Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний технічний університет
імені Івана Пулюя

Вроцлавський економічний університет
(м. Вроцлав, Польща)

За участі:
Тернопільської обласної державна адміністрації,
Тернопільської міської ради,
Університету «Люблінська Політехніка»
(м. Люблін, Польща),
Малопольської вищої школи економіки (м. Тарнув, Польща)

МАТЕРІАЛИ
МІЖНАРОДНОЇ НАУКОВО-ПРАКТИЧНОЇ
КОНФЕРЕНЦІЇ

«РОЗВИТОК СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ СИСТЕМ В ГЕОЕКОНОМІЧНОМУ ПРОСТОРІ: ТЕОРІЯ, МЕТОДОЛОГІЯ, ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ»

11-12 травня 2017 року

ТЕРНОПІЛЬ

УДК 33.338;65
ББК 65

ISBN 978-617-7331-36-9

Розвиток соціально-економічних систем в геоекономічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 11-12 травня 2017 р. (ТНТУ ім. І. Пулюя, м. Тернопіль). – Тернопіль: ФОП Паляниця В. А., 2017. – 184 с.

Редакційна колегія:

Білоус О. С. к.е.н., доцент, Хомин П. Я. д.е.н., професор, Кіляр О. Р. к.е.н., доцент, Королюк Т. М. к.е.н., доцент, Кравчук Н. В. к.е.н., доцент, Марущак Л. І. к.е.н. доцент, Павликівська О. І. к.е.н., доцент, Синькевич Н. І. к.е.н., доцент, Співак С. М. к.е.н., доцент, Шостаківська Н. М. к.е.н., доцент, Ратинський В. В. асистент.

Відповідальний за випуск:
к.е.н., доцент, О.С. Білоус

Збірник містить матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Розвиток соціально-економічних систем в геоекономічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування» (Тернопіль, 11-12 травня 2017 р.), в яких розглядаються вітчизняна практика та міжнародний досвід трансформації системи менеджменту, основні напрями підвищення якості бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту, сучасний стан та перспективи розвитку системи оподаткування в умовах глобальних економічних та інституційних змін.

Відповідальність за зміст і достовірність публікацій несуть автори наукових доповідей. Точки зору авторів публікацій можуть не співпадати з точкою зору редколегії збірника.

ЗМІСТ

СЕКЦІЯ 1. СТРУКТУРНІ ТРАНСФОРМАЦІЇ СИСТЕМИ МЕНЕДЖМЕНТУ: ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА ТА МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД	
Becla A. CAN POLISH EXPERIENCES OF SUSTAINABLE DEVELOPMEN IMPLEMENTATION BE USEFUL IN UKRAINE?	8
Gałka A. WPŁYW TRANSFORMACJI USTROJOWEJ NA SAMODZIELNOŚĆ FINANSOWA SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO W POLSCE	9
Grabowska M. ZMIANY W ZARZĄDZANIU GOSPODARSTWEM ROLNICZYM	12
Karpińska M. ZAWÓDU BIEGŁEGO REWIDENTA WE WSPÓŁCZESNYCH WARUNKACH GOSPODARCZYCH	14
Plachciak A. ENVIRONMENTAL JUSTICE-POLITICAL ASPECTS	17
Polinkevych O. M. WYBÓR PODEJŚĆ DO TWORZENIA STRATEGII INNOWACJI PRZEDSIĘBIORSTW	18
Prudzienica M. FINANSOWANIE SPÓŁDZIELNI SOCJALNYCH W POLSCE	20
Андрушків Б. М., Кирич Н. Б., Погайдак О. Б., Співак С. М. ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ОБ'ЄДНАННЯ ТЕРИТОРІАЛЬНИХ ГРОМАД (Суміжний досвід - Європейські контексти)	22
Буник Ю. О. КЛАСИФІКАЦІЯ ІНСТРУМЕНТІВ РЕАГУВАННЯ В УМОВАХ КРИЗОВОЇ МІГРАЦІЇ В ЄС	25
Романюк Р. Р., Зинюк О. Д. НАУКА ЗАХІДНОГО РЕГІОНУ УКРАЇНИ: ТЕНДЕНЦІЇ ТА МЕХАНІЗМИ АКТИВІЗАЦІЇ	27
Шостаківська Н. М. СТРАТЕГІЯ ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ ЯК ОСНОВНИЙ ФАКТОР КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ.	29
СЕКЦІЯ 2. ПРОБЛЕМИ ПІДВИЩЕННЯ ЯКОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ	
Bobrovnyk V. THE ORGANIZATIONAL COMPONENT OF FORMING THE ACCOUNTING ANALYTICAL AND INFORMATION SYSTEM AT ETERPRISES	33
Kilyar O. R., Tsikh H. V. INFLUENCE OF TRANSFER PRICING ON PROFIT TAXATION OF ENTERPRISES	36
Korolyuk T. M., Vynnyk T. M. RISKS IN ACCOUNTING: ESSENCE AND CLASSIFICATION	37
Pavlykivska O. I., Marushchak L. I. THEORY OF ACCOUNTING AND ANALYSIS OF FORMATION OF PROFIT	39
Zielińska A. FUNKCJONOWANIE SYSTEMU FINANSOWANIA GOSPODARKI ODPADAMI W POLSKICH GMINACH	41

