Зокрема, сьогодні кожний виконроб, маючи власний ноутбук, у режимі віддаленого доступу формує заявки на будівельні матеріали, реєструє надходження до будівельної дільниці матеріалів, відображає в системі обліку факти виконання робіт за формою № КБ-2 «Акт про приймання виконаних робіт», реєструє для будівельної бригади наряди на відрядні роботи, а також списує матеріали на виконані роботи. Перелічені вище документи водночас стають доступними з метою їх перегляду для працівника центрального офісу будівельного підприємства. На думку І. Мігунової, з одного боку, виконробу немає потреби відволікатись від роботи з метою відвезення підготовлених заявок та звітів у центральний офіс, а з іншого – його заявки і звіти опиняються в співробітників виробничо-технічного відділу та відділу збуту для подальшої роботи з ними відразу ж після введення їх у комп'ютерну систему. Важливо звернути увагу і на те, що за допомогою інформаційної системи можна проводити план-фактний аналіз виконання будівельно-монтажних робіт. Результати такого аналізу доступні керівництву підприємства в оперативному режимі [2, с.1–2].

Найбільш важливою для оперативного контролю за будівельним процесом є інформація про витрати на утримання й експлуатацію будівельної техніки. Необхідність ведення обліку витрат на будівельну техніку та автотранспорт є доволі актуальною і важливою складовою витрат виробництва навіть для невеликої будівельної організації. Без чіткого аналізу собівартості перевезень неможливо оцінити ефективність застосування власного автотранспорту [3, с. 3].

Для ведення обліку автотранспортного господарства у конфігурації «ІС: Підрядник будівництва» передбачено спеціалізовану підсистему. Вона містить набір нормативно-довідкової інформації зі стандартних норм витрати пально-мастильних матеріалів (ПММ) залежно від типу автотранспортного засобу тощо. Так, документ «Шляховий лист» («Путевой лист») дозволяє враховувати пробіг автотранспорту, автоматизувати розрахунок витрат ПММ та нараховувати зарплату водіям. За допомогою документа «Надання автотранспортних послуг» «Оказание автотранспортных услуг» можна виставляти акти за раніше введеними шляховими листами за перевезення, виконані для зовнішніх контрагентів організації. До підсистеми обліку автотранспортного господарства введено також набір звітів для аналізу поточного стану справ в автогосподарстві та розрахунку прибутковості операцій з надання послуг автоперевезення [3, с. 3].

Проте в наявних на українському ринку програмних продуктах «ІС» відсутня підтримка системи глобального позиціонування (GPS-навігації), яка дає можливість моніторити стан і переміщення будівельної техніки. Автоматизація обліку витрат на утримання й експлуатацію будівельної техніки на основі системи глобального позиціонування має бути спрямована на отримання інформації про такі витрати:

- за часовою ознакою, тобто щоденні, щомісячні витрати з початку року;
- за ознакою рівня управління: пооб'єктні витрати і витрати загалом по підприємству;
- витрати за видами і марками будівельної техніки;
- витрати за ознакою оренди (лізингу): власна й орендована (в лізингу);
- витрати на будівельну техніку за статтями і елементами витрат;
- витрати за нормами понад встановлені норми.

Маючи інформацію про планові витрати пально-мастильних матеріалів на годину роботи будівельної техніки та один кілометр пройденої відстані автотранспортом, можна автоматизовано вести облік їх діяльності. Дані про такі витрати можуть оперативно потрапляти на автоматизовані робочі місця фахівців для коригування планових кошторисів і заповнення цифрових даних у первинних документах. Система глобального позиціонування сприятиме також організації ефективного нормативного обліку та контролю за переміщенням техніки, непродуктивними простоями, можливими махінаціями та іншими порушеннями, що можуть призвести до зростання витрат на утримання й експлуатацію будівельної техніки. Пропоновані рекомендації щодо інформаційної синхронізації для одночасного використання програмних продуктів і за-

провадження системи глобального позиціонування для автоматизованого обліку витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки подано на рис. 1.



**Рис. 1. Схема інформаційного обміну та синхронізації між програмними продуктами для автоматизації діяльності будівельних підприємств**

Запропонована схема інформаційного обміну, автоматизованого планування та обліку передбачає дистанційну передачу інформації між програмними продуктами, які підтримують систему глобального позиціонування для ефективного нормування витрат через систему кошторисів, формування собівартості надання будівельних послуг, визначення кінцевої ціни та відображення в обліку пально-мастильних, трудових та амортизаційних витрат на утримання й експлуатацію будівельної техніки.

В усіх досліджуваних комп'ютерних програмах, призначених для будівельних підприємств, існує підрозділ щодо будівельної техніки, в якому передбачено ведення автоматизованого обліку за статтями витрат на утримання й експлуатацію будівельної техніки та за її видами і марками.

Якщо облікове відображення прямих витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки належно реалізовано в сучасних програмних продуктах, то загальновиробничих витрат – з певними недоліками. Зокрема, негативним варто визнати зарахування єдиного соціального внеску у фонди страхування на пряму заробітну плату працівників до загальновиробничих витрат у програмі «АВК», що може призвести до викривлення інформації про собівартість послуг. Якщо для виконання будівельних робіт це є некритичним, то для виготовлення будівельних матеріалів за відсутності можливостей зміни функції зарахування включення ЄСВ до прямих чи загальновиробничих витрат у програмі «АВК» може призвести до заниження собівартості готової продукції.

Досвід вибору методів розподілу загальновиробничих витрат доцільно запозичити в програмних продуктах «ІС». На відміну від програмного продукту «АВК», в якому розподіл загальновиробничих витрат здійснюється пропорційно лише до загальних працевитрат, комплекс програм «ІС: Підприємство» забезпечує широкі можливості вибору баз розподілу. Розподіл загальновиробничих витрат пропорційно до обсягу виготовленої продукції (виконаних робіт), планової собівартості, фонду заробітної плати, сукупних матеріальних витрат чи прямих витрат запобігатиме некоректному формуванню собівартості будівельних робіт. Можливий також автоматизований поділ загальновиробничих витрат на розподілені та нерозподілені через вказування і моніторинг нормальної потужності у діяльності будівельного підприємства. Гнучкий механізм баз розподілу загальновиробничих витрат забезпечує достовірність відображення інформації про витрати на утримання та експлуатацію будівельної техніки в обліку.

Проте в «ІС» відсутній механізм одночасного облікового відображення витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки за декількома калькуляційними одиницями, що значно зменшує варіативність автоматизованого

обліку. Натомість у спеціалізованому програмному комплексі «АВК» реалізована можливість розрахунку вартості наданих послуг одночасно за машино-годинами та людино-годинами, що дозволяє в майбутньому використовувати єдину інформацію для автоматизації обліку розрахунку собівартості наданих будівельних послуг через відображення витрат пально-мастильних матеріалів на одиницю машино-годин і витрат на оплату праці за відпрацьованими людино-годинами. Таким чином забезпечується значна аналітичність обліку витрат на експлуатацію будівельної техніки. Це сприяє зростанню інформаційного забезпечення управління будівельними підприємствами.

Завершальним напрямом удосконалення програмних продуктів з метою інформаційної синхронізації є забезпечення документальної сумісності. Доцільно використати досвід значних напрацювань програмного комплексу «АВК» у сфері повноти доступних до формування первинних і підсумкових документів, що забезпечує повну автоматизацію документування та документообігу щодо виконання будівельних робіт. Натомість «ІС: Підприємство» пропонує гнучкий механізм візуалізації документальної підпорядкованості та звітної інформації з метою забезпечення належного сприйняття і зрозумілості облікових даних у фахівців, відповідальних за управління та облік будівельних операцій. Усі програмні продукти обов'язково мають забезпечувати можливість формувати такі електронні облікові реєстри:

- нагромаджувальна відомість роботи будівельних машин і механізмів;
- виробничий звіт про роботу та витрати на експлуатацію будівельних машин та механізмів;
- відомість розподілу витрат на експлуатацію будівельних машин і механізмів за об'єктами будівництва;
- розрахунок фактичної собівартості 1 машино-години виконаних будівельними машинами і механізмами робіт.

Підсумовуючи вищеподане, доцільно узагальнити вимоги до програмних продуктів на основі позитивного досвіду «ІС: Підприємство» та «АВК» з метою забезпечення інформаційної сумісності в умовах їх комбінованого використання:

- 1) набір і введення даних до первинних документів має здійснюватись на основі комп'ютерних програм з автоматизованих робочих місць осіб, які можуть перебувати на значній відстані від місця виконання будівельних робіт;
- 2) максимальне зменшення чинника суб'єктивності за вилучення ручного перенесення облікової інформації з одного програмного продукту в інший;



- 3) підтримка системи глобального позиціонування для збору інформації про час роботи і пройдену відстань, що забезпечить автоматизацію витрат на пально-мастильні матеріали, оплату праці та амортизаційні відрахування будівельної техніки;
- 4) забезпечення максимальної варіативності у виборі методів і баз розподілу загальновиробничих витрат та калькуляційних одиниць з метою забезпечення достовірності й аналітичності обліку витрат на експлуатацію будівельної техніки;
- 5) оптимізація програмних продуктів у напрямку формування єдиної бази первинних та звітних документів та візуалізації облікової інформації про діяльність будівельного підприємства.

Отже, автоматизація обліку витрат на експлуатацію будівельної техніки дає змогу забезпечити високу ефективність використання такої техніки і здійснювати її поступове оновлення та оптимізацію. Одночасне застосування декількох програмних продуктів призводить до зростання затрат часу і коштів на організацію обліку підприємств будівельної сфери, що не може вважатися ефективним в умовах сучасного інформаційного суспільства. Недосконалість наявних на українському ринку програмних продуктів не дозволяє налагодити ефективний інформаційний обмін між ними, що потребує удосконалення деяких функцій з обліку діяльності техніки будівельних підприємств. Функціональне запозичення та інтеграція можливостей «1С:Підприємство» та «АВК» щодо повного і достовірного обліку витрат на експлуатацію будівельної техніки у частині визначення собівартості наданих послуг (виконаних робіт) на основі даних системи глобального позиціонування та розподілу загальновиробничих витрат сприятиме оптимізації облікових й управлінських процесів на будівельному підприємстві.

### *Література*

1. Автоматизация системы учета и управления в строительных организациях на базе «1С: Управление строительной организацией 8» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.buh.ru/document.isp?ID=1438>].
2. Мигунова И. «1С: Предприятие 8» в строительной компании [Електронний ресурс] / И. Мигунова // Финансовая газета. – 2011. №11 (1003). – Режим доступу : <http://V8.1c.ru/metod/publication.jsp?id=511>].
3. Смиричинський В. В., Інноваційні аспекти інформаційного забезпечення логістичних систем будівельного комплексу / В. В. Смиричинський, Л. М. Тимошенко // Економіка: реалії часу. – 2012. – №1 (2). – С. 169–174.
4. Характеристика 1С: Бухгалтерія 8 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://8.1.c.ru/buhv8/321.htm>].

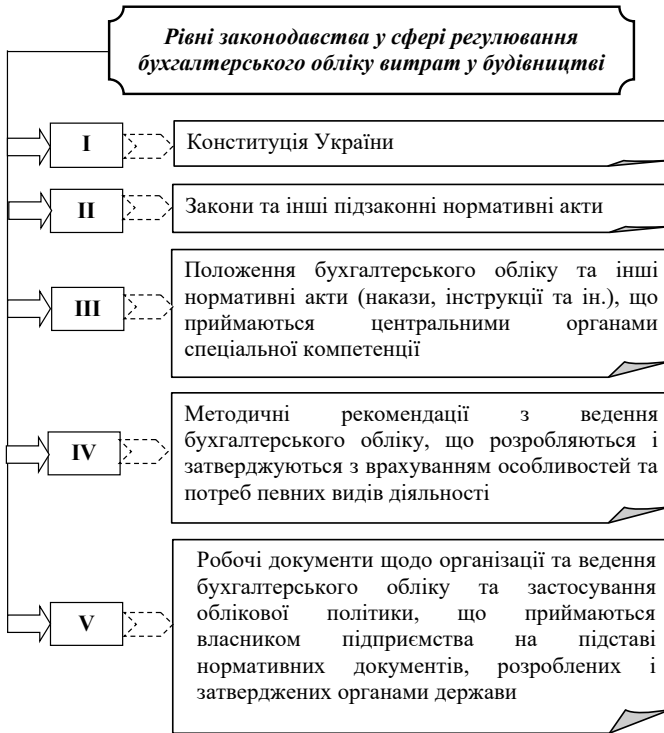
5. Характеристика 1С: Бухгалтерія 8 версія «8Проф», «8Корп» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://8.1.c.ru/buhv8/321.htm>.
6. International GAAP®2010 / Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards. – The International Reporting Group of Ernst & Young, WILEY, 2010. – Vol. 1. – P. 1–1710.
7. Sage Fixed Asset Accounting Software [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.imsolutions.net/software/sage/fas-accounting-100.php>.

## ***2.5. Особливості нормативно-правових відносин у сфері формування та фінансування витрат у будівництві***

Процес ринкової трансформації характеризуються постійними змінами законодавчої бази, що потребує системного аналізу нових положень законодавчих актів, що регулюють бухгалтерський облік у різних галузях економіки, зокрема й у будівництві. Питання бухгалтерського обліку витрат у будівельній галузі доволі складні через відсутність методики бухгалтерського обліку витрат – єдиного нормативного документа з чіткою встановленим порядком відображення операцій в обліку.

Слід зазначити, що нормативно-правове регулювання в Україні здійснюється органами, що мають на це відповідні повноваження: Верховною Радою України через прийняття законів та постанов; Президентом України переважно у формі указів щодо визначення напрямів інвестиційної політики на певний період; Кабінетом Міністрів України через прийняття постанов, що регулюють на підставі відповідних законів певний вид відносин у сфері капітального будівництва; уповноваженими органами держави, такими як Міністерство регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України, Державна архітектурно-будівельна інспекція, які виконують свої повноваження у формі відомчого регулювання в межах наданих їм повноважень; органи місцевого самоврядування відповідно до делегованих державою повноважень у цій сфері; місцеві державні адміністрації згідно зі своєю компетенцією, що визначається відповідними актами законодавства.

Система нормативно-правових актів щодо регулювання бухгалтерського обліку представлена п'яти рівневою структурою (рис. 1). Структуровано законодавчі акти починаючи від Конституції України на першому рівні та завершуючи робочими документами підприємства на п'ятому. У разі, якщо норми одного законодавчого акта заперечують норми іншого, пріоритетом користується той, що належить до вищого рівня структури [16].



**Рис. 1. Структура законодавства, що регулює бухгалтерський облік в Україні**

Проте кожна галузь економіки має свої особливості щодо порядку відображення тих чи інших операцій у бухгалтерському обліку. Хоча можливі несуттєві відмінності, але загалом вони визначають порядок правильного відображення кожної господарської операції на підприємстві. В іншому разі суб'єкт господарювання нестиме відповідальність перед фіскальними органами, інвесторами та акціонерами, клієнтами та іншими суб'єктами, що так чи інакше пов'язані з підприємством.

Будівельна галузь не є винятком у цьому. Щоб знизити автономність у прийнятті необґрунтованих рішень підприємствами з приводу проблемних питань (визнання доходів і витрат; рахунків, що використовуються), держава розробляє специфічні нормативно-правові акти щодо винятково будівельних підприємств. Основні документи, що регулюють бухгалтерський облік витрат у будівництві, наведено у табл. 1.

### Нормативно-правові акти, що регулюють облік витрат у будівництві

№ з/п	Нормативно-правовий документ	Питання, що регулюються
1	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Основні принципи ведення бухгалтерського обліку витрат;</li> <li>– порядок організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві;</li> <li>– умови застосування міжнародних стандартів.</li> </ul>
2	Податковий кодекс України [12]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Порядок визнання доходів і витрат в цілях оподаткування;</li> <li>– можливість надання і отримання пільг при здійсненні діяльності у сфері будівництва;</li> <li>– порядок оподаткування діяльності з надання будівельно-монтажних робіт;</li> <li>– склад витрат операційної діяльності (собівартість) та інших витрат (загальновиробничі, адміністративні, збутові тощо).</li> </ul>
3	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [10]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Порядок розкриття у звітності інформації про незавершені капітальні інвестиції інвестора і забудовника;</li> <li>– незавершене виробництво, заборгованість замовників за будівельним контрактом.</li> </ul>
4	П(С)БО 16 «Витрати» [13]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Порядок визнання витрат;</li> <li>– класифікація витрат;</li> <li>– порядок розподілу загальновиробничих витрат.</li> </ul>
5	П(С)БО 18 «Будівельні контракти» [14]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Визнання доходів і витрат протягом виконання будівельного контракту з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу;</li> <li>– методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;</li> <li>– оцінювання доходів і витрат за будівельним контрактом;</li> <li>– відображення витрат у будівництві.</li> </ul>
6	МСБО 11 «Будівельні контракти» [9]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Встановлення облікового підходу до доходів та витрат, пов'язаних із будівельними контрактами;</li> <li>– порядок визнання доходів і витрат за контрактом протягом звітних періодів, у яких виконуються будівельні роботи.</li> </ul>
7	Державні будівельні норми [57]	Профільні нормативно-правові акти, згідно з якими проводяться всі необхідні розрахунки щодо вартості будівельно-монтажних робіт, на реалізацію яких повністю чи частково планується залучення державних коштів.
8	Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт [153]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Встановлюють єдині методичні засади формування собівартості будівельно-монтажних робіт;</li> <li>– застосовуються для цілей планування, бухгалтерського обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт.</li> </ul>
9	Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [6]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– чистий дохід підрядника щодо виконання будівельних контрактів;</li> <li>– собівартість виконаних робіт, адміністративні та інші витрати щодо виконання будівельних контрактів.</li> </ul>
10	Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства	<ul style="list-style-type: none"> <li>– принципи, методи, процедури, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності, коли нормативно-правовими актами передбачено більш ніж один їх варіант.</li> </ul>

У табл. 1 систематизовано основні нормативні акти, що регулюють питання, пов'язані з визнанням витрат та їх класифікацією, порядком розподілу загально-виробничих витрат, формуванням собівартості будівельно-монтажних робіт. Діяльність організацій будівельної галузі регулюється й іншими нормативно-правовими актами: Цивільним кодексом України, Господарським кодексом України, Національними стандартами бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності, Законом України «Про будівельні норми», Законом України «Про стандарти, технічні регламенти та процедури оцінки відповідності», Податковим кодексом України та ін. Вони суттєво змінюють системи стандартизації, технічного регулювання, оподаткування діяльності будівельних підприємств тощо.

В даний час на підприємствах будівельної галузі облік ведеться за трьома напрямками: фінансовий, управлінський та облік з метою оподаткування. Фінансовий – для надання достовірної інформації про стан підприємства, управлінський використовується для прийняття рішень щодо подальшої діяльності, а податкові розрахунки – для визначення розміру податкових зобов'язань платника податків.

Слід зазначити, що управлінський облік організовується і ведеться довільно, тобто подається та інформація про господарську діяльність підприємства, яку управлінська ланка хоче бачити в заданий момент часу. Щодо фінансового та податкового обліку існують вимоги і законодавчі акти, які його регулюють. Це, зокрема, Податковий кодекс України, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Податковим кодексом України, а саме п. 137.3 визначено, якщо платник податку виробляє товари, виконує роботи, надає послуги з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва та якщо договорами, укладеними на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапного їх здавання, то доходи нараховуються платником податку самостійно відповідно до ступеня завершеності виробництва (операції з надання послуг), який визначається за питомою вагою витрат, здійснених у звітному податковому періоді, у загальній очікуваній сумі таких витрат та/або за питомою вагою обсягу послуг, наданих у звітному податковому періоді, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані. Так, ця стаття повністю стосується підприємств, що надають послуги з будівництва, оскільки більшість робіт (послуг) здійснюється протягом строку, що перевищує один рік.

Розглядаючи фінансовий облік з метою оподаткування як ефективний інструмент управління підприємством та прийняття управлінських рішень керівною ланкою, доцільно порівняти порядок визнання витрат за ПКУ та П(С) БО 16 «Витрати» (табл. 2) [13].

## Порівняння порядку визнання витрат за П(С)БО 16 та ПКУ

№ з/п	Стаття	Бухгалтерський облік П(С)БО 16 «Витрати»		Податковий кодекс України
		Визнання	Списання	
1	2	3	4	5
1	Собівартість реалізованих товарів	Визнаються витратами певного періоду водночас із визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені	В момент отримання доходу від реалізації такої продукції	Визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконання робіт, надання послуг
2	Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)			
	А) Виробнича собівартість			
	– прямі матеріальні витрати			
	– прямі витрати на оплату праці			
	– інші прямі витрати			
	– загально-виробничі витрати			
	Б) Нерозподілені постійні загально-виробничі витрати	Відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені	Включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення	Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони здійснюються
3	Адміністративні витрати			
4	Витрати на збут		В тому звітному періоді, в якому вони були здійснені	
5	Інші витрати операційної діяльності			
6	Фінансові витрати			
7	Інші витрати			

Проаналізувавши порядок визнання витрат за П(С)БО 16 та ПКУ, варто зазначити, що вимоги щодо їх визнання між даними нормативними документами більш наближені порівняно з тими, якими вони були до прийняття Податкового кодексу України, що спрощує ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової та податкової звітності.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» до собівартості необхідно зарахувати забраковану з технологічних причин продукцію (втрати від браку). При оподаткуванні такі витрати не зараховуються до складу витрат платника податку, окрім втрат від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, напівфабрикатів) та витрат на виправлення технічно неминучого браку, в разі реалізації такої продукції. Саме

тому платнику податків надається можливість визначати допустимі норми технічно неминучого браку у разі відсутності їх встановлення органами виконавчої влади в наказі по підприємству за умови обґрунтування розміру цього браку.

Розглянувши порядок врахування витрат, наведений у національних нормативних актах, необхідно також дослідити і порівняти його із міжнародними стандартами. Суттєво на це впливає інтеграція України з Євросоюзом, що потребує стандартизації законодавства, порядку складання та подання звітності, що є важливою умовою прийняття необхідних управлінських рішень керуючою ланкою суб'єкта господарювання. Відмінності між національними та міжнародними стандартами щодо обліку будівельних контрактів наведено в табл. 3 [1].

З вище наведеного можна зробити висновок, що суттєвих відмінностей між національними та міжнародними стандартами немає. Проте МСФЗ більш прийнятні для розуміння. Так, поняття «будівельний контракт» у міжнародному стандарті є більш деталізованим, тому і зрозумілішим. Крім того, у національному стандарті не йдеться про терміни дії договору будівництва, тоді як у МСФЗ вказано, що дати початку робіт за договором та їх завершення припадають на різні періоди.

Слід зазначити, що в Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку наведена ширша класифікація витрат порівняно з Податковим кодексом України, адже вона охоплює поділ діяльності на звичайну та надзвичайну, чого в ПКУ немає. Слід зауважити, що поділ витрат для цілей оподаткування в Податковому кодексі України відрізняється від національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Прикладом такої відмінності є те, що адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати не є операційними витратами, а до операційних витрат належить лише собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

Отже, Податковий кодекс України відрізняється від Положень (стандартів) бухгалтерського обліку через його спрямованість на сферу оподаткування, а не на бухгалтерський облік. З огляду на це вважаємо, що положення ПКУ щодо витрат та поділу витрат потребують уточнення для більшого наближення до бухгалтерського обліку та податкового шляхом врахування окремих видів витрат при визначенні об'єкта оподаткування.