Адамішин М. В. СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ	44
Банадига І., Юрканич Ю. АВТОМАТИЗАЦІЯ ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	45
Бандура В., Кузів Д., Мелех В. ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ	47
Барановська В. І., Щербик О. В., Болібрух К. В. СУТНІСТЬ ТА ПРИЗНАЧЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ	49
Білоус О. С., Кравчук Н. В. БЕНЧМАРКІНГ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	51
Богуцька Х. Г., Стухляк Н. М., Гаврилик О. В ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ ТА СТРУКТУРА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	54
Воронко О. С. ОСОБЛИВОСТІ SWOT-АНЛІЗУ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ	57
Воронко Р. М. СПРЯМУВАННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ЗАДОВОЛЕННЯ ВИМОГ МОЖЛИВИХ КОРИСТУВАЧІВ	58
Галас В. Р. СУТНІСТЬ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ	60
Гбур Х., Греля О. СВІТОВІ БУХГАЛТЕРСЬКІ ШКОЛИ	62
Гнатюк А., Паращук В., Лакоцька О. ДОСЛІДЖЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ КАТЕГОРІЇ ОЦІНКИ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	66
Гормaнська В. ПРОБЛЕМИ ТА НЕДОЛІКИ ОБЛІКУ ЕЛЕКТРОННИХ ГРОШЕЙ В УКРАЇНІ	69
Гуль Н. С. ОСОБЛИВОСТІ ПОБУДОВИ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ОРГАНАХ ДЕРЖКАЗНАЧЕЙСТВА	70
Гураль У., Дмітрієва І. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ІНФОРМАЦІЙНА СИСТЕМА ПІДПРИЄМСТВА	73
Дзьордзь Т. І., Брикайло А. І. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА	75
Дідик Д. Д. АУДИТ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	76
Дорош Н. І. ЕФЕКТИВНЕ ПЛАНУВАННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ	79
Дулачик О. І., Кушнір А. М., Мариняк О. О. СУЧАСНИЙ СТАН, ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ АУДИТУ В УКРАЇНІ	81
Зарічняк Г. М., Костюк Ю. О., Дмитришин Х. Б. ТРАНСФОРМАЦІЯ МЕНЕДЖМЕНТУ ЯК РЕЗУЛЬТАТ ВПЛИВУ НОВИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ НА СУЧАСНЕ СУСПІЛЬСТВО І ЕКОНОМІКУ	82