Окремої уваги заслуговують ті акти, які регулюють безпосередньо галузь будівництва, оскільки вона має певні особливості, які необхідно враховувати при відображенні операцій в обліку.

## Порівняння П(С)БО 18 та МСФЗ 11

Питання, що розглядається	П(С)БО 18 «Будівельні контракти»	МСФЗ 11 «Облік договорів на будівництво»
1	2	3
Сфера застосування	Визначає методологічні засади формування підрядниками у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, та їх розкриття у фінансовій звітності	До договорів на будівництво належать: договори про надання послуг, які безпосередньо пов'язані із спорудженням об'єктів, договори на руйнування або відновлення об'єктів та відновлення навколишнього середовища після руйнування об'єкта
Термін дії договору	Не розглядається	У зв'язку з характером діяльності, що здійснюється в межах будівельних контрактів, дати початку робіт за договором та їх завершення припадають на різні періоди
Предмет договору	Чітко не визначений, проте згідно з юридичним тлумаченням обумовлений об'єктом	Спорудження будівель, споруд, трубопроводів та літаків або відновлення довкілля після ліквідації активу
Об'єкт договору	Сукупність будівель і споруд, окремі будівлі та споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом	Сегментується або об'єднується залежно від економічного значення та дотримання умов (вимог), які висуваються стандартом до такого виду договорів
Визнання витрат за будівельним контрактом	Витрати за будівельним контрактом вміщують витрати, які безпосередньо пов'язані із договором, і загальновиробничі витрати	Витрати за договором на будівництво містять: витрати, які безпосередньо пов'язані із договором, інші витрати, які можуть бути відшкодовані замовником відповідно до договору, витрати, які стосуються діяльності за конкретним договором
Визнання доходу за будівельним контрактом	Дохід за будівельним контрактом вміщає передбачену будівельним контрактом ціну, а також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат	Поняття «дохід» не виділяється, проте розглядається виручка за договором на будівництво, що слід розуміти як початкову суму виручки, погоджену в договорі, також можливі відхилення від умов договору через претензії та заохочувальні платежі

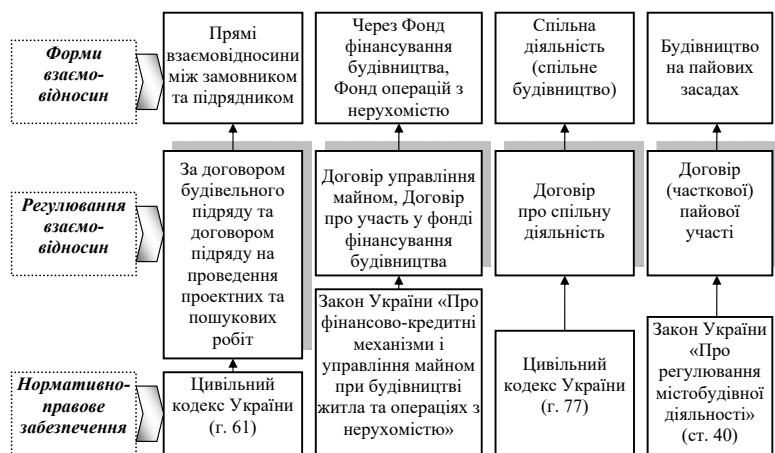


Основні засади щодо здійснення будівельної діяльності суб'єктами господарювання визначено Господарським кодексом України [2], який набув чинності з 1 січня 2004 р. Зокрема, п. 1 ст. 317 ГКУ передбачено, що будівництво об'єктів виробничого та іншого призначення, підготовка будівельних ділянок, роботи з обладнання будівель, роботи із завершення будівництва, прикладні та експериментальні дослідження і розробки, які виконуються суб'єктами господарювання для інших суб'єктів або на їх замовлення, здійснюються на умовах підяду. Крім того, у п. 2 ст. 317 роз'яснюється, що для здійснення робіт можуть укладатися договори підяду: на капітальне будівництво (в тому числі субпідяду); на виконання проектних і досліджувальних робіт; на виконання геологічних, геодезичних та інших робіт, необхідних для капітального будівництва; інші договори. Вимоги до умов та змісту договору підяду на капітальне будівництво визначено ст. 318, 323, а ст. 319 встановлено, що договір підяду може укласти замовник з одним підрядником або з двома і більше підрядниками. Особливості договору підяду на проведення проектних і досліджувальних робіт визначено у ст. 324. Значна частина конфліктів між учасниками будівельного процесу виникає саме під час здійснення розрахунків за договором підяду, для вирішення яких у ГКУ передбачено відповідну статтю. Слід зазначити зміст п. 3: «У разі виникнення потреби значно перевищити приблизний кошторис підрядник зобов'язаний своєчасно попередити про це замовника. Якщо підрядник не попередив замовника про перевищення кошторису, він зобов'язаний виконати роботу, не вимагаючи відшкодування понесених додаткових витрат». Вищенаведеним пунктом чітко встановлено дії підрядника у разі необхідності перевищення попередньо домовленого розміру кошторису.

Господарським кодексом України врегульовується також питання відповідальності за порушення договору підяду на капітальне будівництво. Особливістю є те, що п. 3 ст. 322 встановлено позовну давність для вимог, що випливають з неналежної якості робіт за договором підяду на капітальне будівництво, що визначається з дня прийняття роботи замовником і становить: один рік (щодо недоліків некапітальних конструкцій), два роки (якщо недоліки не могли бути виявлені за звичайного способу прийняття роботи), три роки (щодо недоліків капітальних конструкцій), десять років (якщо недоліки не могли бути виявлені за звичайного способу прийняття роботи), тридцять років (щодо відшкодування збитків, завданих замовникові протиправними діями підрядника, які призвели до руйнувань чи аварій).

У сфері житлового будівництва існують специфічні особливості у встановленні взаємовідносин між учасниками будівництва, їх норматив-

ного регулювання, що відображається на структурі, порядку формування, джерелах та умовах погашення витрат. Ці особливості переважно залежать від прийнятої для конкретного об'єкта будівництва організаційно-правової форми будівництва і вирішення правових відносин між учасниками, що беруть участь в організації виконання робіт, їх фінансуванні, здійсненні поточного контролю за ходом будівництва. Форми взаємовідносин, їх нормативно-правове забезпечення та регулювання подано на рис. 2.



**Рис. 2. Формування витрат при застосуванні різних організаційно-правових форм будівництва житла**

Дослідження законодавчої бази щодо обліку витрат підтверджують, що у більшості з них наведено певні аспекти з регулювання бухгалтерського обліку витрат на підприємствах, що спеціалізуються на будівництві. Значна кількість нормативних актів щодо проблематики обліку витрат є позитивним моментом, оскільки прослідковується чітка лінія у трактуванні тих чи інших положень, що у подальшому приведе до зниження кількості різноманітних шахрайств, у тому числі у сфері виконання будівельно-монтажних робіт.

Разом з тим, пропонуємо доповнити окремі статті Податкового кодексу України такими пунктами: до ст. 138 додати собівартість будівельно-монтажних робіт, витрати на демонтаж будівлі, витрати за користування ділянками державної, комунальної, приватної власності; до ст. 139 – витрати на будівництво господарським способом; до ст. 144 – витрати на амортизацію зведеної будівлі, витрати на консервацію будинків і спо-

руд; у ст. 146.5 – зарахувати до первісної вартості витрати на проектно-вишукувальні роботи з будівництва нерухомості.

Недоліком, що впливає на бухгалтерський облік витрат у будівництві, є відсутність у МСБО 11 «Будівельні контракти» поняття «витрати в будівництві» та наявність тільки «витрати за будівельним контрактом». За МСБО, бухгалтерський облік доходів і витрат на кожен проект може розглядатися як облік за окремим договором і, навпаки, підрядчик може на одному рахунку вести облік витрат за кількома контрактами, що П(С)БО 18 не передбачено. У МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила щодо оцінювання витрат підприємства. Склад витрат, наведений у П(С)БО 18 «Будівельні контракти», визначено відповідно до П(С)БО 16 «Витрати». Серед інших недоліків щодо обліку витрат за національними стандартами та іншими нормативними актами виділимо такі:

- нормативні документи не розкривають методику обліку витрат, пов'язаних з добудовою, дообладнанням та іншими поліпшеннями, що проводиться після введення в експлуатацію;
- у Податковому кодексі України відсутня єдина класифікація витрат, яка б передбачала найбільш важливу інформацію щодо складу і структури витрат, необхідну для управління і складання фінансової, податкової та іншої звітності;
- у положенні «Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві» не наведено порядок заповнення типових форм первинних облікових документів у будівництві, таких як № КБ-2в «Акт приймання виконаних будівельних робіт» та № КБ-3 «Довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрати».

Для будівельних підприємств, що спеціалізуються на будівництві житла, має бути розроблений спеціальний внутрішній документ – положення про облікову політику, що встановлює основні правила щодо відображення фактів господарського життя та складання звітності. У цьому розпорядному документі мають розкриватися принципи, методи і процедури, що використовуються в процесі ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Найбільша увага має бути приділена таким принципам і правилам, щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один варіант його ведення, оцінювання активів та зобов'язань, методик проведення розрахунків щодо формування та розподілу витрат між окремими періодами; що капіталізуються чи списуються на поточну діяльність; між видами звичай-

ної діяльності (операційної, інвестиційної, фінансової); за місцем виникнення витрат і центрами відповідальності між об'єктами, що будуються, та інші. За основу можна взяти Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємств, затверджені наказом Мініфіну України № 635 від 27.06.2013 р.

Проведене оцінювання нормативно-правової бази бухгалтерського обліку і контролю витрат у будівництві сприятиме побудові ефективної системи обліку.

### *Література*

1. Городиський М. П. Місце договору будівництва в системі міжнародних та національних облікових стандартів [Електронний ресурс] / М. П. Городиський. – Режим доступу : [http://www.rusnauka.com/15.PNR\\_2007 / Economics /21988.doc.htm](http://www.rusnauka.com/15.PNR_2007/Economics/21988.doc.htm).
2. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
3. Державні будівельні норми України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dbn.at.ua>.
4. Задорожний З. Проблеми законодавчого регулювання бухгалтерського обліку в Україні / З. Задорожний // Економічний аналіз. – 2009. – Вип. 4. – С. 350–353.
1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України №996-ХІУ від 16.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [zakon.rada.gov.ua/go/z0341-14](http://zakon.rada.gov.ua/go/z0341-14).
2. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт : затв. наказом Мінрегіонбуду України № 573 від 31.12.2010 р.
3. Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку №356 від 29.12.2000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0356201-00>.
4. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт : затв. наказом Мінрегіонбуду України № 573 від 31.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0356201-00>.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 11 «Будівельні контракти» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua).
6. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України №73 від 07.02.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [zakon.rada.gov.ua/go/z0336-13](http://zakon.rada.gov.ua/go/z0336-13).
7. Павелко О. В. Внутрішньогосподарський контроль витрат за будівельними контрактами: методика та етапи проведення / О. В. Павелко // Вісник

- Національного університету водного господарства та природокористування. – 3 2009. – (47). – С. 9–17.
8. Податковий кодекс України : за станом на 22 квітня 2011 р. // Верховна Рада України. – К. : Алерта : ЦУЛ, 2011. – 480 с.
  9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» (чинний від 1999-12-31) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00](http://zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00).
  10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» (чинний від 2001-04-28) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01).
  11. Про порядок консервації та розконсервації об'єктів будівництва : положення [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1582-05>.
  12. Римар Г. А. Нормативно-правове забезпечення обліку витрат у будівництві / Г. А. Римар // Проблеми, сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту : зб. тез за матеріалами I Міжнар. наук.-практ. конф. (11–13 трав. 2012 р., Житомир – Севастополь) / відп. ред. : д. е. н., проф. Ф. Ф. Бутинець, д. е. н., проф. О. В. Кантаєва. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 264 с.
  13. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

## ***2.6. Гудвіл як прояв синергетичного ефекту у процесах злиття та об'єднання підприємств***

Придбання та об'єднання підприємств як інтеграційні процеси в господарській діяльності мають стратегічне значення, оскільки при їх здійсненні утворюється вартість, що є більшою від вартості окремого підприємства. Розглядаючи динаміку оголошених та завершених угод із злиття та поглинання, у світі спостерігаємо тенденцію до її зростання (табл. 1).

Щодо пріоритетності галузей економіки в інтеграційних процесах злиття та поглинання у 2016 р. спостерігаються такі показники: паливно-енергетична (23% від вартості угод), фінансова (17%), харчова (15%), виробнича (11%) та операції з нерухомістю (8%) [2].

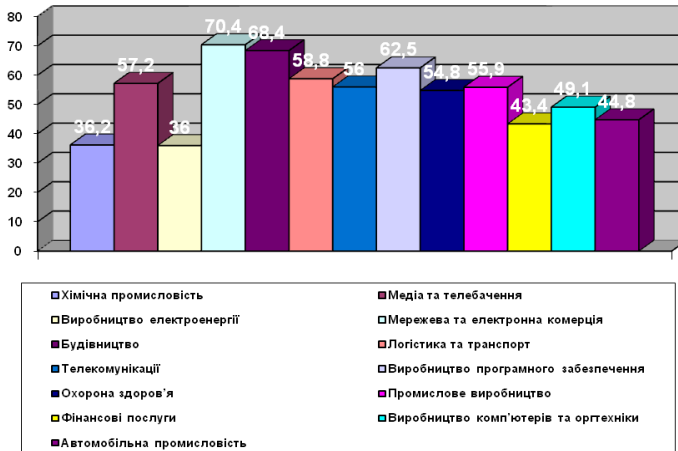
Характерною рисою вдалого завершення інтеграційної угоди є формування нематеріальних активів у формі гудвілу, що вказує на існування значного потенціалу об'єднаної структури.

**Динаміка оголошених та завершених угод злиття  
та поглинання у світі**

Назва регіону	Показник	Обсяг оголошених угод про злиття і об'єднання (роки)				Обсяг завершених угод про злиття і об'єднання (роки)			
		2013	2014	2015	2016	2013	2014	2015	2016
<i>Європа</i>	Обсяг, млрд. дол.	580,99	641,02	710,62	1158,22	587,56	483,65	731,39	1123,86
	Кількість	13825	14779	14985	12879	11642	12225	12204	10226
<i>Країни Карибського басейну</i>	Обсяг, млрд. дол.	921,68	1136,28	1255,04	1218,88	926,23	916,20	1097,59	1122,84
	Кількість	11766	12013	12365	12914	9147	9241	9789	10317
<i>Африка та Середній Схід</i>	Обсяг, млрд. дол.	49,29	91,01	48,15	54,08	37,90	57,53	32,47	51,06
	Кількість	1010	1143	1091	988	621	668	680	594
<i>Країни Тихоокеанського басейну</i>	Обсяг, млрд. дол.	323,50	482,01	445,39	420,08	203,89	273,38	383,46	306,75
	Кількість	10386	10564	10037	10291	6243	5984	5761	5883
<i>Японія</i>	Обсяг, млрд. дол.	104,89	83,88	104,92	84,70	66,81	108,11	88,28	83,67
	Кількість	2484	2161	1836	2525	2339	1778	1244	1841
<i>Разом</i>	Обсяг, млрд. дол.	1980,35	2434,20	2564,13	2935,96	1822,39	1838,87	2333,19	2688,17
	Кількість	39481	40660	40314	39597	29992	29896	29678	28861

Джерело: розроблено на основі даних [2].

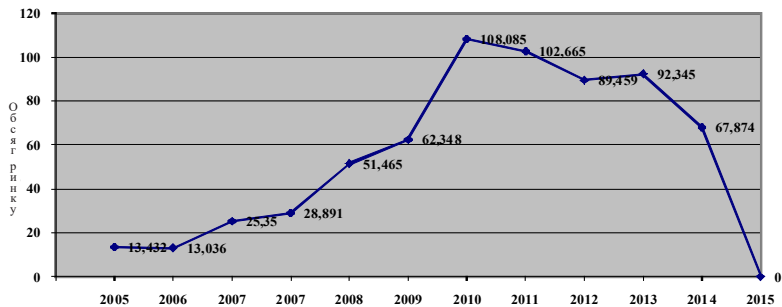
У різних галузях економіки величина гудвілу у співвідношенні до балансової вартості активів може значно відрізнитися. Це вказує на приховану вартість підприємства, що може бути виражена через нематеріальні активи та синергетичний ефект, що утворюється при інтеграції підприємств. Міжнародна консалтингова компанія «KPMG» у 2010 р. провела комплексний аналіз цього питання у світовому масштабі (рис. 1).



**Рис. 1. Відсоток гудвілу від ціни продажу у результаті придбання та об'єднання підприємств за галузями, %**

Джерело: розроблено на основі даних «KPMG» [10].

Особливістю розвитку вітчизняного ринку господарювання є значна кількість інтеграційних процесів і зростання вартості угод злиттів і поглинань. Це впливає на результативність діяльності компанії, яка зростає за рахунок ефективного використання ресурсів на всіх етапах розвитку бізнесу, провокує збільшення конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості. На вітчизняному ринку злиттів і поглинань до 2010 р. спостерігався стійкий тренд до зростання, однак у зв'язку з політичною та економічною кризою кількість угод значно зменшилася (рис. 2).

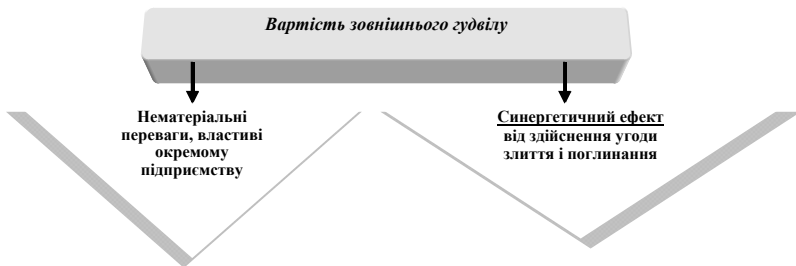


**Рис. 2. Тенденції ринку злиття та поглинання на українських підприємствах, млрд. грн.**

Джерело: розроблено на основі даних [2].

Основним плюсом інтеграції в підсумку є виникнення синергетичного ефекту, що зумовлений комплексним характером інтегрованої системи. Синергетичний ефект окремі науковці розуміють як більшу результативність функціонування об'єднаних у систему структурних елементів над звичайною сумою результатів їх роботи в окремому вигляді [3, с. 14]. Синергетичний ефект показує ефективність діяльності структури загалом. З економічної точки зору, він визначається як різниця між загальною вартістю окремих підприємств (частин інтегрованої системи) і вартістю цією структури загалом. Тобто синергетичний ефект від злиття й об'єднання підприємств втілюється у прирості вартості інтегрованої системи щодо звичайної суми вартостей підприємств, що входять до її складу, обчисленої до здійснення інтеграційної угоди [9].

Варто зауважити, що очевидним є зв'язок між зовнішнім гудвілом та синергетичним ефектом, що виникає при об'єднанні підприємств. Гудвілом вважається додаткова вартість підприємства, не відображена у балансі, яка дозволяє отримати додатковий економічний ефект. Інакше кажучи, об'єднані підприємства можуть функціонувати більш ефективно за рахунок синергетичного ефекту, що виникає при інтеграції. У бухгалтерському обліку це буде втіленням гудвілу як додаткової вартості компанії, що включає частину такого синергетичного ефекту (рис. 3).



**Рис. 3. Синергетичний ефект у структурі вартості зовнішнього гудвілу**

Джерело: розроблено автором самостійно.

Функцією синергії є оптимізація витрат часу, праці та інших ресурсів для досягнення бажаного економічного чи соціального ефекту. Синергія також показує, як за допомогою злиття простих структур досягти ефекту примноження та утворити складну систему, що еволюціонує та прискорює темп розвитку. Теза щодо синергії поширена в різних економічних теоріях, зокрема біхевіоризму та інституціоналізму [8].



Варто зазначити, що на практиці синергетичний ефект можна досягнути лише у випадку, якщо всі складові інтегрованої структури орієнтовані на здійснення спільної мети. Якщо ж вони будуть спрямовані на досягнення розбіжних цілей, особливо таких, що не мають зв'язку з основною місією інтегрованої системи, синергетичного ефекту не відбудеться [1, с. 4–5]. Звідси необхідною умовою отримання ефекту від синергії є досягнення однакової мети, що дасть можливість здобути певні вигоди у процесі діяльності об'єднання підприємств.

Очевидним є існування деяких видів класифікації синергетичних ефектів. Зокрема, С. Крол (S. Knoll) виокремлює так звану корпоративну синергію, в межах якої визначає маркетингову синергію, синергію доходу, фінансову синергію, синергію управління і синергію витрат [11, с. 344–345]. На основі розглянутих видів синергізму можна виокремити класифікаційну ознаку, яка у згаданому випадку є типом ефекту (результату), який здобуває підприємство. Інакше кажучи, якщо в інтегрованій структурі знизилися постійні чи трансакційні витрати, то наявна синергія витрат. У випадку налагодження успішного менеджменту як результату напрацювань окремих підприємств отримуємо синергію управління.

Розглянемо класифікацію синергії, що базується на ресурсному підході, який представлений С. Чатерджи [8, с. 119–139]. Дослідник акцентує увагу на ресурсах, якими володіє фірма, і відповідно на їх впливі на величину синергетичного ефекту. Зокрема, основною ознакою таких ресурсів він вважає унікальність, тобто чим більш рідкісні ресурси, тим більший ефект можна очікувати від їх використання. Залежність синергії також вимірюється у цій площині. Виділяють три типи синергії на основі даного підходу:

- заснований на змові, виникає як результат зловживання ринковою владою;
- операційна синергія, що базується на оптимізації виробничих та адміністративних можливостей фірми;
- фінансова синергія, зумовлена зменшенням витрат, що стосуються капіталу.

Один з фундаментальних дослідників стратегічного менеджменту І. Ансофф виокремлює чотири типи синергетичного ефекту: оперативний, менеджменту, інвестиційний, продажу [7, с. 80].

Створення синергетичного ефекту також спостерігається на основі функціонування стратегії розвитку підприємства, оскільки ціллю такої стратегії є створення інноваційного потенціалу й ефективне застосування наявних ресурсів та інновацій з метою одержання необхідного результату. Присутність синергетичного ефекту визначається відображенням резуль-

тату від поєднання певної кількості елементів. Зрозуміло, що синергетичні процеси мають зв'язок з удосконаленням проблемних місць, що знаходять вагоме значення на практиці. Тому кількісне вираження синергізму вимірюється за найбільш проблемним місцем (обсягом випуску, якістю продукції, методами її збуту тощо). Це залежить також від обставин, з яких буде розпочата стратегія формування інноваційної політики розвитку. Становлення та функціонування описаної стратегії спрямовано на те, щоб підприємство вийшло на новий та більш прибутковий рівень діяльності. Удосконалення можливе у різних сферах функціонування суб'єкта господарської діяльності: економічній, екологічній, технологічній, соціальної. Крім того, удосконалення однієї сфери завжди супроводжується загальним зростанням ефективності функціонування підприємства загалом, що впливає і на суміжні сфери господарської діяльності.

Загальне зміцнення позиції підприємства у галузі зумовлене синергетичним ефектом, що супроводжується:

- реалізацією потенційних виробничих можливостей окремого підприємства, що не використовувалися у зв'язку з наявністю проблемних місць, що характеризуються нестачею певних ресурсів, перевитратами у зв'язку з невеликими масштабами виробництва, невикористанням окремих потужностей тощо;

- удосконаленням системи управління та координації підприємства, у сфері організації персоналу, забезпечення рівня якості продукції, соціально-корпоративної відповідальності та налагодження зовнішніх контактів. Такий підхід передбачає вихід на новий рівень основного, допоміжного та суміжного виробництва й інших підрозділів підприємства, що функціонують для досягнення спільної мети;

- впровадженням розробок науково-технічного прогресу у діяльність підприємства, що зумовлює перехід на інноваційний рівень виробництва та інтеграцію його структурних елементів. Забезпечується зростання інноваційної складової у функціонуванні суміжних підрозділів суб'єкта господарювання;

- розширенням номенклатури існуючої продукції та впровадженням нових її видів, що зумовить оновлення у всіх виробничих підрозділах та допоміжних структурах підприємства.

Враховуючи вагоме значення синергетичного ефекту для функціонування підприємства, важливим є його оцінювання, що впливає на вартість підприємства загалом. Процес оцінювання передбачає визначення ступеня синергетичного ефекту та ідентифікацію його форм у різних сфе-

рах діяльності підприємства. Передусім синергізм може втілювати, крім позитивного ефекту, негативний [5, с. 763].

Позитивний синергетичний ефект відображає визначення синергізму і пов'язаний із ситуацією, за якої сумарний ефект структурних елементів більший від індивідуального. Прикладом позитивного синергетичного ефекту може бути зменшення витрат за визначеного рівня доходу, зростання доходів за встановленого рівня витрат або одночасне зростання доходу та зменшення витрат (подвійний синергізм).

Негативний синергетичний ефект відображає протилежну ситуацію, за якої сумарний ефект від взаємодії окремих елементів є меншим від індивідуального. Така ситуація спостерігається, коли при об'єднанні підприємств за встановленого рівня доходу витрати збільшуються, за незмінного рівня витрат – знижуються або наявний подвійний негативний ефект – одночасне зниження доходів та збільшення витрат.

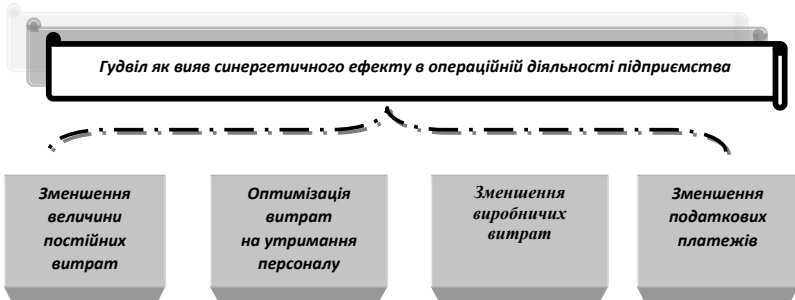
Погоджуємося з думкою П. П. Мельник, що поділ синергетичного ефекту на позитивний та негативний базується на економії ресурсів та збільшенні доходів [4, с. 295]. Зауважимо, що це обмежує значення синергетичного ефекту, однак доводить, що позитивний синергізм втілює додаткові переваги, що в підсумку забезпечать збільшення прибутків. Існування синергетичного ефекту та уміння ним управляти дає підприємству нематеріальну конкурентну перевагу. Ця перевага є частиною гудвілу, який виникає при процесах злиття та об'єднання підприємств і збільшує вартість придбаної компанії.

Причини утворення синергетичного ефекту можуть бути різні, але в підсумку вони приведуть до зростання доходів (супераддитивність) або до зменшення витрат (субаддитивність) об'єднаних підприємств порівняно з доходами та видатками суб'єктів господарювання, що функціонують окремо. Значення субаддитивності виявляється в більш ефективному використанні існуючих ресурсів, а супераддитивності – у зростанні надходження ресурсів в об'єднання підприємств [3, с. 34].

У діяльності підприємств, як відомо, виділяються операційна, фінансова та інвестиційна складові. Операційну діяльність розуміють як діяльність, яка є основним джерелом доходів підприємства, а також інші операції, що не відносяться до інвестиційної та фінансової діяльності. Фінансова діяльність включає операції, що приводить до зміни обсягів і структури власних і позикових коштів. Інвестиційна діяльність пов'язана з придбанням або продажем довгострокових активів, які є ресурсами, що забезпечують надходження грошових коштів у майбутньому. Наприклад, для підприємства харчової галузі виробництво та реалізація продукції

вважається операційною діяльністю, отримання кредитів та позикового капіталу – фінансовою, а зведення нових виробничих складів і приміщень – інвестиційною діяльністю. Відповідно до зазначеного можна виділити найбільш очікувані ефекти вияву гудвілу у результаті інтеграції підприємств, що стосуються операційної діяльності (рис. 4):

- зменшення величини постійних витрат – за звичайних умов діяльності підприємства постійні витрати є стабільними і не залежать від обсягу виробництва. Проте при зростанні кількості виготовленої продукції постійні витрати на одиницю виготовленої продукції зменшуються. Це безпосередньо впливає на величину прибутку компанії, який є головною метою її існування. У випадку інтеграції підприємств обсяг виробництва зростає, паралельно адміністративні витрати, що стосуються, наприклад, ліцензування діяльності, залишаються без змін. Це саме стосується і витрат на управління виробництвом, які можуть зменшитися у зв'язку з усуненням дублюючих обов'язків адміністративного персоналу. Витрати на збут (пошук постачальників, покупців, підписання договорів, реклама продукції) як складова постійних витрат повинні зменшитися при об'єднанні підприємств;

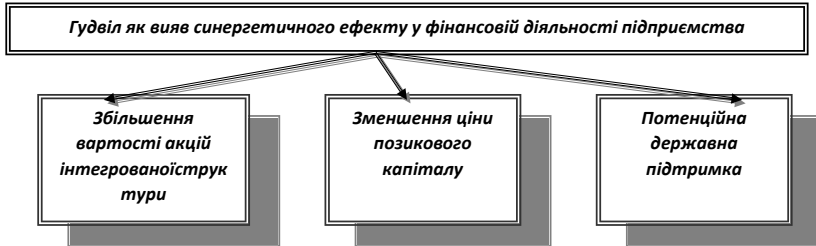


приклад, при роздільному функціонуванні підприємств може виникати ситуація нестачі замовлень і відповідно недовиробництва, хоча через нестачу замовлень перевиробництва. В інтегрованій структурі обладнання можна використовувати більш ефективно за рахунок його донавантаження у випадку простою та розвантаження у випадку перевиробництва. Це здійснюється за рахунок виконання частини замовлень однієї компанії на обладнанні іншої за об'єднання підприємств;

- зменшення податкових платежів – синергетичний ефект від зменшення податкових платежів включає оптимізацію прямих і непрямих податків, які сплачувало підприємство окремо. При застосуванні трансфертного ціноутворення в рамках інтегрованої структури сума оподаткування зменшується за рахунок зміни об'єкта оподаткування з переділів на підсумковий продукт. Переваги трансфертного ціноутворення полягають у тому, що підприємства-учасники передають вироблений напівфабрикат з одного переділу в інший за собівартістю або з незначною нормою прибутку. Враховуючи це, результат від оптимізації непрямих податків отримують здебільшого за розрахунком податку на додану вартість і акцизів із собівартості (заниженої вартості) під час передачі напівфабрикатів з одного переділу в інший. Така ситуація спостерігається у випадку, коли після злиття підприємств у складі утвореної структури вони є окремими юридичними особами. Якщо після об'єднання підприємства стають однією юридичною особою, то відповідно вони є єдиним платником податків (податок на додану вартість). Це дає можливість перенести термін сплати податку на момент продажу продукції і відповідно зменшити обсяг оборотних коштів. Результат від оптимізації податків зводиться до перенесення нагромаджених збитків одного підприємства на зменшення очікуваного фінансового результату об'єднаних підприємств з метою зменшення податку на прибуток.

Фінансова діяльність інтегрованої структури також отримує вигоду від об'єднання та злиття підприємств (рис. 5):

- потенційна державна підтримка – новостворене об'єднання підприємств сприяє виникненню додаткових робочих місць. В результаті цього держава може бути зацікавлена у стабільності діяльності таких підприємств через певні соціально-економічні мотиви. Наприклад, фінансово-економічна криза у США дала змогу зрозуміти, що великі інтегровані структури можуть розраховувати на додаткові субсидії від держави та підтримку у сфері їх функціонування. Зокрема, підприємства, що об'єдналися, можуть отримати дивіденди від держави за рахунок свого розміру у різному вигляді: або за рахунок розміщення державних замовлень, або сприяння в оптимізації податків;



**Рис. 5. Вияви гудвілу у фінансовій діяльності підприємства**

Джерело: складено автором самостійно.

– збільшення вартості акцій інтегрованої структури – має значення для тих підприємств, акції яких знаходяться на фондових біржах та становлять вагомий інтерес для інвесторів. Збільшення вартості акцій може бути зумовлено іншими, раніше розглянутими, видами синергізму, за рахунок яких і передбачається покращення діяльності підприємства. Зокрема, підвищення прибутковості за рахунок зниження постійних, виробничих, трансакційних витрат, зменшення податкових платежів;

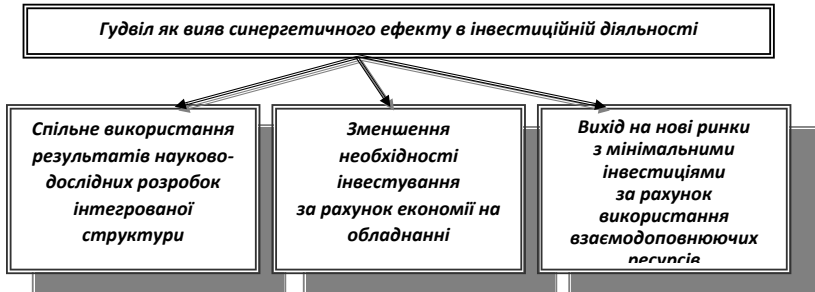
– зменшення ціни залученого капіталу – передбачається, що грошовий потік об'єднаної структури можна вважати стабільнішим, ніж коли компанії працюють окремо. Для підприємства це має значення у збільшенні захисту інтересів кредиторів, оскільки ризик банкрутства зменшується і відповідно зростає забезпеченість боргових зобов'язань, які належать компанії. Така ситуація сприяє збільшенню довіри до новоутвореного об'єднання і відповідно зниженню загальних витрат на залучений капітал, оскільки буде можливість позичати кошти під менший відсоток.

Розглянемо вигоду в інвестиційній діяльності від процесів злиття та об'єднання підприємств (рис. 6):

- спільне використання результатів науково-дослідних розробок – за умови наявності в об'єднаних підприємств відповідних наукових досягнень (науково-дослідних та дослідно-конструкторських розробок) їх спільне використання приведе до синергетичного ефекту, що може виявитися в ефективній реалізації наукових звершень. Крім того, особи, які займаються такими проблемами, можуть бути об'єднані в єдину наукову спільноту, що дасть можливість створити спільні інтереси та реалізувати їх за рахунок економії на масштабах.

- зменшення необхідності інвестування за рахунок економії на обладнанні – устаткування може повторно використовуватися в одних і тих самих технологічних процесах підприємств, що є складовими однієї ін-

тегрованої системи. Використання такого обладнання одразу кількома виробництвами дасть можливість скоротити кількість придбаних одиниць. Наприклад, у випадку інтеграції підприємств в агрохолдинг може зникнути потреба у спорудженні елеваторів для зберігання зерна, якщо такі є в одного з об'єднаних підприємств;



**Рис. 6. Вияви гудвілу в інвестиційній діяльності підприємства**

Джерело: складено автором самостійно.

- розширення масштабів за умови залучення мінімальних інвестицій – компанії, що об'єднуються, обмінюються взаємодоповнюючими ресурсами, за рахунок чого інтегрована структура працюватиме результативніше. Це відбувається за рахунок того, що кожне підприємство може отримати ресурси, яких йому бракувало, за нижчою ціною, ніж при купівлі чи власному виробництві (створенні).

Варто також зауважити, що синергетичний ефект як вираження зовнішнього гудвілу виявляється не одразу. Враховуючи це, можна виділити дві його форми:

- первинний синергізм, що виникає на початковому етапі безпосередньо за рахунок здійснення інтеграції;
- вторинний синергізм, що виникає в тривалому періоді при прийнятті відповідного управлінського впливу на інтегровану систему.

При здійсненні угоди об'єднання вторинні можливості досягнення синергетичного ефекту доволі складно виявити. Однак вважаємо, що саме такий прихований синергізм може принести суттєву вигоду від інтеграції та зробити можливим виведення компанії на нову пряму розвитку. Тому доцільно на етапі підбору кандидатів на поглинання оцінити шанси досягнення вторинного довгострокового синергізму. Проте в цьому разі буде присутній суб'єктивізм, тому варто бути обережним в оцінюванні синергетичного ефекту. За судженням Ф. Еванса і Д. Бішопа, більшість інтеграційних угод,

що містять соціальний синергетичний ефект, виникають саме завдяки покупцю, а не продавцю, тому не має змісту платити продавцеві за цінність, яка була створена покупцем [6, с. 348]. Варто зауважити, що довготермінові синергетичні ефекти у більшості випадків потребують значних додаткових вкладень та відповідних управлінських рішень усередині інтегрованої системи після здійснення угоди злиття чи поглинання. Тому в розрахунку ціни купівлі підприємства враховуватись не повинні. Однак розглянуті короткострокові синергізми відповідно до видів діяльності повинні бути враховані в ціні компанії, що продається, та збільшити вартість зовнішнього гудвілу.

Гудвіл генерує нематеріальні переваги, які дають можливість підприємству бути конкурентоздатним в галузі. Внутрішні напрацювання персоналу (якісний менеджмент, вдала логістика, інтелектуальна власність), сталі переваги підприємства (місце розташування, вид діяльності) є відображенням внутрішнього гудвілу. Коли ведемо мову про зовнішній (набутий) гудвіл, вважаємо, що при інтеграційній угоді підприємство отримує згадані внутрішні переваги (не завжди у повному обсязі). Крім того, у результаті об'єднання підприємств виникають переваги, що ґрунтуються на синергетичному ефекті, який утворюється на основі економії на масштабах. Вважаємо, що необхідно враховувати такі фактори при тестуванні гудвілу та визначенні його розміру при здійсненні угоди.

### *Література*

1. Антошкіна Л. І. Стратегічний менеджмент : навч. посіб. / Л. І. Антошкіна, В. І. Мелькін. – Донецьк, 2009. – 287 с.
2. Злиття та поглинання в Україні: основні угоди на українському ринку злиття і поглинання [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://mergers.com.ua/ua/m-and-a-analysis/deals-database/deals-database-ukraine>.
3. Иванов А. Е. Априорная оценка синергетического эффекта интеграции на основе нечетко-множественной модели определения коэффициента синергетического роста / А. Е. Иванов // Экономический анализ: теория и практика. – 2012. – №42 (297). – С. 33–42.
4. Мельник П. П. Синергетика як складова методології системи екологічного менеджменту / П. П. Мельник // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23 (2). – С. 292–297.
5. Чернецька О. В. Сутність та значення синергетичного ефекту в системі управління на підприємстві / О. В. Чернецька // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2014. – № 2. – С. 762–771.
6. Эванс Ф. Ч. Оценка компаний при слияниях и поглощениях: создание стоимости в частных компаниях / Ф. Ч. Эванс, Д. М. Бишоп. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2004. – С. 348–352.



7. Ansoff H. I. Corporate Strategy / H. I. Ansoff. – McGraw-Hill, 1965. – 521 p.
8. Chatterjee S. Types of Synergy and Economic Value: The Impact of Acquisitions on Merging and Rival Firms / S. Chatterjee // Strategic Management Journal. – 1986. – Vol. 7. – P. 119–139.
9. Damodaran A. The value of Synergy. Working paper [Електронний ресурс] / A. Damodaran. – October 2005. – Режим доступу : <http://www.damodaran.ru>.
10. Gynther R. S. Some Conceptualizing on Goodwill / R. S. Gynther // Accounting Review. – 1969. – P. 247–255.
11. Knoll S. Cross-business synergies: a typology of cross-business synergies and a mid-range theory of continuous growth synergy realization / S. Knoll. – GablerVerlag, 2008. – 389 p.

## ***2.7. Особливості обліку витрат періоду в умовах глобалізації економіки***

У процесі діяльності господарювання суб'єкта виникають витрати, які у виробничу собівартість не включаються, а розглядаються як витрати того періоду, в котрому вони були чи будуть здійснені. В науковій літературі ці витрати називають витратами періоду. Витрати періоду не формують собівартість виробленої і реалізованої продукції, а покриваються за рахунок валового прибутку підприємства або збільшують валовий збиток.

Як наголосив К. Друрі, такі витрати не гарантують, що колись у майбутньому вони принесуть дохід, тобто створять додаткову вартість конкретного продукту. Виникають вони, як стверджує він, не у процесі виробництва, а на інших етапах життєвого циклу продукту, тому їх недоцільно включати у собівартість продукції [3, с. 48].

До витрат періоду відносять три групи витрат: адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності.

Утримання служб та відділів управління підприємством, апарату управління потребує відповідних витрат, що є обов'язковими, немінучими. На відміну від прямих витрат, які включають до виробничої собівартості продукції, їх відносять до адміністративних витрат, а останні безпосередньо впливають на фінансові результати, оскільки пов'язані з обслуговуванням та організацією діяльності підприємства загалом.

Витрати періоду обліковують на кількох рахунках, зокрема на рахунку 92 «Адміністративні витрати». Доречно зазначити, що у фінансовому обліку ці витрати накопичують на окремому рахунку. Структура адміністративних витрат обмежується переліком статей витрат, що характеризують процес обслуговування та управління підприємством.

Оскільки номенклатура статей витрат, віднесених до адміністративних, не враховує особливостей їх формування в різних галузях, підприємствам доцільно розробляти свою класифікацію витрат на основі класифікації, рекомендованої П(С)БО 16 «Витрати».

Доцільно погодитися з М. С. Пушкарем, який, зокрема, зазначив, що наведений у п. 18 П(С)БО 16 «Витрати» перелік складових адміністративних витрат обґрунтований на суто бухгалтерському підході до проблеми відображення витрат, пов'язаних із утриманням персоналу адміністрації, і господарськими витратами, послугами різних кредиторів та податками [12, с. 260].

Зважаючи на це, спиртовим заводам варто використовувати таку класифікацію адміністративних витрат:

- витрати на оплату праці адмінперсоналу;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на поліпшення якості;
- витрати на службові відрядження;
- витрати на зв'язок;
- амортизація необоротних активів загальногосподарського призначення;
- витрати на операційну оренду основних засобів та роялті, що мають загальногосподарське призначення;
- витрати на страхування майна загальногосподарського призначення;
- витрати на страхування загальногосподарського персоналу;
- організаційно-технічні послуги;
- консультаційні та інформаційні послуги;
- юридичні послуги;
- послуги з оцінки майна;
- витрати на охорону праці загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших необоротних активів загальногосподарського використання;
- витрати на канцтовари;
- витрати, пов'язані з оплатою послуг банку;
- витрати на придбання ліцензій та дозволів;
- витрати на придбання літератури;
- витрати на пожежну та сторожову охорону;
- витрати, пов'язані з використанням службових автомобілів;
- витрати на аудиторські послуги;
- податки та збори;

– інші адміністративні витрати.

Розширена номенклатура статей адміністративних витрат забезпечить керівництво повнішою і детальнішою інформацією про витрати, сприятиме їх зменшенню.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» адміністративні витрати не включаються у виробничу собівартість продукції, хоча в структурі витрат операційної діяльності окремих підприємств вони займають значну частку.

Як зазначає О. С. Корнієнко, невключення у фінансовому обліку адміністративних витрат до собівартості продукції пояснюється дотриманням принципу відповідності доходів і витрат, згідно з яким витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Оскільки дані витрати не понесені на виробництво конкретного виду робіт і послуг, то вважається, що їх неможливо співвіднести з конкретним доходом у певному періоді. На думку науковця, доцільно було б проводити розподіл адміністративних витрат, визначаючи повну собівартість виконаних робіт і наданих послуг у межах управлінського обліку. Отримана інформація буде використана для визначення нижньої межі ціни продукції і для аналізу рентабельності виробництва. При цьому постає проблема вибору бази розподілу [5, с. 75].

Слід також зазначити, що на спиртових заводах адміністративні витрати в аналітичному обліку необхідно обліковувати за статтями кошторису. Однак при його складанні на спиртозаводах ці витрати занижують.

Для калькулювання повної собівартості продукції наприкінці звітного періоду адміністративні витрати слід перерозподілити за сферами відповідальності з подальшим віднесенням на об'єкти обліку [16, с. 338].

Саме розподіл адміністративних витрат тривалий час є предметом дискусії. В. Ф. Палій [9], М. С. Пушкар [12], В. В. Сопко [13], К. Юрченко [18] запропонували різноманітні методики розподілу адміністративних витрат, а саме: пропорційно до основної заробітної плати виробничих робітників; пропорційно до інших баз розподілу.

Потрібно вибрати базу розподілу, що найбільшою мірою відповідає невиробничим накладним витратам. При розподілі невиробничих накладних витрат за видами продукції в традиційних системах виявляється тенденція використовувати для цього не причинно-наслідковий, а умовний розподіл. Найбільш використовуваним є розподіл невиробничих накладних витрат на основі того, наскільки продукція має відношення до затрат цього типу [4, с. 72].

Аналіз практики розподілу адміністративних витрат досліджуваними спиртозаводами показав, що необґрунтоване їх віднесення на окремі

статті в багатьох випадках призводить до неточного обчислення собівартості продукції. Отже, розподіляти адміністративні витрати слід, як і загальновиробничі, з урахуванням обсягу виготовленої продукції.

Для прикладу розглянемо методику розподілу адміністративних витрат (табл. 1).

Таблиця 1

## Розподіл адміністративних витрат

Види продукції	Вироблено продукції (дал.)	Коефіцієнт розподілу	Адміністративні витрати (тис. грн.)
1	2	3	4
Спирт вищої очистки	45879	0,0027	126,1
Спирт «Люкс»	871265		2393,3
Сивушні олії	12488		34,2
Головна фракція	57855		158,9
Разом	987487	X	2712,5

\* Розраховано за даними внутрішньої звітності підприємства.

Для розподілу цих витрат між об'єктами калькулювання потрібно загальну їх суму поділити на загальний обсяг виготовленої продукції і таким чином визначити коефіцієнт (ставку) розподілу:  $2712,5 : 987487 = 0,0027$ . Потім кількість виготовленої продукції за кожним об'єктом калькулювання необхідно помножити на коефіцієнт (ставку) розподілу і визначити, яку суму адміністративних витрат відносити на кожний об'єкт.

Проте варто пам'ятати, що перш ніж розподіляти адміністративні витрати потрібно визначити об'єкт розподілу. Об'єкти розподілу можуть бути проміжні та кінцеві. Вважаємо, що проміжними об'єктами розподілу адміністративних витрат мають бути лише виробничі підрозділи, оскільки витрати допоміжних підрозділів у результаті включаються в собівартість виробленої продукції і розподіл адміністративних витрат ще й на ці підрозділи призведе до подвійного їх включення в собівартість продукції [16].

Підбиваючи підсумки, слід зазначити, що розподіл адміністративних витрат на окремі види виробленої продукції дасть можливість отримати інформацію про повну собівартість продукції, правильно оцінити її прибутковість та прийняти ефективні управлінські рішення щодо виробництва того чи іншого виду продукції та подальшої діяльності підприємства.

Важливим об'єктом обліку є витрати на збут продукції. Оскільки дані витрати, як і адміністративні витрати, також відносять до витрат періоду, то їм властиві спільні ознаки – витрати на збут не включають до виробничої

собівартості конкретних видів продукції, робіт чи послуг, а загальною сумою в кінці звітнього періоду відносять на фінансові результати.