Іванков В. М. ЗБАЛАНСОВАНА СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ ЯК КОНЦЕПЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	84
Кирич І. В. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОКАЗНИКІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ЗАВДЯКИ ПРИСКОРЕННЮ ОБ'ЄМІВ РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ	86
Кіндрат І., Клімик В., Луців Н. КЛАСИФІКАЦІЯ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ	88
Ковалик Г. В., Іванишин С. І., Пельц О. В. ДОКУМЕНТУВАННЯ – ЕЛЕМЕНТ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	89
Кравець І. П., Миколаус Д. П., Квасніцька В. П. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДЕБІТОРСЬКОЇ ТА КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ	91
Кусторовська О. О., Юрків О. В., Яськевич Н. В. РОЛЬ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ	93
Лазаришина І. Д. ПРИНЦИПИ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ЯК ІНСТРУМЕНТ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЙОГО ЯКОСТІ	96
Лучко М. Р. НОВІ ПІДХОДИ ДО РОЗВИТКУ ТЕОРЕТИЧНИХ ЗАСАД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	98
Майброда О. П., Козак І. М., Ясній Л. З. ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАННЯ ТА КЛАСИФІКАЦІЇ АКТИВІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ	103
Моряк Т. В., Білінська Т. М, Мищишин І. І. ДОКУМЕНТУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ	105
Орлова В. К., Кафка С. М. ДОСЛІДЖЕННЯ ОЦІНКИ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ	107
Пальцан В. М. ТЕОРЕТИЧНІ ДОСЛІДЖЕННЯ ПОНЯТТЯ ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	110
Пашкевич М. С. ОБГРУНТУВАННЯ ДОЦІЛЬНОСТІ ФОРМУВАННЯ ЗВІТУ ПРО ЛЮДСЬКИЙ КАПІТАЛ ПІДПРИЄМСТВА	112
Пекар О. В., Явний В. М., Фокша В. С. СУТНІСТЬ ТА ЕКОНОМІКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ АМОРТИЗАЦІЇ	115
Пелешенко Б. Г., Швець Л. ПРО КОМБІНАЦІЮ СЛУЧАЙНОГО ПОШУКУ ТА МЕТОДУ НАЙМЕНШИХ КВАДРАТІВ ДЛЯ ВІДНОВЛЕННЯ НЕПЕРЕРВНИХ ФУНКЦІЙ	117
Пилипів Н. І., П'ятничук І. Д., Вакун О. В. ЗАСТОСУВАННЯ ІНСТРУМЕНТАРІЮ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ ІНВЕСТИЦІЙНИХ РІШЕНЬ	118
Пилипів Х. Б., Юрчак Н. В., Ковбасюк Л. С. СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ДОХОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ	120
Поліщук В., Зінкевич М. МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ПОНЯТТЯ, СУТНІСТЬ, ЕЛЕМЕНТИ	122
Поунгуі Оусман Л. ПОРІВНЯННЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМ ТА МІЖНАРОДНИМ СТАНДАРТАМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	123

Приймак А., Семчук О. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	125
Пушкар М. С. СТРУКТУРНІ ЕЛЕМЕНТИ НАУКИ ПРО ОБЛІКОВУ СИСТЕМУ	126
Ратинський В. В. ПЕРЕВАГИ МАРКЕТИНГУ В СОЦІАЛЬНИХ МЕРЕЖАХ	129
Река З. В. СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТОК АУДИТУ В УКРАЇНІ	130
Романюк М. О., Купчак Н. Б., Вовк Т. О. ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ	133
Романюк О. В. ЕТАПИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ	135
Синькевич Н. І. ОБ'ЄКТИ ОЦІНКИ В КОНТЕКСТІ ТЛУМАЧЕННЯ ЕТАПІВ ОБЛІКОВОГО ЦИКЛУ	136
Скочиляс М. В., Подоляк І. І. СУТНІСТЬ ТА ЗНАЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	139
Сокіл О. Г. БУХАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, ЯК ОСНОВА ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ СТАЛИМ РОЗВИТКОМ	141
Співак С.М. МЕХАНІЗМ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОЇ СТАБІЛЬНОСТІ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА	142
Тимків І. М., Буртник Н. І., Дручак С. В. ПРАВОВІ ОСНОВИ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ	144
Федорович Р. В., Серединська В. М., Загородна О. М. РОЛЬ АНАЛІЗУ В УПРАВЛІННІ ЗБУТОВОЮ ПОЛІКОЮ ПІДПРИЄМСТВА	146
Флисак Л. В., Галак Н. А., Гевчук А. П. КОРИСТУВАЧІ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ	148
Харчук І. СУТНІСТЬ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ЯК ЕКОНОМІЧНОЇ КАТЕГОРІЇ, ТА НАПРЯМИ ЇЇ ОПТИМІЗАЦІЇ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УКРАЇНІ	150
Хомин П.Я. САМООБМАН В ОБЛІКОВІЙ ТЕОРІЇ	153
Чабан Н. А., Смульська Г. М., Бих О.О. ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ СТАНОВЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	154
Шакура А. П., Швець І. І., Городова В. В. РОЛЬ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ІНФОРМАЦІЇ В УПРАВЛІННІ ОРГАНІЗАЦІЄЮ	156
Штокало Л. І., Миколишин С. Я., Михайлюк В. М. ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ ОПЛАТИ ПРАЦІ В БЮДЖЕТНІЙ УСТАНОВІ	157
Шумська К., Ракуш Л. ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В УКРАЇНІ	160
Юрчук М. КРИТИЧНА ОЦІНКА СУТНОСТІ ФІНАНСОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	162