Відмінність між адміністративними витратами і витратами на збут полягає в тому, що у витратах на збут основу становлять змінні витрати. Витрати на збут прямо залежать від обсягів реалізації продукції, виконаних робіт чи послуг.

Роль системи маркетингу та збуту в ринкових умовах посилюється, тому закономірним є зростання величини витрат на збут. Сучасне виробництво переорієнтовується з вирішення проблем технології виробництва (виробництво продукції забезпечують високим рівнем автоматизації, а фактори виробництва завжди наявні на ринку) на пов'язані зі збутом. Конкуренція, мінливість попиту на продукцію, вдосконалення каналів товарообігу спонукають пристосовувати виробництво до потреб споживача.

Не можна повністю погодитися з думкою М. С. Пушкаря, що збут у ринкових умовах є ведучою ланкою, а виробництво продукції – похідною. В останні роки виникли нові для української економіки витрати – маркетингові, що викликані необхідністю всебічного вивчення ринку збуту та споживача продукції [12, с. 362].

Наведена у п. 19 П(С)БО 16 «Витрати» [10] класифікація витрат на збут, як й інших витрат, містить обмежений перелік статей. Спиртові заводи мають розробити свою класифікацію, базовану на принципі максимальної корисності інформації про збут. Інформація про ринки збуту забезпечить прийняття менеджерами обґрунтованих управлінських рішень із метою підвищення ефективності всієї збутової діяльності.

Так, з метою підвищення ефективності обліку та контролю операційних витрат, обґрунтованості побудови їх аналітичного обліку, як зазнає О. І. Степаненко, доцільно витрати на збут групувати за однорідними ознаками й напрямками виникнення. З цієї метою пропонується вищезгаданим науковцем виділяти шість основних груп таких витрат [14, с. 24]:

- 1) витрати на оплату праці персоналу, який забезпечує збут (реалізацію) товарів;
- 2) витрати на використання, утримання об'єктів необоротних активів;
- 3) експлуатаційні витрати;
- 4) реалізаційні витрати;
- 5) маркетингові витрати;
- 6) інші витрати (витрати, які не ввійшли до складу зазначених вище груп та безпосередньо пов'язані зі збутом (реалізацією) продукції).

Заслуговує на увагу й думка Л. В. Нападівської. Так, даний науковець пропонує витрати на збут поділити на три групи:

- прями витрати на збут;
- витрати, пов'язані з обслуговуванням процесу збуту;
- витрати, пов'язані з управлінням діяльністю відділу збуту [8, с. 231].

До прямих відносять затрати, які безпосередньо можна віднести на собівартість конкретного об'єкта обліку (виду продукції, робіт, послуг). Так, до прямих затрат на збут відносять вартість пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції, затрати на транспортування, перевалку та страхування конкретного виду готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням конкретного виду продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки, затрати на передпродажну підготовку товарів.

Слід звернути увагу на умовність такого поділу затрат на збут. Так, затрати на рекламу, якщо вони належать до конкретного виду продукції (товарів), є прямими, а якщо належать до групи товарів (продукції) або до діяльності всього підприємства – непрямими. Якщо ж затрати на відрядження можна безпосередньо пов'язати з конкретним видом продукції, то вони належать до прямих, а якщо ці затрати пов'язані з реалізацією кількох видів продукції – до непрямих. Це стосується і затрат на ремонт тари [8, с. 232].

Затрати на збут, пов'язані з обслуговуванням та управлінням діяльності відділу збуту, відносять до непрямих невиробничих затрат, що підлягають розподілу між об'єктами обліку.

Зважаючи на вищеподане, для спиртових заводів потрібно розширити наявну класифікацію, доповнивши її такими статтями:

- витрати на транспортування продукції (на доставку продукції кінцевому споживачеві на станцію або пристань відправлення);
- витрати на утримання складського господарства;
- витрати на посередницькі послуги;
- витрати на утримання відділу збуту;
- втрати при зберіганні продукції на позазаводських складах;
- витрати на експлуатацію та обслуговування залізничних колій;
- витрати на пошук інформації про ринки збуту;
- втрати спирту при транспортуванні в межах встановлених норм, а також наднормативні витрати.

Окрім цього зауважимо, що найбільш проблемним і дискусійним на даний момент є те, що у складі витрат на збут не виокремлено окремого субрахунка для маркетингових витрат.

Погоджується з цією думкою й В. Ю. Чубата. Так, науковець пропонує виокремити субрахунок 931 «Маркетингові витрати» у складі витрат на збут [17].

Ми вважаємо, що це дасть можливість оцінити ефективність маркетингу як напрямку діяльності підприємства та розрахувати вплив маркетингових витрат на обсяг реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і на кінцевий фінансовий результат.

На думку С. С. Ларікової, для бухгалтерського обліку витрат з надання маркетингових послуг доцільно використовувати функціонально-вартісний метод. Він дозволяє враховувати відмінності в споживанні ресурсів. Основною особливістю формування витрат при використанні даного методу є виділення функціональних витрат [7, с. 70].

На нашу думку, варто погодитися із таким твердженням, оскільки використання функціонально-вартісного методу дозволить більш обґрунтовано визначати частку витрат із надання маркетингових послуг в окремих видах продукції, групах споживачів, сегментах ринку та надавати оцінку їх ефективності.

Також слід зазначити, що у зв'язку з віднесенням витрат на збут до категорії змінних витрат економічним службам спиртних заводів при управлінні ними доречно акцентувати увагу як на складанні достовірних кошторисів, так і на забезпеченні подальшого контролю за недопущенням перевищення затверджених кошторисом сум. Для забезпечення контролю за такими витратами пропонуємо застосовувати спеціальну відомість обліку і контролю витрат періоду.

Розробляти кошториси заводи мають щоквартально з помісячною розбивкою. Зважаючи на те, що витрати на збут прямо пропорційно залежать від обсягів реалізації продукції (робіт, послуг), при складанні кошторису таких витрат слід враховувати планові обсяги реалізації наступного кварталу, скориговані з урахуванням зміни обсягів та умов реалізації. Для складання оптимального кошторису доцільно не лише враховувати кошторис попереднього звітнього періоду, а й проводити науково обґрунтовані розрахунки витрат на підставі детального аналізу фактичного виконання кошторису за попередній період.

Враховуючи, що для спиртних заводів характерним є сезонне виробництво, ту частину витрат на збут, які є умовно-постійними (амортизація і поточний ремонт основних засобів, заробітна плата персоналу, який здійснює збут продукції), слід відносити на дебет рахунка 93 «Витрати на збут» в кошторисно-нормативному порядку. Для цього щодо

кожного зі згаданих видів витрат необхідно визначати річні кошторисні ставки на одиницю відвантаженої покупцям продукції.

Для розподілу витрат на збут за сортами спирту слід розділити їх на постійні та змінні, а також для кожної групи витрат розрахувати кошторисну ставку (табл. 2).

Таблиця 2

**Розрахунок кошторисної ставки для змінних  
та постійних витрат на збут**

Статті витрат	Витрати		
	змінні, тис. грн.	постійні, тис. грн.	усього, тис. грн.
<i>Вироблено продукції</i>	<i>917144 дал.</i>		
Витрати на оплату праці працівників зі збуту	–	210	210
Відрахування на соціальні заходи	–	78	78
Комісійна винагорода	298	–	298
Витрати на утримання та експлуатацію необоротних активів, пов'язаних зі збутом	–	38	38
Витрати, пов'язані з транспортуванням готової продукції	3139	–	3139
Інші витрати	21	–	21
Усього витрат на збут	3458	326	3784
<i>Кошторисна ставка розподілу</i>	<i>3,77</i>	<i>0,35</i>	<i>X</i>

Використавши розраховану кошторисну ставку, можна визначити частку витрат на збут у собівартості різних сортів спирту (табл. 3).

Таблиця 3

**Розподілу витрат на збут**

Види продукції	Вироблено продукції (дал.)	Ставка розподілу		Загальновиробничі витрати		
		для змінних витрат	для постійних витрат	змінні, тис. грн.	постійні, тис. грн.	усього, тис. грн.
Спирт вищої очистки	45879	3,77	0,35	173,0	16,0	189,0
Спирт «Люкс»	871265			3284,0	311,0	3595,0
Разом	917144	X	X	3457,0	327,0	3784,0



Щомісячні відрахування у відповідні резерви з відображенням сум за дебетом рахунка 93 «Витрати на збут» необхідно здійснювати з урахуванням цих ставок (кошторисні ставки множать на кількість продукції, яку слід відвантажити в поточному місяці за планом), а фактичні суми амортизації, витрати на поточний ремонт і заробітну плату персоналу – покривати за рахунок створеного резерву. До кінця року суми всіх резервів потрібно використати повністю.

Оскільки при транспортуванні продукції до споживачів спирт може випаровуватися, витрати, зазанані внаслідок його втрат, треба обліковувати на окремих калькуляційних статтях: втрати спирту в межах норм і втрати спирту понад установлені норми. У випадку виявлення втрат спирту понад норми обов'язково потрібно встановити їх причину.

Витрати, пов'язані зі збутом продукції (у тому числі втрати спирту в межах установлених норм), прямо включаються у повну собівартість спирту різних сортів на підставі первинних документів.

У випадку неможливості чи недоцільності прямого включення витрат на збут у повну собівартість продукції суму таких витрат розраховують шляхом множення кількості виробленої продукції на середню величину витрат на збут одиниці продукції.

Наступним об'єктом дослідження є інші витрати операційної діяльності, які прийнято розуміти як решту виниклих за результатами операційної діяльності, але не відображених у статтях калькуляції витрат.

Особливості операційної діяльності підприємств спиртової промисловості потребують доповнення складу інших витрат операційної діяльності такими калькуляційними статтями: одноразова премія і нарахування на неї; заробітна плата непромислового персоналу і нарахування на неї; утримання підсобного господарства; утримання їдальні; витрати на культурно-масові заходи, а також витрати на благодійну допомогу. Виділення запропонованих статей калькуляції розширить інформаційну базу підприємства і допоможе виявляти резерви зниження інших витрат операційної діяльності.

При дослідженні складу інших витрат операційної діяльності дискусійним залишається питання віднесення до них витрат на дослідження і розробки. Нині поширене твердження, що дослідження – це заплановані підприємством дослідження, які воно проводить уперше для отримання та розуміння нових наукових і технічних знань, а розробка – це застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування й проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва або використання [11].

Відносити до інших витрат операційної діяльності витрати на дослідження і розробки недоречно. У багатьох розвинених країнах світу ці витрати в Звіті про прибутки та збитки виділяються окремою графою поряд із адміністративними витратами, витратами на збут й іншими операційними витратами, а в Україні відображають у структурі витрат іншої операційної діяльності.

Підходи до обліку витрат на дослідження і розробки різні. Так, Г. А. Велш та Д. Шорт такі витрати пропонують списувати на фінансовий результат [1], а М. І. Должанський – капіталізувати всі витрати на створення з подальшим розподілом на дослідження і розробки [2].

На нашу думку, зазначені витрати потрібно не відображати як витрати звітного періоду, а розглядати як витрати майбутніх періодів із подальшим їх віднесенням до поточних витрат чи до необоротних активів, залежно від їх економічного змісту, форми та періоду виникнення.

Отримані в результаті розробки активи, як зазначив С. М. Ксьондз, слід показувати в балансі лише за умови, коли підприємство спроможне продемонструвати:

- технічну можливість доведення нематеріального активу до стану, в якому він придатний для продажу або використання;
- ймовірність отримання майбутніх економічних вигод від активу (наявність ринку для нематеріального активу або продукції, яку виготовлятимуть із його допомогою, або інша корисність цього активу);
- намір завершити створення нематеріального активу для продажу або використання;
- спроможність використати або продати нематеріальний актив;
- наявність відповідних технічних, фінансових та інших ресурсів, необхідних для завершення розробки та використання або продажу нематеріального активу;
- спроможність достовірно оцінити витрати, пов'язані з нематеріальним активом у процесі його розробки [6, с. 40].

Після завершення процесів дослідження і розробок усі витрати на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» підлягатимуть детальному аналізу і розподілу на дві групи: капіталізовані та списані на витрати. На суму капіталізованих витрат оформлятимуть бухгалтерський запис: Дт 12 «Нематеріальні активи», Кт 39 «Витрати майбутніх періодів». А ту частину витрат, які підлягатимуть списанню, підтверджують проведенням: Дт 94 «Інші витрати операційної діяльності», Кт 39 «Витрати майбутніх періодів» [15, с. 428].

У випадку, коли підприємство відобразить новостворений актив у складі необоротних активів, його вартість повинна включати всі витрати, понесені на його створення, виробництво і підготовку його до використання.

Списання витрат, понесених на створення нового активу, здійснюватиметься шляхом нарахування амортизації, яка в результаті списуватиметься на витрати операційної діяльності і відобразатиметься у виробничій собівартості продукції.

Окрім цього, рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» має складатися лише з двох субрахунків, а саме: 94.1 «Собівартість реалізованих оборотних активів» та 94.2 «Інші витрати операційної діяльності». Необхідність такого поділу зумовлена тим, що інформацію, яка міститься на даному рахунку, в результаті відображають у звіті про фінансові результати однією графою, тому детально проаналізувати склад таких витрат неможливо. У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) слід роздільно відображати такі витрати у частині собівартості реалізованих оборотних активів та інших витрат операційної діяльності.

Підбиваючи підсумки, зазначимо, оскільки від величини витрат періоду безпосередньо залежать результати господарсько-фінансової діяльності кожного підприємства, питання обліку таких витрат завжди були, є і будуть актуальними. Певною мірою їх вирішенню сприятиме розширення номенклатури статей витрат періоду для повнішого забезпечення відповідних осіб потрібною інформацією.

### *Література*

1. Велш Г. А. Основи фінансового обліку / Г. А. Велш, Д. Г. Шорт ; пер. с англ. О. Мінін та О. Ткач. – К. : Основи, 1997. – 943 с.
2. Должанський М. І. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку : навч. посіб. / М. І. Должанський, А. М. Должанський. – Л. : Львів. банківський ін-т НБУ, 2003. – 494 с.
3. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри ; под ред. С. А. Табалиной. – М. : Аудит : ЮНИТИ. – 780 с.
4. Друри К. Управленческий и производственный учет : уч. комплекс [для студ. вузов] / Колин Друри ; пер. с англ. В. Н. Егорова. – [6-е изд.]. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 1423 с.
5. Корнієнко О. С. Облік адміністративних витрат та їх списання в автотранспортних підприємствах / О. С. Корнієнко // Вісник аграрної науки Причорномор'я. – 2008. – Вип. 3. – С. 72–77.
6. Ксьондз С. М. Методика розподілу витрат на дослідження і розробки пропорційно маржинальному прибутку / С. М. Ксьондз // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – Вип. 2, т. 1. – С. 38–43.

7. Ларікова С. С. Застосування функціонально-вартісного методу обліку витрат по наданню маркетингових послуг / С. С. Ларікова // Економічні науки. – 2011. – № 2. – С. 69–75.
8. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підруч. [для студ. вищ. навч. закладів] / Л. В. Нападовська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
9. Палий В. Ф. Основы калькулирование / В. Ф. Палий. – М. : Финансы и статика, 1987. – 280 с.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com>.
11. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com>.
12. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підруч. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 628 с.
13. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / В. В. Сопко. – [3-тє вид., переробл. і допов.]. – К. : КНЕУ, 2002. – 578 с.
14. Степаненко О. І. Побудова системи обліку витрат на збут на підприємствах торгівлі / О. І. Степаненко // Збірник тез наукових робіт учасників Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 24–25 січня 2014 р.) / ГО «Центр економічних досліджень та розвитку» : у 3-х ч. 3 – О. : ЦЕДР, 2014. – С. 23–26.
15. Фаріон В. Я. Деякі аспекти обліку витрат на дослідження і розробки / В. Я. Фаріон // Збірник тез доповідей Восьмої міжнародної науково-практичної конференції молодих учених «Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації». – Тернопіль, 2011. – С. 427–428.
16. Фаріон В. Я. Формування та облік адміністративних витрат підприємств / В. Я. Фаріон // Економічні науки. – 2011. – Вип. 8 (29), ч. 4. – С. 336–342.
17. Чубата В. Ю. Проблеми обліку витрат на збут [Електронний ресурс] / В. Ю. Чубата, Л. В. Нападовська. – Режим доступу : <http://intkonf.org/chubata-vyu-den-napadovska-lv-problemi-obliku-vitrat-na-zbut/>.
18. Юрченко К. Методика розподілу непрямих витрат виробництва / К. Юрченко // Вісник Податкової служби України. – 2001. – № 39. – С. 28–30.

## **РОЗДІЛ 3. ГЛОБАЛІЗАЦІЙНІ ТЕНДЕНЦІЇ УДОСКОНАЛЕННЯ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ**

### ***3.1. Трансформація бухгалтерського обліку і фінансової звітності та її місце в українських економічних реформах***

Трансформація бухгалтерського обліку і фінансової звітності є одним із найважливіших сегментів діяльності в процесі українських економічних реформ, успішно проведених у кінці 1990-х – на початку 2000-х рр. Це за суттю, перша докорінна економічна реформа, котра перевела українську систему бухгалтерського обліку та фінансової звітності з радянської у загальноєвропейську.

У результаті трансформації бухгалтерського обліку і фінансової звітності Україна отримала відповідний позитив:

- ухвалено Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (16.07.1999 р.), що визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні і складається з 15 статей [1]. Однак цей закон здебільшого був скопійований з російського. Водночас наші провідні вчені-бухгалтери (А. М. Кузьмінський, В. В. Сопко, Ю. Я. Литвин, З. В. Гуцайлук, М. С. Пушкар, Ф. Ф. Бутинець та інші) розробили оригінальний український законопроект, який мав понад 40 статей. Проте з невідомих причин він не був ухвалений. Варто додати, що незадовго перед цим законом український парламент ухвалив Закон України «Про аудиторську діяльність» (22.04.1999 р.), що визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації [2]. Відповідно він кореспондує із законодавчими положеннями про бухгалтерський облік та фінансову звітність;

- запроваджено принципово новий (близький до французького) національний План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій (30.11.1999 р.);

- набули чинності Національні та інші положення (стандарти) бухгалтерського обліку (31.12.1999 р. – 19.07.2013 р.), що за своїми основними тезами, змістом та формою наближені до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) і Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ);

- запроваджено нову фінансову звітність (28.02.2000 р., з уточненнями від 23.03.2013 р.), що відповідає вимогам МСФЗ і може бути подана до найбільших міжнародних фондових бірж;

- розроблено Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (24.05.1995 р.); Порядок подання фінансової звітності (28.02.2000 р.); Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку: основних засобів (30.09.2003 р.), біологічних активів (29.12.2006 р.), запасів (10.01.2007 р.); фінансових витрат (01.11.2010 р.), спільної діяльності без створення юридичної особи (30.12.2011 р.), щодо заповнення форм фінансової звітності (28.03.2013 р.) тощо;

- запроваджено індивідуальну облікову політику підприємства, що визначається наказом його керівника «Про облікову політику підприємства», де варто було б подати інформацію за трьома розділами: 1) організація облікової служби підприємства; 2) методика обліку активів і зобов'язань підприємства; 3) організація облікового процесу на підприємстві й технічне забезпечення обліку [3, с. 10];

- офіційно визнано внутрішньогосподарський (управлінський) облік. В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» цей облік трактується як «...система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством»;

- значні зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» ухвалено Верховною Радою України 5 жовтня 2017 р. Вони пов'язані з тим, що Україна приводить своє законодавство у відповідність до чинного законодавства ЄС, насамперед узгоджуючи з пунктами Директиви № 2013/34/ЄС [4]. У змінах до Закону України № 996-XIV від 16.07.1999 р. змінено термінологію «витрати» і «доходи» підприємств; запроваджено терміни «чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» і «таксономія фінансової звітності»; визначено критерії класифікації підприємств (*мікропідприємства* –

баланс до 0,35 млн. євро / чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 0,70 млн. євро / середня кількість працівників – до 10 осіб; *мали підприємства* – до 4,00 млн. євро / до 8,00 млн. євро / до 50 осіб; *середні* – до 20,00 млн. євро / до 40,0 млн. євро / до 250 осіб; *великі* – понад 20,00 млн. євро / понад 40,0 млн. євро / понад 250 осіб); запроваджено новий термін «підприємства, що становлять суспільний інтерес» (публічні акціонерні підприємства, комерційні банки, страхові організації, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи), що зобов'язує такі суб'єкти господарювання утворити бухгалтерську службу і висуває чіткі вимоги до кандидата на посаду його головного бухгалтера (він має мати вищу економічну освіту, стаж роботи у сфері фінансів, бухгалтерського обліку та оподаткування не менше трьох років, не мати непогашеної або незнятої судимості за вчинення злочину проти власності та у сфері господарської діяльності) тощо. Цей закон набув чинності з 1 січня 2018 р., за винятком положень, що пов'язані з оприлюдненням річної фінансової звітності з аудиторським висновком на веб-сторінці підприємств (ці зміни у законодавстві запрацюють з 1 січня 2019 р.) [5];

- встановлено певні категорії професійних бухгалтерів і вимоги до них (головний та провідний бухгалтер, бухгалтер I категорії, бухгалтер 2 категорії, бухгалтер, старший касир, касир), а також визначено основні навчальні дисципліни для професійної діяльності бухгалтерів: «Фінансовий облік (I, II)»; «Управлінський облік (I, II)»; «Податки і збори»; «Право»; «Фінансовий менеджмент»; «Аудит»; «Управлінські інформаційні системи в обліку та аудиті»;

- на українському газетно-журнальному ринку з'явилося понад десять всеукраїнських професійних бухгалтерських періодичних видань («Все про бухгалтерський облік», «Галицькі контракти», «Дебет-Кредит», «Діло», «Баланс», «Бухгалтерський облік і аудит», «Бухгалтерський тиждень», «Бухгалтерія», «Бухгалтер 911», «Облік і фінанси», «Бухгалтерія в сільському господарстві», «Вісник. Офіційно про податки», «Податки та бухгалтерський облік», «Світ бухгалтерського обліку», «Вісник бухгалтера і аудитора», «Незалежний аудитор» тощо). Ці видання сприяли суттєвому підвищенню фахового рівня українських бухгалтерів, аудиторів, аналітиків, податківців та покращенню ефективності ведення підприємницької діяльності в Україні.