Юхименко-Назарук І. А. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ІНЖИНІРИНГ В СИСТЕМІ КРЕАТИВНОГО ОБЛІКУ	165
СЕКЦІЯ 3. СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ІНСТИТУЦІЙНИХ ЗМІН НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ	
Березіна Л. М. ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ ЕКОНОМІКИ	167
Зінкевич А. В. ПОДАТКОВА КУЛЬТУРА НАСЕННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ УНИКНЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПОРУШЕНЬ	169
Лазебник Л. Л. СИСТЕМА ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ ОПТИМІЗАЦІЇ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	171
Мохненко А. С. ВИКОРИСТАННЯ ІННОВАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ У ПІДГОТОВЦІ МАЙБУТНІХ ФАХІВЦІВ З БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	174
Озерова О. Г. ПРОБЛЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ОПЛАТИ ПРАЦІ ФРИЛАНСЕРІВ	177
Сидорович О. Ю. ХРОЛОГІЯ І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ВІТЧИЗНЯНИХ ІНСТИТУТІВ ОПОДАТКУВАННЯ	179
Харченко Н. В. ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЯК ЕЛЕМЕНТ ТОРГОВИХ ВІДНОСИН МІЖ ДЕРЖАВАМИ	181

СЕКЦІЯ 1.
СТРУКТУРНІ ТРАНСФОРМАЦІЇ СИСТЕМИ МЕНЕДЖМЕНТУ: ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА ТА МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД

Ph.D. Agnieszka Becla
Wroclaw University of Economics

CAN POLISH EXPERIENCES OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT IMPLEMENTATION BE USEFUL IN UKRAINE?

The idea of Sustainable Development is one of the more interesting concepts arising in the second half of 20th c. It is the result of fast growing human pressure on natural environment and intensive attempts to search ways to limit its impact on natural environment or to find such a formula of socio-economic development, which would establish the conditions of balance within the magasystem of human-society-economy-natural environment.

The first signs of Sustainable Development appeared at the turn of the 60s and 70s of the 20c and were connected with global modeling, reports – the Secretary General UN U Thant and for the Club of Rome as well as the the United Nations Conference on the Human Environment. The following years brought more interest into the idea of Sustainable Development and resulted in Brundtland Report and Earth Summit in w Rio de Janeiro in 1992. The second half of the 90s of the last century witnessed numerous attempts of more or less successful implementations based on Sustainable Development strategy of long-term and balanced development.

Similarly, as in the evolution of many other, important ideas, also at Sustainable Development one can notice some stages of change. In the Polish literature they are distinguished in the following was: (1) the stage of inspiration, (2) the stage of maturity, (3) the stage of fascination, (4) the stage of implementation and (5) the stage of doubts. They cover the time from the early beginnings of the idea of sustainable development and permanent till this day, that is the second decade of 21c.

The experiences of Poland regarding the idea of Sustainable Development and implementing strategies based on this idea lead to certain conclusions, which might be useful for the Ukrainian activities regarding within this scope. They can be formulated as follows:

(1) Firstly, a precise and detailed identification of the notion of Sustainable Development needs to be performed. This will enable to avoid many mistakes, errors and needles terminological arguments. The correct understanding of Sustainable Development is the starting point for appropriate interpersonal and social communication regarding thereto.

(2) Secondly, right legal and institutional framework to implement the strategy of sustainable and permanent development need to be prepared and consequently observe the implementation of those regulations in practice. The lack of legalistic traditions (the compliance with the law) leads to its ineffectiveness, deformation and as result to its decline.

(3) Thirdly, an appropriate education and upbringing system for Sustainable Development needs to be created. It needs to encompass the whole society, beginning from children and youth up to the adults. Such a system should be based on permanent education. Sustainable and permanent development should be perceived as desired or even personal by members of wide social circles.

(4) Fourth, the effectiveness of the implementation of Sustainable Development and strategies based on this idea depends on the ability to present long-term benefits and restrict common overrating of current economic effects. Current economic, social and political interests cannot dominate the long-term perspective in any way.

(5) and fifth, one needs to avoid the excessive political and ideological usage of the idea of Sustainable Development. It may result in desensitizing people with this topic and discoursing with regard to the implementation. The strategies of sustainable and permanent development are not easy as such, as they are of characteristics of "being implemented" not "implemented". Thy do not have so called final stage, which might be achieved and deemed as the completion of a given strategy.

(6) and sixth, one needs to get involved into international systems. They support not only the motivation regarding the implementation of nature-friendly solutions, and they also give the possibility to obtain financial or consultative support from the international institutions (such as the European Union or the United Nations) or from other countries within international cooperation. For countries which do not have sufficient resources to implement Sustainable Development and experiences in this area such support might be extremely useful.

(7) and seventh, the idea of Sustainable Development and the strategies based thereon need to have national, civic and cross-party characteristics. Changes of political power should not have any influence on the delay, decline or sudden turns in the implementation. Politicizing the strategy of development or social and economic policies is the most serious danger for its efficient and effective implementation.

The path of civilizational development based on Sustainable Development is a necessity in the case of particular groups of people, nations or the entire humanity "on the spaceship called the Earth" of C.Sagan and K.Boulding. It is confirmed by the experiences of all countries in the whole world, starting from the richest to the least developed ones. All countries and the communities inhabiting the countries will have to solve the appearing problems due to their own living conditions and the global perspective. Making use the experiences of others is in the case of Sustainable Development justified and rational. It allows to avoid some mistakes and increase the level of efficiency (the economic effectiveness and efficiency) of the implementation such strategies of civilizational changes.

A.Gałka
Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

WPŁYW TRANSFORMACJI USTROJOWEJ NA SAMODZIELNOŚĆ FINANSOWA SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO W POLSCE

Najnowsza historia samorządności w Polsce zaczęła się reaktywowaniem instytucji samorządu terytorialnego, które nastąpiło w 1990 roku. Wtedy to weszła w życia ustawa o samorządzie terytorialnym oraz odbyły się wybory do rad gmin. Mieszkańcy dotychczasowych gmin weszli w skład wspólnoty samorządowej, tj. samorządu terytorialnego [2].

System i gospodarka finansowa samorządu terytorialnego zależne są od funkcji państwa i wpływają na stosunki między władzą centralną a samorządem terytorialnym. Samorząd terytorialny zaś stał się podmiotem władzy, powołanym do wykonywania funkcji państwa.

Pierwsza w okresie transformacji ustrojowej w Polsce reforma samorządowa przeprowadzona została na mocy ustawy z 1990 roku o samorządzie terytorialnym [5]. Ustawa rozstrzygnęła fundamentalne zasady dla ustroju gmin, jako jednostek samorządu terytorialnego i była prawdziwym przełomem w zakresie ustroju oraz systemu finansów publicznych w Polsce. Utworzenie pierwszego szczebla samorządowego – gmin było

istotnym, ale niewystarczającym rozwiązaniem w budowaniu samorządowego, obywatelskiego państwa. Zwiększenie zakresu samorządności oraz samodzielności finansowej spowodowała radykalna reforma samorządowa z 1999 roku.

Należało znaleźć rozwiązanie czterech problemów, dotyczących:

- wyboru modelu ustroju prawno-administracyjnego,
- rozstrzygnięcia dylematu w zakresie liczby szczebli władzy publicznej w Polsce,
- określenia zadań i kompetencji poszczególnych szczebli,
- sposobu dokonania zmian w dotychczasowym podziale terytorialnym kraju.

Wprowadzone zmiany polegające na:

- wprowadzeniu trójszczeblowego systemu władzy i administracji publicznej: budżety powiatów, budżety województw,
- nadaniu województwom samorządowego charakteru w kształtowaniu dochodów i wydatków budżetu województwa,
- zachowaniu jednolitych zasad gospodarki budżetowej państwowej i samorządowej,
- zmianach jakościowych w systemie zasilania finansowego Jednostek Samorządu Terytorialnego (JST), były zgodne z ogólnymi tendencjami w finansach publicznych na świecie.