Трансформація бухгалтерського обліку і фінансової звітності спричинила також певні негативні моменти:

- перехід України на міжнародні стандарти фінансової звітності відбувся під певним тиском міжнародних організацій, насамперед Між-

народного валютного фонду, членом якого Україна офіційно є з 3 вересня 1992 р. Декілька місяців (23 травня 1992 р.) перед цим в контексті підготовки України до вступу в МВФ з'явився Указ Президента України «Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики» № 303, де зазначалось про необхідність розробки і здійснення заходів із впровадження в нашій країні єдиної системи обліку та статистики, що відповідає загальноприйнятій міжнародній практиці й завданням оперативного висвітлення економічних реформ [6]. Однак, задекларовані багатьма урядовцями та політиками економічні реформи в Україні за 1992–2017 рр. системно й оперативно не проведені, що можливо, було потрібно певному колу геополітиків, щоб безконтрольно отримувати з країни потрібні їм природні, матеріальні, трудові, фінансові та інтелектуальні ресурси. Водночас Україна запозичила у Міжнародного валютного фонду понад 30 млрд. дол. США (приблизний розрахунковий показник) [7], які, на наш погляд, неефективно витратила через відсутність довгострокової Програми політичного, економічного та соціального реформування України (хоча би на період до 2030 р.; і щоб кожен новий президент, прем'єр-міністр, парламент не мав права принципово її змінювати) і небажання правлячої еліти будувати новітню державу європейського типу. Крім того, свідомість більшості українців далі залишається неринковою (тобто такою, що розраховує на державу, а не на власні сили), а громадський контроль за діями владних структур не є структурованим;

– до фінансування України у 2018 р. та наступних роках має долучитися Європейський Союз, який, як зазначалось вище, висунув вимогу імплементації пунктів Директиви № 2013/34/ЄС (це виконано Верховною Радою України 5 жовтня 2017 р.). В кінці жовтня 2017 р. Європейська комісія отримала проект так званого «Плану Маршалла для України». Цей план запропонувала Литва як велике домашнє завдання для ЄС. План передбачає щорічне виділення 5 млрд. євро на підтримку економічних реформ в Україні протягом декількох наступних років. Проте гроші будуть виділятися винятково за дотримання чітких критеріїв їх використання з метою суттєвого поліпшення привабливості бізнесу. За цим показником Україна займає 80-те місце у світі [8]. На наш погляд, якщо Європейський Союз виділить для України такі кошти, то наша держава має запровадити такі нормативно-правові акти, якими жорстко регламентуватиметься Порядок використання підприємствами (організаціями, закладами) коштів, виділених Європейським Союзом, і встановлення персональної відповідальності їх керівників за порушення цього порядку. Досвід попередніх років свідчить, що кошти можна надавати лише тим підприємствам (організаціям,



зкладам), які мають у бізнесовому середовищі бездоганну репутацію, а їхні керівники (можливо, треба ініціювати здійснення їх перевірки на добросовісність через систему Національного антикорупційного бюро України) мають надати письмові гарантії цільового використання цих коштів та мають бути попереджені про персональну відповідальність, у тому числі і карну (на великі терміни ув'язнення), підвищену матеріальну відповідальність наявними у них особисто та їхньої родини майном та коштами. Водночас необхідно посилити відповідальність керівного складу працівників контролюючих і правоохоронних органів за бездіяльність або сприяння економічним злочинам у сфері фінансової та кредитно-банківської діяльності. З точки зору бухгалтерського обліку і фінансової звітності, всі господарські операції з коштами цільового призначення від ЄС мають бути у відкритому доступі для будь-якого користувача Інтернету в режимі онлайн (це буде водночас і дієвим способом громадського контролю за наданими ЄС коштами), а до квартальної та річної фінансової звітності доцільно додати окрему таблицю з деталізованою інформацією про стан і рух коштів цільового призначення на реформування економіки;

– з одного боку, українські суб'єкти підприємницької діяльності втратили значні фінансові, матеріальні, трудові та інтелектуальні ресурси на реформування системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності (за нашим оцінюванням, ці витрати перевищили, як мінімум, 1 млрд. дол. США), а з іншого – економіка України не отримала від цього відчутної вигоди у вигляді інвестицій та компенсацій від світового товариства;

– з 2000 р. в Україні відбувається адаптація вітчизняної системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, Міжнародних стандартів фінансової звітності, проте досі не розроблено відповідних рекомендацій і коментарів до них;

– 12 січня 2015 р. підписаний Указ Президента України «Стратегія сталого розвитку «Україна-2020» № 5/2015. Цією стратегією визначено 4 вектори руху (розвитку, безпеки, відповідальності та гідності) для реалізації 62 реформ і програм розвитку держави, серед них: податкова, пенсійна, судова, земельна реформи; реформи правоохоронної системи, енергетики, захисту економічної конкуренції, ринку капіталу, монетарної політики, статистики тощо [9]. Якщо ці реформи якісно й ефективно реалізувати, то вони матимуть також суттєвий вплив на методику і організацію фінансового й управлінського обліку та звітності, що обов'язково передбачатиме використання передового зарубіжного і національного досвіду, стандартів, а також створення нових управлінських структур (наприклад, як один з можливих варіантів, створення Державного комітету

з бухгалтерського обліку і фінансової звітності при Кабінеті Міністрів України) та ліквідацію старих (неефективних);

– програмне забезпечення інформаційних систем бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні не є власним, а й досі пов'язане з програмним продуктом «ІС: Бухгалтерія», розробниками якого є російська фірма «ІС». У зв'язку із потужними кібератаками з боку Росії, українські інформаційні системи влітку 2017 р. зазнали певних втрат, тому на державному рівні актуальною стала проблема розробки вітчизняного програмного забезпечення та повного переходу на нього всіх підприємств (організацій, закладів), насамперед закладів державного управління і підприємств оборонної промисловості. Як відомо, нині українські програмісти спільно з канадськими активно працюють над створенням власного програмного продукту, в тому числі з бухгалтерського обліку та фінансової звітності за міжнародними стандартами. Це дасть змогу Україні більше віддалитись від впливу Росії та здобути, повну державну незалежність. На думку відомого українського економіста В. К. Чорняка, реформи в Україні гальмують з таких причин: 1) влада змінилась, а режим залишився; 2) реформи розпочали «не з того кінця» (реформування потрібно розпочинати з судової реформи шляхом виборності суддів, формування суду присяжних, а також виборності «шерифів»). Основною кризою в Україні є інституційна. Відповідно потрібна інституційна реформа – це реформування правоохоронної системи. Це реформування гілок влади – законодавчої, виконавчої та судової, зокрема співвідношення між Верховною Радою України, Кабінетом Міністрів України і Президентом України. У нашій країні вся влада реально зосереджена на вул. Банковій. Потрібно досягти такого результату щоб ефективно запрацювали Рахункова палата, Антимонопольний комітет, Фонд державного майна [10]. Погоджуємось з думкою В. К. Черняка, що інституційні реформи в Україні треба було провести у 1992–1998 рр. Проте ні Л. М. Кравчук, ні Л. Д. Кучма не мали на це достатньої політичної волі, бо перебували під постійним зовнішнім політичним, економічним, інформаційним і агентурним тиском Кремля, з одного боку, а з іншого – під внутрішнім тиском колишніх компартійних функціонерів, «червоних директорів», «новонароджених» олігархів і скоробогатків, спритних «приватизаторів» та інших осіб, у яких опинились основні матеріальні, фінансові та кредитно-банківські ресурси України (значну частину цих ресурсів вони зуміли вивести за кордон).

За твердженням Л. Г. Лук'яненка, стан суспільства залежить від рівня національної свідомості та громадянської активності. Це пояснює той факт, що Л. Д. Кучма, ставши президентом, почав нищити економіч-

ний комплекс України. Саме він знищив сотні заводів і фабрик. Люди опинилися без роботи, але вони не організували бунт, не повстали. Рабство в душах не дало змоги людям організуватись. Після президенства Л. Д. Кучми з його подачі в Україні комуністами були організовані мафіозні групи, які переросли в олігархат [11].

Л. Г. Лук'яненко правий щодо рабської свідомості переважної більшості українців, яку, на наш погляд, можна і треба трансформувати у свідомість вільної людини шляхом тривалого процесу (30–50 років) виховання прогресивної нації. Це основне завдання новітньої політичної еліти, яка почала формуватись з найкращих особистостей, які загартовані Майданом Гідності та україно-російською війною, що розпочалась у 2014 р. і досі триває.

З точки зору економічного розвитку, як зазначає академік Національної академії аграрних наук, доктор економічних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України П. І. Гайдуцький на підставі ґрунтовного економічного аналізу, саме за президентства Л. Д. Кучми у 2000–2004 рр. середньорічний приріст ВВП української економіки перебував на рівні 8,4%. Це був один з найкращих показників серед 29 постсоціалістичних країн. Однак таку економічну політику відкинула наступна влада. Подібні дії призвели до затяжної рецесії в економіці, коли за 2009–2016 рр. середньорічний реальний ВВП становив -3%, а Україна опинилась на останньому місці серед постсоціалістичних країн. Були зруйновані механізми здорового національного протекціонізму. Натомість почалась ланцюгова реакція криз – фінансових, кадрових, банківських, валютних, боргових, соціальних тощо [12, с. 28].

На початку 1990-х рр. Україна могла застосувати як орієнтир досвід економічного реформування, проведеного в Західній Німеччині в 1948 р. У цей період у Західній Німеччині успішно проведено такі заходи:

- 1) зусилля виконавчої влади спрямовано на реформи;
- 2) реформу проведено у фінансовому та економічному напрямках;
- 3) реформа супроводжувалась ухваленням блоку законів і механізму їх виконання;
- 4) фінансова реформа реалізувалась з обов'язковою зміною грошової одиниці і була конфіскаційною;
- 5) створено умови для розвитку промислів і підприємництва;
- 6) ухвалено закони, які застерігали від неправомірного збагачення;
- 7) проведено заходи щодо підвищення ліквідності банків;
- 8) внесено зміни у податкову систему;

- 9) після грошової реформи ліквідовано механізм державного регулювання цін, але набув чинності закон проти неправомірного підвищення цін;
- 10) вступила в дію програма виробництва «товарів для кожного» – дешевих товарів для загалу. Економіку переорієнтовано на споживчий ринок;
- 11) ринок насичено товарами, передусім чергу, за рахунок американської допомоги [13].

Якщо зіставити наведене вище із нинішнім станом економічних реформ в Україні, то можна зробити такі висновки:

- 1) реформи розпочалися, але відбувається занадто повільно і не завжди злагоджено;
- 2) намагання проводити реформу у фінансовому та економічному напрямках, але вони нерішучі;
- 3) для реформування ухвалено прогресивні закони та механізми їх виконання. Проте радянську систему остаточно не змінено. На ринку продовжують панувати кланово-олігархічні структури, які заважають розвиватись громадянському суспільству, малому і середньому підприємству;
- 4) фінансову реформу проведено без обов'язкової зміни грошової одиниці і вона не була конфіскаційною;
- 5) не створено належних умов для розвитку промислів і підприємництва;
- 6) закони, які застерігатимуть від неправомірного збагачення, досі не ухвалено повною мірою;
- 7) заходи щодо підвищення ліквідності банків здебільшого здійснено.
- 8) внесено певні зміни у податкову систему, але цього недостатньо. Треба зробити так, щоб національні виробники мали значні податкові та митні переваги. Зокрема, такі виробники мають платити мінімальні суми податку на додану вартість (ПДВ) або взагалі бути звільнені від нього, тоді як торговельні підприємства (особливо з торгівлі іноземними товарами) мали б платити максимальні суми ПДВ;
- 9) механізм державного регулювання цін не ліквідовано, а закон проти неправомірного їх підвищення (має бути встановлено максимальний рівень рентабельності від виробника до кінцевого споживача) досі не ухвалено. Як наслідок, маємо певні ознаки «ціномору», що штучно створений олігархатом (як ми розуміємо, олігархи – це оводи на тілі кволої української економіки,

а ефективні методи боротьби з такими комахами давно перевірені) для українців. Розрив між темпами роздрібних цін та темпами офіційних доходів українців продовжує збільшуватись;

- 10) програма виробництва «товарів для кожного» – дешевих товарів для загалу – не розроблена. Економіку досі, не переорієнтовано на споживчий ринок. Вітчизняна промисловість, окрім харчової та будівельних матеріалів, практично не розвивається;
- 11) ринок до певної міри насичено товарами, проте система контролю за їхньою якістю та ціноутворенням зазнає значної критики. Держава у цьому напрямку зробила занадто мало.

Отже, трансформація бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні триває понад 20 років. Проте досі немає впевненості, що результати від неї є тільки позитивними. Без реформування системи української економіки загалом ця трансформація залишається лише яскравим прикладом того, що при бажанні можна самостійно змінюватись і змінювати застарілі економічні інструменти на нові, перевірені міжнародною та національною практикою.

### *Література*

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14)
2. Про аудиторську діяльність (щодо удосконалення деяких положень : Закон України № 3125-XII від 22.04.1993 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
3. Дерій В. А. Організація бухгалтерського обліку в підприємстві : курс лекцій / В. А. Дерій. – [Вид. друге, виправл. і допов.]. – Тернопіль : Джура, 2004. – 92 с.
4. Директива № 2013/34/ЄС Европейского парламента и Совета от 26.06.2013 г. о ежегодной финансовой отчетности, консолидированной финансовой отчетности и связанных с ними отчетах определенных типов компаний, вносящих поправки в Директиву 2006/43/ЕС Европейского парламента и Совета и отменяющая Директивы 78/660/ЕЕС и 83/349/ЕЕС (неофициальный перевод, текст применим в ЕЭЗ) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.apu.com.ua/files/23345235325.pdf](http://www.apu.com.ua/files/23345235325.pdf).
5. Зміни до закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: ключові новачки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.uaib.com.ua/print/aktual\\_kua/260944.html](http://www.uaib.com.ua/print/aktual_kua/260944.html).
6. Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики : Указ Президента України № 303 від

- 23.05.1992 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/303/92.
7. Міжнародний валютний фонд [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://uk.wikipedia.org/wiki/Міжнародний\\_валютний\\_фонд](https://uk.wikipedia.org/wiki/Міжнародний_валютний_фонд).
  8. Єврокомісія отримала «План Маршалла для України». 26.10.2017 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://realist.online/news/evrokomissiya-poluchila-plan-marshalla-dlya-ukrainy>.
  9. Стратегія сталого розвитку «Україна-2020» : Указ Президента України № 5/2015 від 12.01.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5/2015#n10>.
  10. Черняк В. Чому буксують реформи в Україні? [Електронний ресурс] / В. Черняк. 22.08.2017 р. – Режим доступу : [https://www.facebook.com/vkchernyak?hc\\_ref=ARQeae9ifxgboMQ2rg9r2OLDzDTdVCLH-NiWfq1Uc-9Qu6mdLxc7TbSQASr-J7HMfoQ&fref=nf](https://www.facebook.com/vkchernyak?hc_ref=ARQeae9ifxgboMQ2rg9r2OLDzDTdVCLH-NiWfq1Uc-9Qu6mdLxc7TbSQASr-J7HMfoQ&fref=nf).
  11. Кучма знищив економіку України, сформувавши сучасну олігархію – Левко Лук'яненко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ukr.obozrevatel.com/news/65413-kuchma-znischiv-ekonomiku-ukraini-sformuvavshi-suchasnu-oligarhiyu-levko-lukyanyenko.htm>.
  12. Гайдуцький П. І. Незабуті реформи в Україні / П. І. Гайдуцький. – К. : ТОВ «ДКС-центр», 2017. – 852 с.
  13. Україна вийде з кризи, коли доросте до рівня Німеччини–48 // Post-Поступ. – 1993. – № 8. – С. 12.

### ***3.2. Інтегрована звітність: технології формування та візуалізації облікової інформації***

Інформатизація економіки передбачає впровадження сучасних технологій обробки та передачі інформації. Провідним напрямком автоматизації соціально-економічних процесів є формування та подання податкової звітності в електронному вигляді. Успішне функціонування податкових електронних баз даних засвідчило високу ефективність інновацій у фіскальній службі. Значний позитивний досвід запровадження електронних комунікацій у сфері податкового звітування може бути використаний для інших сфер економічної та суспільної діяльності. Сучасні інформаційні процеси на більшості підприємств зазнають впливу інтеграційних тенденцій. Розвиток комунікаційних технологій привів до оптимізації інформаційного взаємозв'язку між елементами економічних систем. Впровадження технологій обробки і передачі інформації значною мірою вплинуло на інтеграцію системи обліку та управління.

Завершальним етапом інтеграції обліково-управлінських систем на підприємстві є формування єдиної звітності, яка одночасно становитиме інтерес для внутрішніх та зовнішніх осіб чи інституцій. Як зазначає Я. Крупка, користувачами облікової інформації слід вважати фізичних та юридичних осіб, державу і міждержавні організації, які виявляють інтерес до подій і процесів, що відбуваються на підприємстві, та хочуть мати дані про стан майна, результати діяльності, партнерську надійність, впевненість у тому, що підприємство буде успішно функціонувати й надалі [1, с. 132]. Інтегрована звітність є подальшим етапом розвитку облікових технологій формування, подання та інтерпретації фінансової та нефінансової інформації, яка може бути корисною для різних груп користувачів.

Інтеграцію звітності розглядають крізь призму можливості розміщення фінансових та нефінансових показників в одному звітному документі. Проте поза увагою залишається порядок формування інтегрованої звітності, методика інтерпретації облікових показників в умовах масової інформатизації економічних процесів через використання інтернет-сервісів. Недослідженими є мультимедійні, комунікаційні та візуалізаційні особливості електронної інтегрованої звітності, що й обрані предметом наукової статті.

Майбутнє інтеграції обліку на підприємстві асоціюється з розвитком інтернет-технологій, які дозволяють ефективно поєднувати інформацію, її візуально відображати та передавати на значну територіальну відстань. Враховуючи зростаючу роль інтернет-сервісів опрацювання інформації, перспективним прогнозується розміщення інтегрованої звітності у глобальній мережі з наданням диверсифікованого доступу різним групам користувачів. Оприлюднення звітності в мережі Інтернет забезпечить її відкритість, вседоступність та оперативність надходження до кінцевих споживачів. Значних змін зазнають алгоритми одержання та обробки звітної інформації. Зокрема, на думку С. Івахненкова, оприлюднення звітів у мережі Інтернет вплине на методи проведення аудиторських перевірок. Аудитор, не виїжджаючи на підприємство, здійснюватиме перевірку звітності шляхом порівняння поданого підприємством електронного звіту із зразками та моделями, до яких він мав би можливість звертатися в режимі реального часу [2, с. 182].

Інтеграція звітності з відображенням у мережі Інтернет є запорукою формування нової відкритої глобальної економіки, що базується на принципах відповідальності бізнесу перед працівниками, державою, суспільством та соціальними інституціями. Відкритість економіки ґрунтується на вільному доступі громадськості до всіх показників діяльності підприємства, що унеможливує фінансові махінації, корупційні схеми одержання неправомірної вигоди та завдання екологічної чи соціальної шкоди суспільству.

З метою синхронного інформування зовнішніх і внутрішніх користувачів про діяльність підприємства інтегрована звітність має містити значну кількість деталізуючи рядків, пояснювальних коментарів, таблиць та графічних елементів. Проте фінансовий облік і звітність значною мірою стандартизовані. Регламентована звітність не здатна забезпечити інформаційні потреби всіх користувачів інформації, що вимагає дерегламентації звітних документів. Як наслідок, виникає дилема про правомірність самостійного добавляння інформаційних об'єктів у звітні форми.

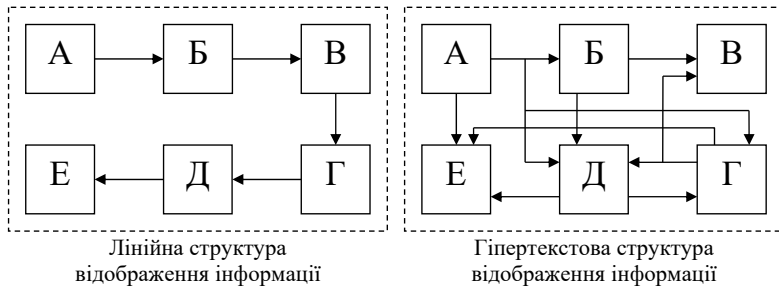
Нормативними документами не заборонено вносити доповнення у вигляді деталізуючи рядків до фінансової звітності. З метою узгодження показників фінансової звітності за національними положеннями та міжнародними стандартами 5 жовтня 2017 р. до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» було введено поняття «таксономія». Таксономія – склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які обов'язково мають міститися у звітних формах з метою відповідності міжнародній практиці обліку [3]. Відповідно до національного законодавства інформація про діяльність підприємства повинна бути повністю розкритою, а отже вона обов'язково має бути відображена у фінансових звітах або додатках. Коли підприємства має відображати інформацію, щодо якої не передбачено окремих рядків у затверджених формах, то вони змушені додавати у фінансові звіти додаткові рядки самостійно.

Оскільки об'єднані звітні форми мають містити значний обсяг різнопланових даних, Г. Журавель та П. Хомин застерігають від прагнень надмірної деталізації звітності. На їх думку, порушується відповідність критеріїв доречності та економічності звітної інформації [4, с. 332]. Традиційні паперові та електронні звітні документи за умов добавляння значної кількості деталізуючих компонентів можуть зазнати значного інформаційного перевантаження. Додатково необхідно врахувати конфіденційність управлінської звітності, що не дозволяє її вільно публікувати. Чим вищий рівень користувача інформації в ієрархії управління, тим до більшої комерційної таємниці він має доступ. Ієрархічність вимагає розподіленого доступу до інформації в інтегрованій звітності. Кожному працівнику підприємства необхідно демонструвати звітну інформацію відповідно до права доступу до комерційної таємниці та інформаційних інтересів і потреб.

Вирішення проблем інформаційної перевантаженості та розподіленості звітної інформації між користувачами різних ієрархічних груп управління передбачає формування інтегрованої звітності з використанням технології гіпертексту та її публікації у мережі Інтернет. Великий тлумачний словник сучасної української мови подає визначення поняття «гіпертекст» як комп'ютерної



текстової системи, що пов'язує між собою різні електронні документи та дає змогу користувачам переходити з одного на інший рівень інформації [5, с. 240]. Початково технологію гіпертексту успішно реалізовано у словниках та енциклопедіях, які забезпечували нелінійний пошук інформації та посилання на інші частини асоціативного тексту. Зокрема, як зазначають М. Зацеркляний, О. Мельников, В. Струков, спосіб подання інформації у будь-якому словнику «...дозволяє читати його нелінійно, обираючи ту чи іншу послідовність перегляду за посиланнями залежно від настрою і асоціацій, що виникають у процесі ознайомлення з текстом» [6, с. 533]. Порівняння лінійної і гіпертекстової структури відображення інформації здійснено на рис. 1.



**Рис.1. Порівняння лінійної та гіпертекстової структури відображення інформації**

На думку В. Пономаренка, завдяки гіпертекстовій технології кожний видимий фрагмент тексту доповнений численними зв'язками з іншими фрагментами, що дає змогу уточнити й деталізувати інформацію про досліджуваний об'єкт [7, с. 207]. Гіпертекст є системою управління електронними базами даних, яка забезпечує асоціативний зв'язок та перехід між окремими частинами тексту; сприяє фільтруванню, стисканню та розгортанню даних; дозволяє відображати інформацію у вигляді графічних елементів та інтерактивних форм.

Гіпертекстова технологія структурування та відображення інформації становить основу мережі Інтернет. Комунікаційна взаємодія користувачів інформації відбувається через веб-інтерфейс, який здатний містити різноманітні графічні елементи. В умовах розвитку «хмарних» технологій дедалі більше фахівців з обліку та управління переходять до роботи з обліковою інформацією через веб-браузер. Відповідно електронну інтегровану звітність доцільно не лише передавати через Інтернет, а й розміщувати в глобальній мережі з можливістю опрацювання у веб-інтерфейсі. За традиційного ін-

тернет-доступу до системи обліку необхідною є наявність спеціалізованих комп'ютерних програм у територіально віддалених працівників підприємства. Дистанційна обробка облікової інформації вимагає знань та умінь роботи з специфічним інтерфейсом багатьох програмних продуктів. Натомість робота через веб-інтерфейс дозволяє відмовитися від придбання додаткових робочих місць фахівців з обліку та управління. Розміщення інтегрованої звітності у мережі Інтернет забезпечує зрозумілість, доступність і зручність комунікацій працівників, які не мають професійних знань у сфері обліку, аналізу та контролю. З огляду на це, в усі сучасні програмні продукти необхідно вмістити генератор гіпертекстових звітів, які забезпечували б доступ до інтегрованої бази облікових даних через глобальну мережу.

Оприлюднювати електронну інтегровану звітність доцільно зобов'язати всі середні та великі підприємства. Змінами до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» коло підприємств, які обов'язково публікують фінансову звітність, значно розширено [3]. Проте формування відкритої глобальної економіки потребує розголошення облікової інформації про фінансовий стан і господарську діяльність усіма суб'єктами господарювання. Найбільш простим варіантом розміщення інтегрованої звітності в мережі Інтернет є публікація на офіційному веб-сайті підприємства. Для всіх суб'єктів господарювання доцільно створити публічні інтернет-площадки для розміщення звітності, як це організовано Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку [8]. Ті підприємства, які переходять на «хмарну» організацію обліку й управління, також можуть генерувати звітність у «хмарному» середовищі для загального доступу через глобальну мережу.

Оприлюднювати у мережі Інтернет облікову інформацію доцільно спочатку за регламентованою формою фінансової звітності, показники якої не містять комерційної таємниці. У випадку ідентифікації користувача облікової інформації за особистим паролем та цифровим підписом відкривається доступ до додаткового обсягу інформації управлінського обліку. Після авторизації посадової особи чи інституції доцільно трансформувати фінансову звітність в інтегровану. Електронна інтегрована звітність адаптується до права доступу та місця в ієрархії управління зацікавленого користувача облікової інформації. Сучасні інтернет-технології, доповнена та віртуальна реальність здатні легко трансформувати та візуалізувати облікову інформацію у довільній таксономії. Форма звітного документа може бути конвертована у певний таксономічний об'єкт, який буде відповідати потребам конкретного користувача.

Після верифікації права доступу до облікової інформації користувача буде надана можливість вибору варіанта старту роботи через: деталі-

зацію інтегрованої звітності; узагальнення даних первинних документів; аналіз показників діяльності; графічний інтерфейс (рис. 2). Гіпертекстова технологія відображення інформації дозволяє вільно змінювати варіант роботи з інтегрованою звітністю. Наприклад, від роботи з первинними документами можна одразу переходити до узагальнених даних, оперативного аналізу та відображення результатів у графічній формі.



Рис. 2. Структура гіпертекстового інтегрованого звіту

До кожного показника інтегрованої звітності доцільно демонструвати роз'яснення про спосіб розрахунку, вплив на фінансовий стан, змістове та функціональне значення для підприємства. Інформаційний супровід здійснюється через систему підказок. Додатково необхідно забезпечити функціонування чат-ботів, які в автоматичному режимі здатні здійснювати інструктування щодо роботи із звітністю у спеціально відведеному полі (рис. 3).

Завдяки технології доповненої реальності всі цифрові та текстові дані можуть бути ефективно візуалізовані. Візуальні інтерактивні форми допомагають значно спростити опрацювання облікової інформації користувачами, які не володіють спеціалізованими знаннями чи професійними навичками у галузі обліку, аналізу чи контролю. Забезпечується комунікаційна зручність доступу до системи обліку та легкість інтерпретації облікової інформації всіма особами, які мають комерційний інтерес до суб'єкта господарювання.

Узагальнення чи деталізація облікової інформації реалізується завдяки властивій гіпертексту можливості стискання та розгортання елементів тексту. Через розгортання показників фінансової звітності доступною стає деталізована інформація про активи, зобов'язання та капітал підприємства. Зокрема, можна переглянути детальну структуру та склад оборотних активів підприємства до кожної одиниці товарно-матеріальних цінностей, що міститься на складі підприємства (рис. 4).

До кожної господарської операції, що вплинула на кінцевий показник діяльності, можна вивести пов'язаний первинний документ. Таким чином, почергова деталізація інтегрованої звітності дає змогу розгорнути облікову інформацію аж до початкових елементів, якими є первинна документація. Як зазначають А. Брайтон та К. Вотерстоун, через роботу із звітним документом зацікавлені користувачі зможуть отримувати доступ навіть до електронного первинного документа, який буде за потреби сформований з наявної бази даних, що відповідає принципу повної моделі документування [9, с. 326]. Так, через гіпертекстовий документ доступною стає історія всіх процедур обробки інформації, що привели до поточного фінансового стану підприємства.

Можливе опрацювання облікових даних і в зворотному порядку – від первинних документів до звітних показників – через почергове акумулювання інформації. Компресія інформації відбувається традиційним чином через сумування даних з первинних документів у проміжні реєстри обліку і так аж до звітних документів. Після вибору конкретного первинного документа фахівцю з обліку і управління доцільно подавати перелік доступних звітних документів до формування.

## Корпорация «МВВ»

Вітньою для ознайомлення є фінансова звітність

Відобразити фінансову звітність

Для того, щоб отримати доступ до усієї об'ємно-аналітичної та підсумкової інформації, Вам необхідно пройти ідентифікацію особи

Введіть ваше прізвище, ім'я, по-батькові

Введіть ваш пароль

Забули пароль?

Виберіть розділ, який Вас цікавить  
**1. Баланс (Звіт про фінансовий стан).**

- **АКТИВ**
  - НЕОБОРОТНІ АКТИВИ
  - НЕОБОРОТНІ АКТИВИ
  - НЕОБОРОТНІ АКТИВИ
  - НЕОБОРОТНІ АКТИВИ

— **ПАСИВ**

- Власницький капітал
- ДОГОВОРНІ ЗОВБ'ЯЗАННЯ
- ЗАВЕЩАННЯ
- ПОСОННІ ДОГОВОРНІ ЗВ'ЯЗАННЯ
- НЕЗАВЕРШЕНІ ІНВЕСТИЦІЇ
- НЕОБОРОТНІ АКТИВИ
- НЕОБОРОТНІ АКТИВИ
- НЕОБОРОТНІ АКТИВИ

2. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).

- 3. Звіт про рух грошових коштів.
- 4. Звіт про власний капітал.
- 5. Примітки до річної фінансової звітності.
- 6. Звітність за сегментами.

- Консолідована звітність
- Аналіз показників звітності
- Інше

**БАЛАНС (Звіт про фінансовий стан)**  
 на 31 грудня 2017 року (тис. грн.)

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
<b>I НЕОБОРОТНІ АКТИВИ</b>			
Нематеріальні активи	1000	194	194
Первісна вартість	1001	259	259
накопичена амортизація	1002	65	65
Незавершені капітальні інвестиції	1005	1003	1198
Основні засоби		4213012	4491068
— Земельні ділянки	1010		
— Будівляки : споруди			
— Адміністративний корпус			
— <b>Виробничий цех №1</b>		1225645	1185468
Первісна вартість		14648478	15615278
Первісна вартість (без зйнятого виготовлення молочної продукції, знаходиться за адресою: м. Тернопіль, вул. Лаврівська буд.11. Зайнята площа 3566 квадратних метри.			
Знос			
Знос об'єкта об'єкта	1012	6900	40177
Інвестиційна нерухомість	1015	-	-
Первісна вартість інвестиційної нерухомість	1016	-	-
Знос інвестиційної нерухомість	1017	-	-
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Первісна вартість довгострокових біологічних активів	1021	-	-
Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	1022	-	-

**Чат Бухгалтер**

**ИР** *(гоість)* 18:36

Привіт, підкажіть Перший документ з обліку зобов'язань

**ОЛ** *(гоість)* 18:52

добрий вечір, колеги, підкажіть в який рядок балансу ставити податок на прибуток (стор 2300 звіту про фін результату)

**ЛЕ** *(гоість)* 18:57

Лена (гоість)

Повітряна буд.11. Зайнята площа 3566 квадратних метри.

матеріаль?

**ИР** *(гоість)* 19:27

Ирина (гоість)

Ирина, Перший документ починається з договором з контрагентом потім рахунок, платіжне доручення, виписка банку про оплату, видатковий накладна, податкова (якщо платник ПДВ)

Рис. 3. Макет початку роботи з інтегрованою звітністю через деталізацію показників Балансу (Звіту про фінансовий стан)

## Корпорація «МВВ»

Звіт про стан запасів ТМЦ на складах - наявність товарів станом на: 14:18 год. 12.12.2017

Підказка: Оберіть нижче доступний розділ. Ви отримаєте детальну інформацію в необхідному розрізі та можливість подальших дій					
Назва товарів по одному окремому виду	Кодифікація товарів, радіочастотний/штрих-код	Назва к-ть	Залишок на окремих бухгалтерських рахунках	Управління ціною політикою (Середньозважена закупівельна ціна)	Сумовий облік та розрахунок з поставальниками
№	Назва товару	Кількість	Код рахунок	Ціна, грн.	Сума, грн.
1	Біфдобактерії сухі	248 кг	2812042	19.78	4904.20
2	Молоко 1 гагунку	264 л.	2812045	6.32	1668.48

- Звіт про заготовельну діяльність.  
 Звіт про збутувану діяльність.  
 Звіт про збутувану діяльність менеджера.  
 Звіт про стан запасів ТМЦ на складах  
 Звіт про можливість змінити ціну на ТМЦ.  
 Звіт про потребу в ТМЦ.

Віомість обліку руху ТМЦ за асортиментом  
 → Находження Підказка: Виберіть бажаний розділ для відображення первинних документів

№	Дата надходження	Вид операції	Постачальник	Кількість	Ціна	Сума
1	13:07 15.10.17	Від поставальника	ТОВ «Молоко»	54 кг	18.45	996.30
2	11:17 16.10.17	Від поставальника	Тернопількондитор	220 кг.	22.16	4875.20
3	09:55 22.11.17	Від поставальника	ТОВ «Молокія»	12 кг.	19.41	232.92

## Доступні первинні документи згідно

- обраного об'єкта:  
 Обраний об'єкт - Операція № 1.  
 Підказка: Оберіть бажаний № операції для відображення доступних первинних документів  
 Прибутковий ордер №28  
 Акт приймання матеріалів № 2  
 Рахунок-фактура №23  
 Картка № 45 складського обліку.  
 Матеріальний ярлик

Роздрукувати документ

## Первинний документ

Підказка: Формування первинного документа, пов'язаного з обранням об'єктом обліку

Типова форма № М-4

Корпорація «МВВ»

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 16450456

Затверджена наказом Міністерства України

21.06.1996 р. № 193

Прибутковий Ордер № 28

№28	Номер документа	Дата складання	Код виду операції	Склад	Код операції	Постачальник	Найменування	Код найменування	Кореспондуючий рахунок субрахунок	Код аналітичного субрахунок	Номер супровідного документа
Матеріальні цінності											
Наймен., сортмарк.											
Біфдобактерії											
25-4841	24	кг.	54	54	18.45	996.30	56789-58				

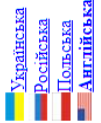
Рис. 4. Макет узагальнення даних із первинних документів в інтегрованій звітності

Компресія облікової інформації також є корисною за умов формування консолідованої звітності. Традиційний підхід до консолідації передбачає послідовне сумування показників звітності дочірніх та материнської організаційної структур. Після консолідування інтегрований звіт втрачає значний рівень аналітичності. Натомість гіпертекстовий звітний документ, утворений шляхом стискання інформації, дозволяє переглянути звітні показники до моменту консолідації та після неї в одній інтерактивній формі. У довільних розрізах можна порівнювати облікову інформацію за декількома дочірніми підприємствами одночасно з відображенням частки в загальному балансі звіту. Аналогічно можна форматувати інтегровану звітність за сегментами. Доцільно зіставляти облікову інформацію про різні види діяльності, інвестиційні об'єкти, види продукції тощо.

Інтегрована облікова інформація також може відобразитися одночасно у формах за національними та міжнародними стандартами, що забезпечує стандартизацію й уніфікацію системи обліку (рис. 5). Публікація інтегрованої звітності у мережі Інтернет забезпечує інтеграцію суб'єкта господарювання в міжнародну економічну систему і, як підсумок, формування глобального економічного простору. Автоматизована система обліку кожного підприємства є частиною транснаціонального інформаційного середовища з вільноконвертованою та зрозумілою для всіх резидентів і нерезидентів обліковою інформацією, що міститься в гіпертекстових звітах.

Проблемним моментом в інтеграції звітності на підприємстві є часова відмінність формування звітної інформації за результатами фінансового та управлінського обліку. Мінімальним терміном формування фінансової звітності є календарний місяць. Проте управлінський облік вимагає значно меншого часового лагу між етапами збору та передачі інформації. Інтегровану звітність доцільно формувати відповідно до потреб системи оперативного управління. Завдяки здатності гіпертексту до розгортання даних необхідно передбачити можливість формування інтегрованої звітності щоденно чи щогодинно з акумулюванням інформації за вільним часовим критерієм від кількох років до окремих годин. Як підсумок, інтегрована звітність втрачає часову прив'язаність, що робить її ідеальним інструментом оперативного аналізу, управління та прогнозування діяльності підприємства.

В інтегрованій звітності доцільно передбачити можливість аналізу облікової інформації. Доволі корисним для користувачів інформації є структурний і динамічний аналіз показників діяльності підприємства. Можна проглянути, яку частку певні активи займають у загальному балансі підприємства тощо. Порівняння показників за різні періоди дозволяє прослідкувати напрямок розвитку підприємства з побудовою прогнозних



Підказка: оберіть мову формування та відображення звітності

Assets	code	beg. end.	
		1170	42.40
Allowance for doubtful receivables	1190	359369	350883
Deferred credits (expenses)	1200	698925	393983
Total section II	1300		
III. NON-CURRENT ASSETS HELD FOR SALE AND DISPOSAL GROUPS			
TOTAL			

### Коефіцієнт оборотності активів на 31.12.2017 р.

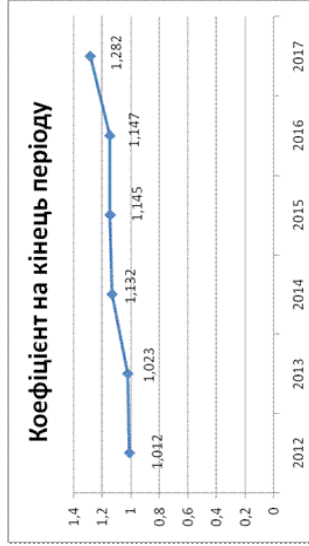
Порядок розрахунку коефіцієнта	Коеф. акт. = $\frac{\text{чистий дохід від реалізації продукції}}{\text{середня кількість товарних запасів}}$ = $\frac{p.2100 \text{ ф.2}}{p.1300 \text{ ф.1}}$	
Підказка: показник демонструє швидкість реалізації продукції у відповідності до поточної вартості майна	Коефіцієнт на початок періоду = 1,147 Коефіцієнт на кінець періоду = 1,282	

Рік	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Коефіцієнт на кінець періоду	1,012	1,023	1,132	1,145	1,147	1,282

Звітність підтвержена аудиторською компанією «Консульт»

Дізнатися більше про «Консульт»

Проглянути аудиторський висновок



### Виберіть розділ, який Вас цікавить:

1. Баланс (Звіт про фінансовий стан).
2. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).
3. Звіт про власний капітал.
4. Звіт про рух грошових коштів.
5. Прямий до річної фінансової звітності
6. Фінансова звітність за сегментами

### Консолідована звітність

### Аналіз показників звітності

— Однієї лінійкою стілець.

— Однієї та аналіз оборотності капіталу.

### Коефіцієнт оборотності активів

Коефіцієнт оборотності

кредиторської заборгованості

Коефіцієнт оборотності запасів

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості

Тривалість обороту.

— Однієї лінійкою стілець

— Однієї та аналіз фінансової стійкості.

— Однієї лінійкою об'єкта.

— Однієї лінійкою та річної активності об'єкта.

Головний

Рис. 5. Макет аналізу фінансових показників через роботу з інтегрованою звітністю



трендів, що корисно для стратегічного планування діяльності. Зіставлення фактичних показників з плановими дозволяє здійснювати контроль за ефективністю функціонування підприємства, окремих його підрозділів чи працівників. Усі аналітичні показники з роз'ясненням методики їх розрахунку та інформаційних джерел походження необхідно розміщувати в гіпертекстовому звіті. Структурування аналітичної інформації доцільно здійснювати відповідно до управлінських звітів, інформація з яких є джерелом для розрахунку аналітичних показників. Наприклад, робота із звітом про заготівельну діяльність дає змогу провести розрахунок потреби в товарно-матеріальних цінностях (рис. 6).

Інтегровані звіти можуть бути використані як інтерактивні форми взаємодії з територіально віддаленими працівниками. На основі аналітичних показників автоматизована система обліку та управління здатна автоматично надавати рекомендації щодо оптимальних управлінських рішень. Наприклад, у гіпертекстовому документі працівнику з відділу закупівель може бути подана пропозиція щодо придбання нормативно-необхідної кількості товарно-матеріальних цінностей для забезпечення безперебійної діяльності на певний період. Фахівцю буде запропонована можливість підтвердити замовлення з автоматичним формуванням заявки на придбання; вибрати іншого постачальника чи скоригувати обсяг потреби в товарно-матеріальних цінностях; відмовитися від виконання будь-яких дій.

Отже, перехід на електронний документообіг, повна автоматизація обліку, інтеграція обробки інформації значно змінюють порядок формування та подання звітності підприємства. В умовах активного розвитку інтернет-сервісів та «хмарних» технологій перспективним є розміщення інтегрованої електронної звітності у глобальній мережі з наданням розподіленого доступу до неї. Властива Інтернету технологія гіпертексту дозволяє значно збільшити інформаційний вміст інтегрованої звітності; забезпечити загальну доступність облікової інформації всім зацікавленим користувачам; зробити звітні документи простими для сприйняття та інтерпретації особами без спеціалізованих знань; спрямувати звітність для державних, соціальних, громадських та екологічних цілей; уніфікувати та гармонізувати звітну інформацію відповідно до національних і міжнародних вимог тощо. Формування багаторівневих і різноструктурованих звітних документів забезпечує інтегроване обслуговування внутрішніх та зовнішніх користувачів облікової інформації через веб-інтерфейс, що дозволяє у майбутньому перейти до безпрограмного варіанта автоматизації обліку та управління.

### Корпорація «МВВ» Аналіз надходження ТМЦ

Підказка:

Для аналізу обрані підсумкові дані із Звіту про заготовельну діяльність

**Звіт про товарообіг:**  
Підказка: Виберіть бажаний розділ Звіту для аналізу його показників:

- Звіт про заготовельну діяльність.
- Звіт про збутову діяльність.
- Звіт про збутову діяльність менеджера.
- Звіт про стан запасів ТМЦ на складах.
- Звіт про можливість зміни ціни на ТМЦ.
- Звіт про потребу в ТМЦ.

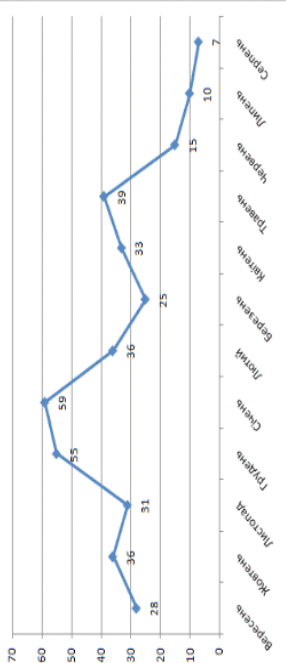
### Аналіз товарообігу:

Підказка: Виберіть бажаний вид аналізу товарообігу:

- Аналіз надходження ТМЦ
- Аналіз запасів ТМЦ
- Аналіз реалізації продукції
- Аналіз доходів та витрат від реалізації
- Аналіз персоналу.
- Аналіз клієнтів

Аналіз надходження ТМЦ	Підказка: Виберіть бажаний вид ТМЦ
Товар: Біфдобактерії сухі, кг.	<a href="#">Вибрати інший ТМЦ</a>

### Надходження ТМЦ за період 1.09.16 - 31.08.17



Визначення потреби в товарі на період:	Підказка: Ви можете розрахувати показники на інший період
<u>01.09.17 - 30.11.18</u>	<a href="#">Вказати період часу:</a>
Норматив запасу ТМЦ на звітний період	23 кг.
Запаси ТМЦ станом на кінець періоду	10 кг.
Рекомендовано замовити у постачальника 23 одиниці ТМЦ. Здійснити замовлення?	
<input type="radio"/> Так замовити	<input type="radio"/> Замовити із коригуванням
	<input type="text"/> Вкажіть бажану кількість
	<input type="radio"/> Відмовитися
Підказка: Оберіть подальші дії щодо замовлення ТМЦ у майбутніх періодах	
<input type="radio"/> Автоматизовано замовляти ТМЦ на основі розрахованих показників <input type="radio"/> Здійснювати запит на замовлення ТМЦ у менеджера після розрахунку показників <input type="radio"/> Не виконувати жодних дій	

Рис. 6. Макет інтерактивних форм комунікації в інтегрованій звітності

### *Література*

1. Крупка Я. Д. Користувачі облікової інформації та проблеми задоволення їх інформаційних потреб [Текст] / Я. Д. Крупка // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2010. – № 3 (53). – С. 132–134. – (Серія : Економічні науки).
2. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : навч. посіб. [Текст] / С. В. Івахненко. – К. : Знання-Прес, 2003. – 349 с.
3. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень : Закон України № 2164-VIII від 05.10.2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/2164-19>.
4. Журавель Г. П. Теорії бухгалтерського обліку: студії : моногр. [Текст] / Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Економічна думка, 2008. – 400 с.
5. Великий тлумачний словник сучасної української мови [Текст] / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К. – Ірпінь : ВТ «Перун», 2007. – 1736 с.
6. Зацеркляний М. М. Основи комп'ютерних технологій для економістів : навч. посіб. [Текст] / М. М. Зацеркляний, О. Ф. Мельников, В. М. Струков. – К. : ВД «Професіонал», 2006. – 672 с.
8. Пономаренко В. С. Інформаційні системи і технології в економіці : навч. посіб. [Текст] / В. С. Пономаренко, Р. К. Бутова [та ін.]. – К. : Академія, 2002. – 542 с.
9. Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://smida.gov.ua/db>.
10. Britton A. Financial accounting [Text] / Anne Britton, Chris Waterston. – Fifth edition. – Harlow, England : Prentice Hall, Pearson Education, 2010. – 427 p.

### ***3.3. Принципи та склад корпоративної соціальної звітності***

Глобальні виклики сьогодення створюють запит на поглиблену інформацію про результати діяльності суб'єкта господарювання. З розвитком міжнародних економічних відносин зазнають зміни підходи до формату надання та розкриття інформації про підприємство. Одним з перспективних напрямів розвитку звітності є розробка інтегрованої звітності про життєдіяльність компаній, оскільки публічна корпоративна звітність – це інструмент досягнення інформаційної відкритості підприємства.

Щораз більше вітчизняних компаній, базуючись на світовому досвіді, доходять розуміння, що впровадження нефінансової звітності в корпора-

тивну практику сприяє стійкому розвитку бізнесу, підвищує ефективність персоналу і лояльність споживачів, налагоджує продуктивні взаємовідносини з державними органами. Крім того, публічне інформування про реалізацію соціальних ініціатив демонструє прозорість системи управління, а репутація компанії виходить на принципово новий рівень.

Поняття «корпоративна соціальна відповідальність» («КСВ») («Corporate Social Responsibility» – «CSR») існує більше 50-ти років. Однак і сьогодні КСВ – це суперечливе явище, що досліджується в сучасному бізнес-товаристві. І хоча практика соціальної відповідальності за кордоном діє декілька століть, однак думки зарубіжних експертів відрізняються щодо інформаційного охоплення і визначальних характеристик цього поняття. Уперше поняття «КСВ» застосовано в практиці корпоративного управління в 1950–1960-х рр. у США і Канаді. В середині минулого століття КСО переважно охоплювала питання соціального забезпечення власного персоналу, а також надання професійної та спонсорської допомоги місцевим органам влади, і була взаємопов'язана з діяльністю із забезпечення зв'язків з громадськістю. Корпоративна соціальною відповідальності – це феномен, властивий ринковій економіці. У 1990-х рр. з усвідомленням ролі великих корпорацій у процесах глобалізації та у вирішенні соціальних проблем формуються поняття і концепція «корпоративного громадянства» (КГ) – відповідальності бізнесу перед суспільством.

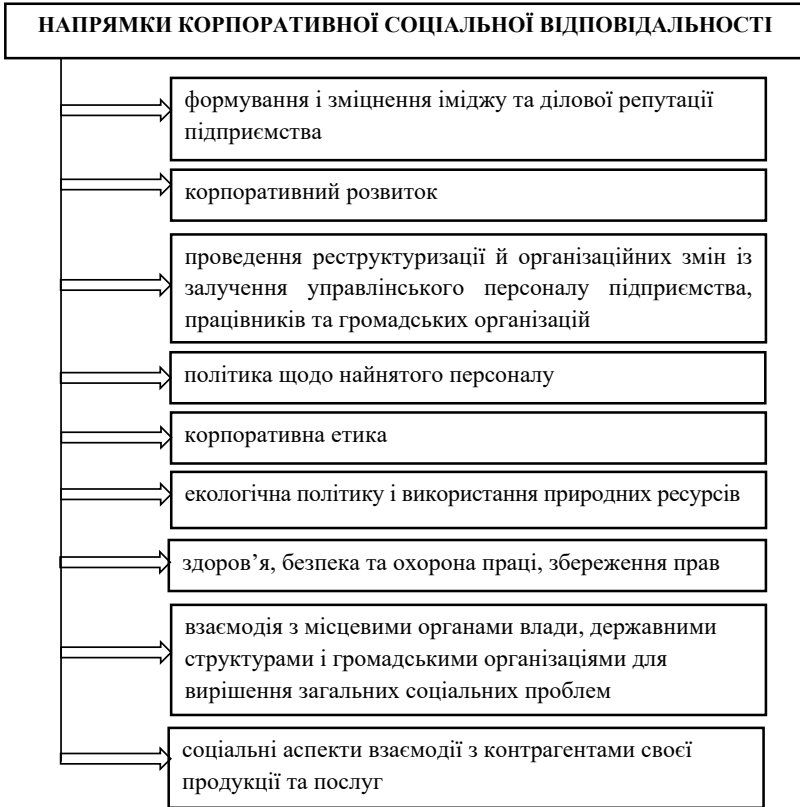
На європейському континенті в 1995 р. за прикладом американців і канадців була утворена мережа євробізнесу з КСВ (European Business Network – CSR Europe), яка зайнялася популяризацією принципів корпоративної соціальної відповідальності. Офіційно КСВ оформлено на Лісабонському європейському саміті у березні 2000 р. У липні 2001 р. Європейська комісія опублікувала «Зелену книгу про КСВ» [7]. В ЄС поняття (політика) «КСВ» визначається як «...концепція інтеграції турботи про соціальний і екологічний розвиток у бізнес-операціях компаній у взаємодії зі своїми акціонерами і зовнішнім середовищем» [7].

КСО охоплює важливі напрями діяльності підприємства (рис. 1).

Нині КСВ є складовою корпоративного управління, що відображається в системі економічних, екологічних і соціальних показників стійкого розвитку та реалізовується через діалог із суспільством, а також є частиною стратегічного планування й управління підприємством.

КСВ – це управлінська філософія. Відповідно рішення в межах системи КСВ приймаються усіма ланками корпоративного управління – власниками компаній, радою директорів і управлінським персоналом. Зміст такого підходу полягає в тому, що виробничі й економічні питання

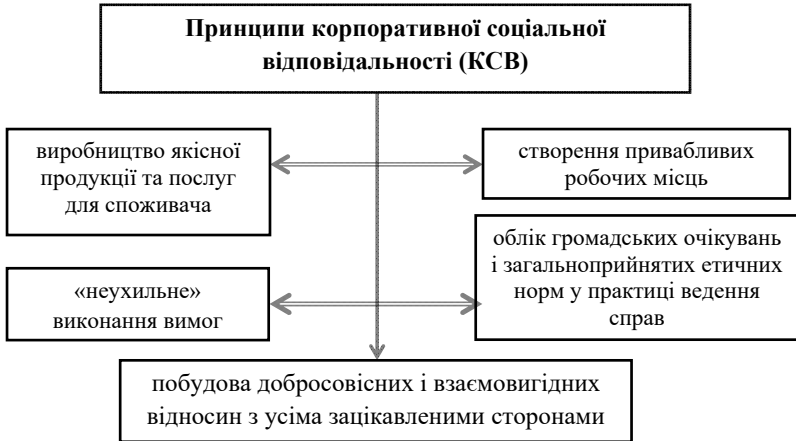
вирішуються з врахуванням соціальних і екологічних наслідків для підприємства та для суспільства загалом. КСВ є вагомим чинником стратегічного розвитку, укріпленням ділової репутації та конкурентоспроможності підприємства.



**Рис. 1. Сфери реалізації корпоративної соціальної відповідальності**

Застосування КСВ допомагає досягти стійкого балансу суб'єкта господарювання в економіці, охороні навколишнього середовища і вирішенні поточних соціальних питань на підприємстві та за його межами. Результатом впровадження такої політики має бути стійкий розвиток бізнесу. У розвинених країнах поняття «стійкий розвиток» поширено в корпоративному управлінні.

Серед принципів КСВ виокремлені основні (рис. 2).



**Рис. 2. Принципи КСВ**

До пріоритетних напрямів КСВ в Україні належать такі:

- інвестиції в розвиток персоналу;
- створення безпечних умов праці й охорона здоров'я;
- заохочення доброчинності;
- природоохоронна діяльність і ресурсозбереження.

В Україні питання соціальної відповідальності бізнесу перед суспільством актуалізовано приблизно десять років тому. Сьогодні соціальні звіти оприлюднюють лише декілька десятків банків і великих компаній. При цьому збір і аналіз даних відповідають нормам, що визначені в ISO 14001, ISO 9001, OHSAS 18001.

Багато соціально відповідальних компаній потребують адекватних методів оцінювання результатів своєї політики й оприлюднення отриманих даних.

Після того, як соціальна політика в компанії сформована, виникає питання, яким чином інформувати суспільство про соціальну активність. Так або інакше метою КСВ є стійкий розвиток компанії в суспільстві через постійний діалог з ним. Відповідно актуальними є дослідження питань, пов'язаних з концептуальною основою побудови корпоративної соціальної звітності, її складом та принципами представлення.

Інформувати суспільство про соціальну активність можна і через систему щорічної соціальної звітності.

У деяких країнах Заходу існують закони про обов'язкову соціальну звітність. Усі основні напрями соціальної активності компаній тепер відображаються або в щорічних звітах про корпоративну соціальну від-

повідальність, або в звітах про стійкий розвиток, або в звітах про соціальний розвиток і екологічні корпоративні звіти.

Перші два види звітів є комплексними і характеризують заходи та показники щодо економічного, екологічного й соціального розвитку підприємства. Соціальна звітність – це механізм, за допомогою якого підприємство інформує про те, наскільки воно соціально відповідальне і як реалізує соціальну відповідальність. Крім того, будь-який портфельний інвестор, приймаючи важливе рішення щодо придбання акцій тієї або іншої компанії, оцінює весь спектр своїх ризиків.

Компанія може бути приваблива з точки зору прибутковості, але нестійкою за екологічними і соціальними показниками. Звіти про КСВ, починаючи з 1990-х рр., інформують інвестора про політику підприємства в екологічних і соціальних сферах. На сьогодні споживачі формують свою думку про підприємство не лише за якістю товарів, а й з урахуванням того, яку позицію воно займає в суспільстві. Якщо підприємство соціально відповідальне, довіра з боку партнерів до нього зростає. Відповідно партнери, клієнти, акціонери, місцева і федеральна влада, ЗМІ зацікавлені в тому, щоб принципи соціальної відповідальності були інтегровані у бізнес-плани.

До соціальної звітності в широкому розумінні належать будь-які звіти компаній, що містять інформацію про результати їх економічної діяльності, соціальні й екологічні показники. Деякі компанії готують звіти винятково для внутрішнього обігу, інші найважливішим фактором вважають власний імідж.

Корпоративний соціальний звіт дозволяє компаніям подавати консолідовану інформацію про реалізацію корпоративної політики, продемонструвати та закріпити право на ведення бізнесу.

Подання соціального звіту сприятиме поліпшенню репутації підприємства у суспільстві. Проте зазначимо, що корпоративна соціальна звітність – це інструмент, доступний і потрібний лише обмеженій кількості найбільш великих і успішних компаній, які або вийшли, або прагнуть вийти на IPO (первинна публічна емісія акцій) на Лондонській або Нью-Йоркській фондових біржах. Соціальний звіт – це інструмент, який дозволяє підприємству бути більш прозорим і підзвітним щодо своєї діяльності.

Хоча на сьогодні нефінансову звітність складають не лише великі світові компанії. Її поступово починають формувати компанії на ринках, що розвиваються, які прагнуть до зміцнення своїх позицій. Нефінансова звітність стала частиною корпоративної культури для підприємств, які претендують на лідерство в галузі і готуються до первинного розміщення акцій на фондових біржах. Правильно організований процес формування соціаль-

ної звітності, побудований на основі діалогу із зацікавленими сторонами, підвищує привабливість компанії для інвесторів і ділових партнерів.

Для того, щоб охопити всі аспекти цієї діяльності, допомогти компаніям правильно описати і здійснити порівняння показників, були розроблені стандарти міжнародної звітності – GRI (Керівництво зі звітності щодо стійкого розвитку GRI), AA1000, які дозволяють оцінити і соціально-економічні, і екологічні показники. Головна проблема, якої зазначає будь-яка організація, що здійснює підготовку звітності щодо стійкого розвитку, – це вибір загального підходу, основою якого є принципи розкриття інформації при підготовці звітів.

Важливим етапом звітності щодо КСВ і стійкого розвитку стало впровадження міжнародних стандартів глобальної ініціативи за звітністю (Global Reporting Initiative – GRI) за принципом «трьох кошків» або «триєдиного підсумку» (Triple Bottom Line), зокрема щодо економіки компаній, екології виробництва і соціальної політики.

GRI – це результат діяльності багатьох фахівців, що представляють різні зацікавлені сторони зі всього світу, підготовлений за підтримки провідних корпорацій, неурядових організацій, профспілок і державних органів.

Керівництво GRI – це документ, що пропонує детально розроблений підхід до формування звітності, що відображає економічну, екологічну і соціальну результативність організації.

Виділення трьох окремих аспектів має умовний характер – при підготовці звітів їх потрібно розглядати у взаємозв'язку. Економіку компаній слід розуміти як капітальні вкладення і заходи підприємств щодо впровадження сучасних технологій, що покращують споживчі властивості та соціальну значущість виготовлених товарів і послуг, а також фінансові витрати на спеціальне устаткування у сфері розвитку екології виробництва і його безпеки. Екологічна політика – це вкладення і заходи компаній, спрямовані на зниження негативної дії виробництва на довкілля, а також акції екологічного характеру місцевого і загальнонаціонального масштабу.

Соціальна політика – це вкладення і заходи компаній щодо соціального розвитку власного персоналу, а також благодійні проекти для потребуючих верств населення та у різних сферах: освіти, культури, спорту і т. ін.

Керівництво GRI має забезпечити реалізацію таких напрямків:

- запропонувати принципи і зміст звітності організації у сфері стійкого розвитку;
- допомогти організаціям у складанні збалансованої та змістовної звітності щодо їх економічної, екологічної й соціальної результативності;



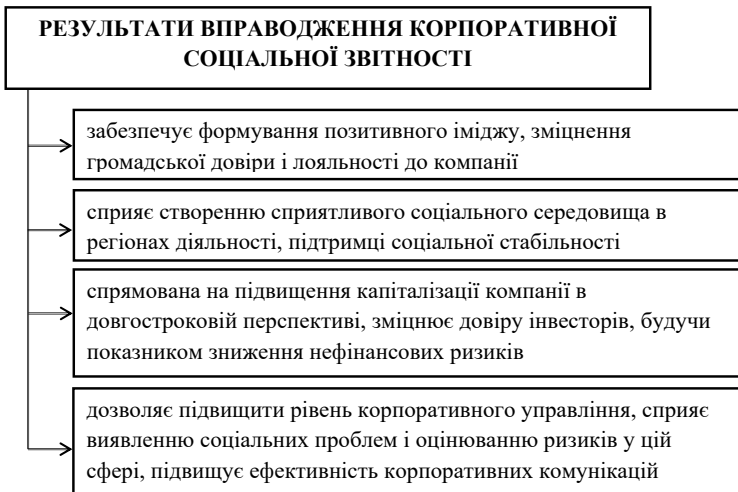
- сприяти підготовці порівнянних звітів, водночас дозволяючи врахувати практичні міркування щодо розкриття інформації для широкого кола різних організацій, у тому числі тих, діяльність яких охоплює різні регіони;
- сприяти оцінюванню результативності організації у сфері стійкого розвитку відповідно до критеріїв, галузевих кодексів, що задаються, стандартів результативності та добровільних зобов'язань;
- бути інструментом, що сприяє розширенню взаємодії із зацікавленим сторонами.

Керівництво GRI не є кодексом або набором принципів поведінки, а стандартом результативності; описом системи менеджменту; інструкцією з розробки внутрішньої системи управління даними і підготовки звітності в організації; методологією підготовки звітів, їх моніторингу або верифікації.

Корпоративний соціальний звіт – це документ, в якому комплексно відображено основні результати і показники діяльності компанії у сфері соціальної відповідальності та стійкого розвитку.

У такій звітності розкривається інформація про пріоритети і цінності компанії щодо стійкого розвитку, надаються зведені дані про результати діяльності в економічній, соціальній та екологічній сферах.

Публікуючи таку звітність, підприємство заявляє про готовність до розвитку діалогу з суспільством, а також враховує інтереси держави, клієнтів, співробітників, акціонерів, інвесторів у рамках соціального партнерства.



**Рис. 3. Результати впровадження КСЗ**

Формат соціальної звітності може бути різним: від вільної форми (загальні огляди соціальних програм) до стандартизованої, що припускає використання порівняльних показників і верифікацію зовнішнім аудитором.

Принципи підготовки звітності мають важливе значення для забезпечення прозорості звітності у сфері стійкого розвитку. Їх потрібно застосовувати всім організаціям при підготовці звіту.

Принципи визначення у GRI слід враховувати при ухваленні рішень про те, яким має бути зміст звіту за здійснення певного виду діяльності організації та очікувань зацікавлених сторін. Зокрема, принципи забезпечення якості звіту слід застосовувати для забезпечення якості звітної інформації та належного її представлення. Схематично принципи забезпечення якості соціальних звітів відображені на рис. 4.

Якісна інформація – необхідна умова того, щоб зацікавлені сторони могли коректно й обґрунтовано оцінювати діяльність організації.



**Рис. 4. Принципи забезпечення якості соціального звіту**

Розглянемо порядок застосування принципу «взаємодія із зацікавленими сторонами». Він полягає в тому, що організація, яка готує звіт, має пояснити в ньому зацікавленим сторонам, яким чином їх «розумні очікування» і інтереси були враховані при підготовці цього звіту.

Зацікавленими сторони можуть бути організації або особи, на яких організація може мати істотний вплив. «Розумні очікування зацікавлених сторін» – це основний момент для багатьох рішень, що приймаються при підготовці звіту.

Проте не всі зацікавлені сторони організації використовуватимуть звіт. Це становить певні складнощі при визначенні балансу конкретних інтересів / очікувань зацікавлених сторін, які використовуватимуть звіт, з ширшими очікуваннями. Для деяких рішень, таких як межі інформаційного охоплення звіту, необхідно враховувати «розумні очікування» й інтереси широкого кола зацікавлених сторін.

Згідно з принципом «контекст стійкого розвитку» звіт має представляти результати діяльності організації в широкому контексті стійкого розвитку.

Зокрема, інформація про результати діяльності має бути поміщена в належний контекст. Найважливіше питання звітності у сфері стійкого розвитку: яким є внесок підприємства нині або прогнозується в майбутньому в розвиток економічних, екологічних і соціальних сфер, процеси розвитку і тенденції на місцевому, регіональному і глобальному рівнях.

Принцип «істотність» реалізується, коли звіт охоплює аспекти, які відображають істотну економічну, екологічну і соціальну дію організації чи мають значний вплив на оцінювання і рішення зацікавлених сторін.

Принцип «роз'яснення» полягає у тому, що у своїй діяльності організація має оприлюднити велику кількість показників. Важливими є ті показники, які обґрунтовують вплив організації на розвиток економіки, на навколишнє середовище і суспільство.

Для визначення того, чи є інформація істотною, слід використати комбінацію внутрішніх і зовнішніх чинників, таких як конкурентна стратегія організації, очікування і побоювання, вплив на попередні та подальші процеси.

Визначаючи істотні критерії, підприємство має оцінити такі чинники:

- 1) основні проблеми, пов'язані з перспективами галузі, що досліджуються організаціями-конкурентами;
- 2) законодавчі й інші нормативні акти, міжнародні угоди або добровільні угоди та ініціативи, що мають стратегічне значення для організації та зацікавлених сторін;
- 3) найважливіші цінності організації, її політика, стратегія, діючі системи управління, мета і завдання діяльності;
- 4) інтереси / очікування зацікавлених сторін, що забезпечити конкретний внесок в успіх організації (наприклад, співробітників, акціонерів і постачальників);
- 5) істотні ризики діяльності організації;
- 6) показники успіху організації.

Принцип «впливовість на економіку, середовище і суспільство та оцінювання і рішення зацікавлених сторін» передбачає, що розкриття суттєвої інформації та показників мають бути достатні для того, щоб впливати на економіку, середовище, суспільство, а також дати зацікавленій стороні можливість оцінити результат діяльності організації за звітний період. Застосування такого підходу охоплює три основні виміри – сферу охоплення, межі та часові межі звітності.

Сукупність показників, відображених у звіті, має бути достатньою для того, щоб оцінити істотні дії на економіку, середовище і суспільство.

Вона також має дозволяти зацікавленим сторонам оцінювати результати діяльності організації. При визначенні достатності інформації в звіті організація має брати до уваги необхідність взаємодії із зацікавленими сторонами і широту громадських очікувань.

Принцип «збалансованість» передбачає, що звіт має відображати позитивні та негативні результати діяльності організації, щоб здійснити обґрунтоване оцінювання загальної результативності. Зміст звіту має формувати об'єктивну картину результатів діяльності підзвітної організації. У процесі формування звіту потрібно уникати вибіркового підходу, опущення важливої інформації, тобто він має відображати як позитивні, так і негативні результати.

Принцип «порівнянність» – інформація має бути вибрана, зібрана і вміщена у звіт однаково. Інформація, що повідомляється, має бути представлена так, щоб дати можливість зацікавленим сторонам аналізувати зміни в результатах діяльності організації. Порівнянність потрібна для оцінювання результатів діяльності. Зацікавлені сторони, що використовують звіт, мають мати можливість порівняти представлену інформацію про економічні, екологічні й соціальні результати діяльності організації з результатами діяльності організації за попередні періоди, її цілями, і з результатами діяльності інших організацій.

Принцип «точність» – інформація, представлена в звіті, має бути доволі точною і детальною для того, щоб зацікавлені сторони могли оцінити результати діяльності організації, що підготувала звіт. Інформація, що характеризує економічні, екологічні та соціальні показники та інформує про підходи у сфері менеджменту, може бути виражена різними способами – від якісних описів до детальних кількісних даних.

Принцип «своєчасність» – практична користь від інформації взаємопов'язана з тим, чи дозволяють терміни її розкриття зацікавленим сторонам ефективно інтегрувати її у свій процес ухвалення рішень.

Принцип «зрозумілість» – звіт має представляти інформацію так, щоб вона була зрозумілою, доступною та практично-корисною для зацікавлених сторін організації.

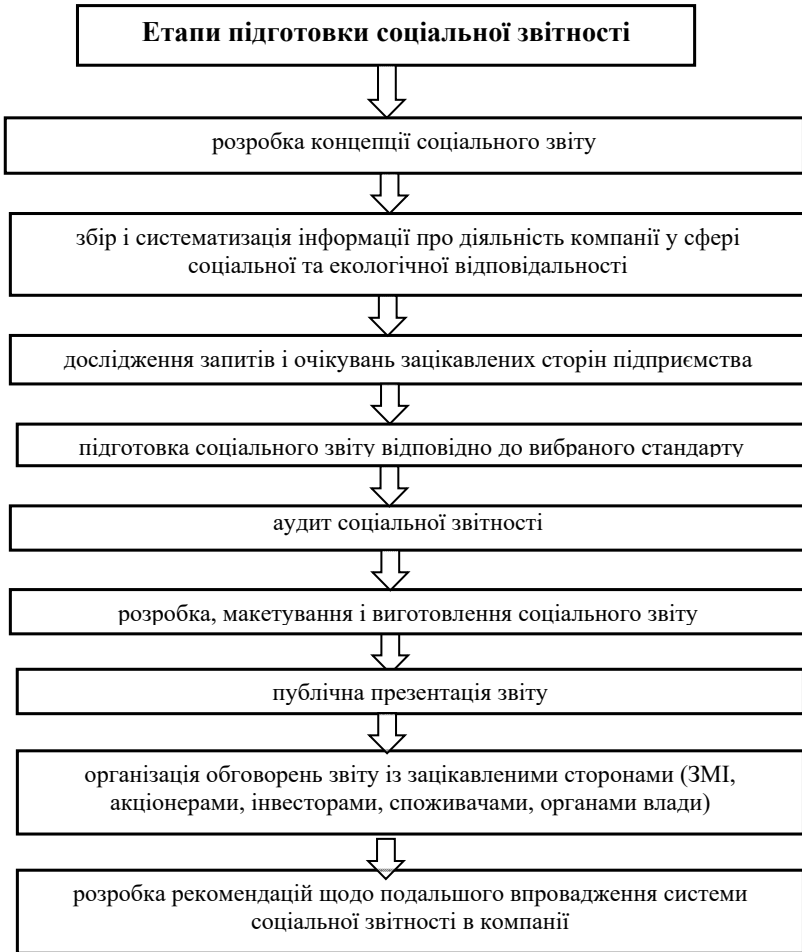
Інформація має бути представлена так, щоб бути зрозумілою зацікавленим сторонам, що мають помірні знання про організацію та її діяльність. Для того, щоб підвищити доступність і зрозумілість інформації в звіті, можуть використовуватися графіки і таблиці зведених даних. Рівень агрегації інформації також може вплинути на зрозумілість звіту. У звіті необхідно уникати використання технічних термінів, скорочень, професійного жаргону тощо, що можуть бути незрозумілими для зацікавлених сторін.

Принцип «надійність» – інформація і процеси, використані при підготовці звіту, мають бути зібрані, документовані, складені, проаналізовані та розкриті таким чином, який допускає вивчення і забезпечує якість інформації. Зокрема, зацікавлені сторони мають бути впевнені в можливості перевірки звіту щодо достовірності змісту. Інформація та дані, що увійшли до звіту, мають ґрунтуватися на документації, яка може бути оцінена особами, які не є авторами звіту. Відомості про результати діяльності, не підтвержені свідченнями, не потрібно подавати в звіті.

На думку фахівців, нефінансова звітність є інструментом корпоративного управління, поліпшення результативності менеджменту і підвищення його репутації, мінімізації бізнес-ризиків, прогнозування нових тенденцій і зростання ефективності ведення бізнесу загалом. Крім того, звіти у сфері стійкого розвитку допомагають компаніям проводити внутрішню інвентаризацію власної соціальної відповідальності та виявляти недопрацювання. Такий звіт не лише відображає внутрішні й зовнішні соціальні програми бізнесу, а й забезпечує стійкий стан існування в довгостроковій перспективі. Зобразимо схематично етапи підготовки та представлення соціальних звітів (рис. 5.)

Звіт у вигляді інформаційного буклета про благодійні та спонсорські програми, теж має право на існування. Однак на це не варто витратити великі кошти. Від цільової аудиторії залежить у якій формі варто готувати нефінансовий звіт і як його поширювати. Перш ніж приймати рішення, необхідно визначити цільову аудиторію і поцікавитися її думкою щодо змісту, форми і способів доставки звіту.

Нині близько 30–40 вітчизняних корпорацій складають соціальні звіти. Деякі з них перевірені аудиторами, опубліковані та широко поширюються серед соціальних партнерів у сфері бізнесу.



**Рис. 5. Модель підготовки і подання соціальної звітності**

Отже, представлення соціальної звітності – це реалізація корпоративної соціальної відповідальності підприємства. Інформація, подана у таких звітах, є актуальною і використовуватиметься на рівні із даними, що містяться у бухгалтерських, фінансових та статистичних звітах. Це інструмент, який дозволяє оцінити соціальну активність підприємства,

що сприяє формуванню його позитивного іміджу. На сьогодні соціальна активність – це частина ділової активності, оскільки виконані соціальні завдання формують позитивне ставлення суспільства до підприємства і є додатковим важелем впливу, що сприяє стабільному розвитку суб'єкта господарювання.

### *Література*

1. Вахрушина М. А. Корпоративная отчетность: новые требования и направления развития / М. А. Вахрушина, Н. В. Малиновская // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 16. – С. 2–9.
2. Гетьман В. Г. О концептуальных основах и структуре международного стандарта по интегрированной отчетности / В. Г. Гетьман // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – №44. С. 2–15.
3. Костин А. Зеркало для инвестора [Электронный ресурс] / А. Костин. – Режим доступа : <http://sr.fondedin.ru/new/admin/print.php?id=1078958210&archive=1078960200>.
4. Международный стандарт по интегрированной отчетности // Integratedreporting [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx\\_en-US\\_ru-RU.pdf](http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf).
5. Соловьева О. В. Тенденции развития корпоративной отчетности: интегрированная отчетность / О. В. Соловьева // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 35. – С. 2–15.
6. Смирнов С. В. Корпоративная отчетность в аспекте устойчивого развития / С. В. Смирнов, В. Н. Щербаков, А. А. Матисов // Экономические системы. – 2013. – № 5. – С. 62–65.
7. European Commission. 2001. Green Paper. Promoting a European Framework for Corporate Social Responsibility [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://ec.europa.eu/employment\\_social/soc-dial/csr/greenpaper.htm](http://ec.europa.eu/employment_social/soc-dial/csr/greenpaper.htm).

### ***3.4. Використання професійного судження бухгалтеря при побудові звітності за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку***

У світовій практиці бухгалтерського обліку поняття «професійне судження» не нове і є одним з основних принципів МСФЗ.

Тлумачення терміна «професійне судження» визначено у ISA 200 «Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing», згідно з яким профе-

сійне судження – це застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики при прийнятті обґрунтованих рішень щодо вжитих дій, які відповідають поточним обставинам [1].

У МСФЗ значне місце відводиться професійному судженню бухгалтера у зв'язку із високим рівнем невизначеності зовнішнього середовища та неможливістю компаній суттєво впливати на нього. Однак конкретне визначення дефініції «професійне судження бухгалтера» при формуванні звітності у стандартах відсутнє. Аналогічна ситуація простежується й у вітчизняному законодавстві у сфері бухгалтерського обліку.

Певний час термін «професійний бухгалтер» був синонімом терміна «аудитор». Проте згодом було визнано, що бухгалтери, які характеризувалися високим рівнем знань, навичок та етики, мали професійний досвід та були членами професійних бухгалтерських організацій, що брали відповідальність за постійне підвищення кваліфікації та етичну поведінку під час виконання їх членами професійних обов'язків, почали успішно реалізовувати свою компетентність не лише в аудиті, а й працюючи фінансовими директорами, головними бухгалтерами тощо. Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) констатувала цей факт у словнику Кодексу професійної етики, адресуючи його особам, які працюють у бізнесі, державному секторі, освіті та в інших сферах.

Термін «професійний бухгалтер» наведений у Міжнародних стандартах аудиту, Міжнародних стандартах освіти, Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку в державному секторі. На думку МФБ, він стосується усіх, для кого написані міжнародні стандарти та хто повинен їх застосовувати. МФБ розглядає універсальне тлумачення цього терміна як гарантію успішного використання всіх розроблених стандартів незалежно від національних, законодавчих та галузевих особливостей. Отже, це особа, яка завдяки формальній освіті та практичному досвіду є експертом у сфері бухгалтерського обліку, що демонструє і підтримує компетентність, відповідає кодексу етики, дотримується високих професійних стандартів і діяльність якої регулюється через професійну організацію бухгалтерів або інший механізм регулювання. Професійні бухгалтери в рамках професії відрізняються один від одного компетентністю, відповідальністю та послугами, які вони надають.

Поява професійного судження бухгалтера зумовлена введенням у вітчизняний облік МСФЗ. І на сьогодні ця категорія є доволі новою і незрозумілою. Проте вона має своє визначення, зміст та сферу застосування в практичній діяльності підприємств. За допомогою правильно сформульо-



ваного професійного судження бухгалтер має можливість ефективно організувати бухгалтерський облік, зокрема сформулювати облікову політику підприємства, надати якісну інформацію для прийняття управлінських рішень, а також сформулювати достовірну фінансову звітність підприємства.

В економічній літературі можна виокремити велику кількість визначень поняття «професійне судження» бухгалтера (табл. 1).

Таблиця 1

## Визначення професійного судження

Автор	Визначення
1	2
Я. В. Соколов [2, с. 53]	Професійне судження – це думка, що добросовісно висловлена професійним бухгалтером про господарську ситуацію і є корисною як для її висвітлення, так і для прийняття дієвих управлінських рішень.
Л. З. Шнейдман [3, с. 7]	Професійне судження – це думка, висновок, що є підставою для прийняття рішення в умовах невизначеності. Воно базується на знаннях, досвіді та кваліфікації відповідних фахівців.
С. А. Ніколаєва [4, с. 51]	Професійне судження – це обґрунтована думка професійного бухгалтера відносно способів кваліфікації та розкриття достовірної інформації про фінансовий стан, фінансові результати організації та їх зміни.
В. М. Пархоменко [5, с. 350]	Професійне судження – це обґрунтований погляд професійного бухгалтера відносно способів кваліфікації та розкриття повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів.
О. М. Петрук [6, с. 27]	Професійне судження – це обґрунтований погляд або висновок професійного бухгалтера в умовах невизначеності щодо способів трактування і розкриття повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Спільним у поданих визначеннях є те, що судження розглядають як думку, погляд або висновок, суб'єктом якого є професійний бухгалтер, а об'єктом – трактування чи кваліфікація та розкриття інформації.

Реформування національної системи бухгалтерського обліку в Україні викликало необхідність теоретичного та методичного обґрунтування застосування принципів і стандартів бухгалтерського обліку. Орієнтація національного бухгалтерського законодавства на Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ (IAS/IFRS)) зумовила перехід від суцільної

регламентації облікового процесу, що передбачала застосування інструкцій на основі деталізованих правил, до варіантного наповнення сучасних нормативних документів.

Окремої уваги заслуговують джерела даних, на основі яких відбувається реалізація професійного судження. Такими джерелами можуть бути: нормативні документи; знання теорії обліку, яке дозволяє бухгалтеру розширити своє уявлення про ситуацію, яку він аналізує; і здоровий глузд – найпростіший шлях, яким повинен іти справжній спеціаліст. Відповідно реалізація професійного судження має здійснюватись на підставі:

- чинної законодавчо-нормативної бази за всіма рівнями регулювання ведення обліку та складання звітності, в т. ч. міжнародним;
- наукової бази та надбань у сфері бухгалтерського обліку;
- сформованої практики та кваліфікації фахівців з обліку;
- власних теоретичних знань зі спеціальності кожного фахівця;
- практичного досвіду спеціаліста з ведення обліку взагалі і у відповідній галузі та на підприємстві (організації, установі) зокрема.

Будучи абстрактним поняттям, професійне судження знаходить документальне відображення на рівні підприємства у Положенні (наказі) про облікову політику.

Оскільки облікова політика на сучасному етапі залишається одним із найпотужніших способів впливу на думку користувачів звітності про фінансове становище фірми, це твердження також можна екстраполювати і на професійне судження бухгалтера як один з окремих випадків реалізації облікової політики.

При здійсненні професійного судження бухгалтера особлива увага має бути приділена аналізу цілей, на досягнення яких воно спрямоване.

На сучасному етапі національні П(С)БО передбачають існування альтернативних варіантів реалізації облікової політики підприємств через здійснення професійного судження. Основними з них є:

- вартісна межа для зарахування необоротних активів до малоцінних необоротних матеріальних активів;
- періодичність зарахування дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку;
- строк корисного використання основних засобів, нематеріальних активів;
- методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів;
- методи оцінювання вибуття запасів;

- метод визначення резерву сумнівних боргів;
- методи відображення фінансових інвестицій на дату балансу;
- метод оцінювання ступеня завершеності операції з надання послуг;
- методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;
- методи оцінювання активів чи зобов'язань в операціях пов'язаних сторін; визначення вартості залишку незавершеного виробництва і готової продукції (для суб'єктів малого підприємництва);
- метод оцінювання справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції при первісному визнанні за відсутності активного ринку;
- метод оцінювання інвестиційної нерухомості тощо.

Для того, щоб обрати той чи інший варіант, запропонований у П(С)БО, бухгалтер має реалізувати своє професійне судження на основі застосування професійних знань і досвіду, що безпосередньо впливає на стан і результати діяльності підприємства, які відображаються у бухгалтерській звітності.

До питань, які вимагають власної професійної думки бухгалтера, належать:

- класифікація елементів звітності (класифікації активів (основних засобів, нематеріальних активів, матеріально-виробничих запасів) і зобов'язань (віднесення зобов'язань до довгострокових або короткострокових));
- ідентифікація об'єкта обліку з тим чи іншим елементом звітності;
- визнання елемента звітності. Такі критерії встановлені для деяких активів (основних засобів, матеріально-виробничих запасів, доходів і витрат);
- вибір оцінювання елементів звітності (використання відновлювальної або первісної вартості основних засобів та ін.);
- рішення про необхідність відступу від будь-яких принципів обліку і звітності та про їх пріоритетність, в ряді випадків встановлення кількісних і якісних параметрів принципів (наприклад, щодо принципу суттєвості, раціональності);
- визначення ймовірності настання умовних подій;
- встановлення способів відображення об'єктів і операцій у звітності, що знаходить відображення в прийнятті відповідної політики формування фінансової звітності (облікова політика);
- визначення міри відкритості та обсягів інформації, що міститься у фінансовій звітності та ін.

Отже, професійне судження слід розуміти як здатність приймати рішення в умовах невизначеності та нести за нього відповідальність.

О. М. Петрук за належністю до звітних періодів, відносно яких формуються професійні судження, умовно поділяє їх на дві групи:

- 1) професійні судження щодо інтерпретації майбутніх фактів господарської діяльності, виникненням яких з доволі високим ступенем достовірності передбачається, на основі знання фактів попередніх звітних періодів або іншої інформації;
- 2) професійні судження щодо фактів господарської діяльності, що виникають у поточному звітному періоді [6, с. 35].

У першому випадку професійне судження трансформується в облікову політику, що затверджується на початку року; у другому – або як зміна, або як доповнення до облікової політики протягом року.

Застосування професійного судження бухгалтера ускладнюється за частих змін законодавства; нерозуміння керівництвом облікових проблем, формального ставлення до обліку; відсутністю зацікавленого користувача бухгалтерської інформації; значними обсягами та високою інтенсивністю праці бухгалтера.

Необхідність застосування професійного судження є у тих випадках, коли перед бухгалтером виникають ситуації невизначеності такого характеру:

- 1) у нормативних документах містяться суперечливі положення, тому бухгалтер одночасно, виконуючи вимоги одних документів, порушує вимоги інших;
- 2) порядок бухгалтерського обліку господарських операцій не встановлений, тому бухгалтер змушений приймати рішення на основі загальноприйнятих принципів і правил бухгалтерського обліку;
- 3) вимоги до змісту Положення про бухгалтерську службу мають узагальнюючий характер, конкретні критерії вибору відсутні, відповідно бухгалтеру надається повна свобода вибору рішень і їх обґрунтування;
- 4) неефективне використання бухгалтерської інформації на більшості підприємств;
- 5) занадто великий обсяг і висока інтенсивність праці бухгалтера (через значну працемісткість робіт щодо виконання вимог податкового законодавства; затримки на роботі, робота у вихідні та святкові дні, особливо у періоди звітності та податкових перевірок; небажання керівництва здійснювати додаткові витрати щодо прийому додаткових працівників тощо);

- б) нервові перенавантаження, викликані значним обсягом відповідальності бухгалтера, що передбачена законодавством, у тому числі податковим, а також особисті проблеми, пов'язані із завантаженістю на роботі протягом тривалого часу тощо.

Оскільки на сьогодні в Україні в нормативних документах з регулювання облікової практики відсутня єдина модель взаємозв'язку принципів обліку та якісних характеристик облікової інформації, які в окремих випадках вступають у суперечність між собою, пропонуємо при реалізації професійного судження у випадку несутільної регламентації обліку з невизначеними обставинами використовувати структуру якісних характеристик корисної фінансової інформації, що наводиться в Концептуальній основі МСФЗ. Запропонована в цьому документі модель якісних характеристик одним із своїх призначень має допомогу в здійсненні процедур складання та подання фінансових звітів, зокрема в частині реалізації професійних суджень. Так, у Концептуальній основі фінансової звітності зазначається, що оскільки великою мірою фінансові звіти базуються на оцінках, судженнях та моделях, а не на точних описах, то цей документ встановлює концепції, що є основою таких оцінок, суджень і моделей [7]. Використання такої моделі якісних характеристик при реалізації професійного судження сприятиме формуванню доречної та правдивої інформації, що є свідченням про її корисність для різних груп користувачів.

Аналізуючи різні позиції науковців, погоджуємося з І. А. Панченко [8, с. 21], що недотримання чинного законодавства при веденні бухгалтерського обліку свідчить не про креативний підхід бухгалтера до його організації та ведення, а про порушення, які спрямовані на викривлення інформації про реальний стан суб'єкта господарювання, що тягнуть за собою настання відповідальності. Цю думку поділяє О. О. Осадча, стверджуючи, що недотримання законодавчих норм при веденні бухгалтерського обліку з метою викривлення інформації про стан підприємства свідчить не про його креативність, а безпосередньо призводить до настання кримінальної або адміністративної відповідальності [9, с. 156]. Легальна сторона досліджуваного явища – це використання альтернативних з переліку дозволених чинним законодавством процедур для ведення обліку і представлення інформації у звітності, що передбачає вибір оптимальних методів обліку, які дозволяють маніпулювати величиною фінансових результатів звітного та наступних звітних періодів.

Маніпулювання фінансовою звітністю може відбуватись з метою: покращення вигляду балансу; представлення підприємства успішним у політичному та соціальному плані; уникнення банкрутства; збільшення

показника прибутку; представлення стійкої тенденції щорічного зростання прибутку; задоволення очікувань інвесторів; зменшення витрат і прибутку для зниження суми податків та максимізації суми компенсацій керівництву компанії; завищення прибутку та зменшення зобов'язань для підвищення кредитоспроможності при залученні кредитів; завищення показників дохідності, прибутковості та ліквідності для заохочення потенційних стратегічних інвесторів; відображення витрат підприємства для оптимізації податкових платежів тощо. Ініціаторами таких маніпуляцій найчастіше є менеджери. Однак конфлікт інтересів охоплює широке коло учасників: менеджерів, аудиторів, фінансових аналітиків та інших зацікавлених осіб. Такі конфлікти загострюються в умовах лобіювання з боку впливових осіб і політичних партій [10, с. 362].

Теоретично можна створити безліч способів застосування креативного підходу в обліку. Більшість науковців основними виявами креативного обліку визначають: маніпулювання оцінкою активів; маніпулювання прибутком; створення прихованих резервів; створення позабалансових джерел фінансування. О. Амаг, Дж. Блейк і Дж. Доудс виокремлюють чотири сфери можливостей для креативного обліку: вибір методів бухгалтерського обліку, упереджені оцінки та передбачення, здійснення штучних операцій і вибір часу справжніх операцій [11]. С. Ф. Голов, враховуючи можливість застосування різних стандартів бухгалтерського обліку (національних та міжнародних) й об'єднавши штучні та справжні операції в одну групу як реальні господарські операції, сформував методи креативного обліку в такі групи: 1) вибір облікових оцінок; 2) вибір і застосування методів бухгалтерського обліку; 3) відображення реальних господарських операцій; 4) вибір стандартів бухгалтерського обліку.

Отже, фінансову звітність можна завуалювати так, щоб вона представляла максимально можливий позитивний фінансовий результат у визначений момент часу. Це досягається шляхом коригування розподілу витрат між звітними періодами, збільшенням чи зменшенням резервів, завищенням обсягів залишку грошових коштів для створення ілюзії значних доходів тощо. С. Ф. Голов вважає, що останнім часом можливості креативного обліку зростають за рахунок методів обліку похідних фінансових інструментів і розширення сфери застосування справедливої вартості [12, с. 363]. Предметом маніпуляції, на його думку, нерідко є консолідована фінансова звітність, коли компанії практикують вихід з консолідації окремих дочірніх компаній. Варто погодитись з О. О. Осадчою, що дослідити всі існуючі методи креативного обліку практично неможливо, зважаючи на індивідуальність їх застосування та творчий характер [9, с. 156].

Крім того, у вітчизняному законодавстві чітко не визначено причини існування альтернативних варіантів облікової методології, що відображені в обліковій політиці підприємств. Це дозволяє стверджувати, що облік в умовах дії положень (стандартів) бухгалтерського обліку має прогалини, які дозволяють здійснювати навіть зловживання. Використання облікової альтернативи серед року порушує принцип порівнянності та послідовності.

Таким чином, необхідність формування облікової політики підприємства, застосування професійного судження при веденні обліку та складанні звітності дають підстави стверджувати про наявність у діяльності бухгалтера елементів творчості (як у процесі будь-якої іншої діяльності, коли з'являється щось якісно нове). Але їх вплив на показники обліку і звітності, мета, яку передбачається досягти, та результат такої креативності будуть відрізнятися. Слід пам'ятати, що в ринкових умовах господарювання інформація обліку і звітності не має суперечити принципам достовірності та неупередженості й відповідати принципам корисності, ефективності, оптимальності. В будь-якому випадку може йтися про застосування методів, способів, процедур, прийомів лише в рамках чинної законодавчої бази відповідно до єдиних принципів та правил ведення обліку і складання фінансової звітності. Очевидно, що проблема креативно-го обліку взаємопов'язана з питаннями професійної етики.

Від того, як бухгалтер буде трактувати факти господарського життя, залежать фінансові показники звітності, які визначають стан підприємства і результати його діяльності, а це певною мірою, впливає на реакцію зовнішніх зацікавлених користувачів. У цьому випадку йдеться про те, що бухгалтер має вміти формувати і використовувати в практичних цілях обґрунтоване професійне судження. Такої думки дотримуються як відомі теоретики бухгалтерського обліку, так і провідні практики.

Професійне судження бухгалтера в сучасних умовах доволі часто дає змогу керівництву підприємства уникати суттєвих втрат, зумовлених виникненням судових спорів з органами фіскальної служби.

Формування якісного професійного судження передбачає відповідну підготовку спеціаліста, яка можлива лише при високому рівні бухгалтерської освіти. З одного боку, завдання полягає у підготовці достатньої кількості спеціалістів, які компетентні ще до концепцій та правил формування інформації у бухгалтерському обліку і звітності та володіють сучасними навичками ведення бухгалтерського обліку, підготовки й аудиту бухгалтерської звітності.

Дослідження найкращих професій у США засвідчило, що фах бухгалтера потрапив у десятку кращих для розвитку кар'єри. Бухгалтерська

професія посідає дев'яте місце, а також сьоме відповідно до рейтингу заробітних плат, що свідчить про те, що вона є надзвичайно актуальною та важливою на ринку праці.

Важливими є компетентнісні характеристики бухгалтера, які виступають фактором мінімізації ступеня впливу професійного ризику бухгалтера на стан економічної безпеки підприємства.

Отже, важливим є розуміння вищими навчальними закладами того, що професійні навички бухгалтера потрібно формувати на етапі навчання.

Дотримання етичних норм можливе лише за масової зміни самосвідомості бухгалтерів. Представники бухгалтерської професії мають переосмислити свою роль і місце в структурі управління суб'єкта господарювання, а управлінський персонал – усвідомити значення бухгалтера в розвитку підприємства. Велике значення має організація процесу підготовки і підвищення кваліфікації бухгалтерських кадрів, орієнтованого на формування глибокого розуміння норм професійної етики.

### *Література*

1. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_010](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_010).
2. Петрук О. М. Професійне судження в системі регламентації бухгалтерського обліку / О. М. Петрук // Вісник ЖДТУ – Житомир : ЖДТУ, 2004. – № 2 (28). – С. 158–166. – (Серія : Економічні науки).
3. Соколов Я. В. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века / Я. В. Соколов, Т. О. Терентьева // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 12. – С. 53–57.
4. Шнейдман Л. З. Учетная политика предприятия / Л. З. Шнейдман // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 1 ч. – 168 с.
5. Николаева С. А. Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета / С. А. Николаева // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 12. – С. 50–55.
6. Пархоменко В. В. Освітньо-професійне середовище підготовки економічних кадрів / В. В. Пархоменко // Гуманітарний вісник ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди». Дод. 1 до вип. 31, т. V (47) : Тематичний випуск «Вища освіта України у контексті інтеграції до європейського освітнього простору». – К. : Гнозис, 2013. – С. 347–355.
7. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : моногр. / О. М. Петрук. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 420 с.
8. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_009).



9. Панченко І. А. «Креативний облік» як засіб маніпулювання величиною фінансових результатів / І. А. Панченко // Економічні науки. – 2012. – Вип. 9(3). – С. 20–26. (Серія : Облік і фінанси).
10. Осадча О. О. Основні аспекти формування та відображення інформації щодо фінансових результатів у сучасних облікових концепціях / О. О. Осадча // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – 2013. – Вип. 1(61). – С. 152–161.
11. Проскуріна Н. М. Маніпулювання фінансовими результатами: передумови, ознаки та способи виявлення / Н. М. Проскуріна // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва. – 2014. – № 1. – С. 110–114.
12. Amat O. The ethics of creative Accounting [Електронний ресурс] / O. Amat, J. Blake, J. Dowds. – Режим доступу : <http://www.econ.upf.edu/docs/papers/downloads/349.pdf>.
13. Голов С. Ф. Креативний облік: творчість чи шахрайство? / С. Ф. Голов // Економічні науки. – 2010. – Вип. 7(25), ч. 1. – С. 360–367. – (Серія «Облік і фінанси»).