Konstrukcja samorządu opiera się na zasadzie samodzielności i wzajemnej niezależności, zatem poszczególne jednostki samorządu nie są w żaden sposób zależne czy sobie podległe. Samorządy zarządzają województwami, powiatami i gminami. O ile administrację rządową w terenie tworzą urzędy wojewódzkie z wojewodą na czele, o tyle administrację samorządową tworzą:

- w województwie: urzędy marszałkowskie z marszałkiem województwa i sejmiki wojewódzkie,
- w powiecie: starostwa powiatowe ze starostą i rady powiatów,
- w gminach: urzędy miast z prezydentami, burmistrzami lub urzędy gmin z wójtami oraz rady miast bądź gmin.

Każdy mieszkaniec jest jednocześnie członkiem trzech wspólnot samorządowych: gminnej, powiatowej i wojewódzkiej, a w przypadku miast na prawach powiatu dwóch: miejskiej i wojewódzkiej [2].

Istotnym etapem w kształtowaniu samorządu była Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej [4], gdzie znajdują się regulacje gwarantujące określony zakres samodzielności finansowej w Polsce. Ustawa zasadnicza normuje podstawowe zasady w zakresie stosunków finansowych pomiędzy państwem a samorządem terytorialnym.

Spełnienie oczekiwań związanych z rozwojem samorządu terytorialnego możliwe było pod warunkiem zapewnienia pełnej autonomii finansowej władzom samorządowym. Polega ona na możliwości kształtowania wydatków budżetowych, ustaleniu sposobu osiągania dochodów oraz przeznaczania wypracowanych nadwyżek budżetowych według własnego uznania, w granicach określonych ustawami, które muszą uwzględniać ogólne, naczelne zasady wynikające z Konstytucji RP.

Osobowość prawna umożliwia działanie na wolnym rynku oraz sprawia, że JST są nie tylko podmiotami publicznymi, ale również podmiotami cywilnoprawnymi, mającymi prawo zaciągać zobowiązania, za które odpowiadają. Osobowość prawna JST umożliwiła przyznanie praw w zakresie własności mienia, co jest przejawem osiągnięcia przez samorząd samodzielności prawnej. Samodzielność prawna nie istnieje jednak bez samodzielności finansowej, a wystarczalność środków finansowych do realizacji zadań stanowi najważniejszy czynnik samodzielności.

Samodzielność finansowa samorządu terytorialnego obejmuje stronę dochodową (możliwość zwiększania dochodów i pozyskiwania ich z różnych źródeł) oraz stronę wydatkową (swoboda decyzji w zakresie i rodzaju wydatków). Odnosi się więc bezpośrednio

do budżetu samorządu terytorialnego, kształtując go i mając bezpośredni wpływ na generowaną nadwyżkę budżetową lub deficyt budżetu. W przypadku wyniku budżetu swoboda działań samorządu przejawia się w decyzjach o kierunkach rozdysponowania nadwyżki lub decyzji o sposobie pokrycia deficytu, w zakresie obowiązujących ustaw.

Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego [3] stojąc na straży samodzielności finansowej jednostek samorządowych w aspekcie dochodowym, konkretyzuje zatem obligatoryjne źródła dochodów odrębnie dla gmin, powiatów i województw, uprawniając je jednocześnie do pozyskiwania dodatkowych środków finansowych. Najważniejszymi, obligatoryjnymi dochodami jednostek samorządu terytorialnego, są: dochody własne oraz subwencje ogólne i dotacje celowe z budżetu państwa. Do obligatoryjnych źródeł dochodów własnych gmin, powiatów i województw należą przede wszystkim dochody w przypadku gmin: wpływy z podatków i opłat samorządowych, tj. od nieruchomości, rolnego, leśnego, od środków transportowych, od działalności gospodarczej osób fizycznych, opłacanego w formie karty podatkowej, od spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych; wpływy z opłat: skarbowej, eksploatacyjnej, lokalnych, innych stanowiących dochody gminy; udziały w podatkach dochodowych. W przypadku powiatów i województw na obligatoryjne dochody własne podatkowe składają się udziały w podatkach dochodowych (z podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych). Źródłem dochodów samorządowych są subwencje ogólne i dotacje celowe, które zostały zaliczone do dochodów pozostałych, czyli nie własnych, uzupełniających, wyrównawczych. Ich podział zaś na subwencje ogólne i dotacje celowe następuje z uwagi na sposób ich rozdysponowania. Subwencje ogólne mają charakter dofinansowania nieoznaczonego, co oznacza, że organ stanowiący decyduje o sposobie ich wykorzystania, natomiast dotacje celowe charakteryzuje przyporządkowanie do konkretnego zadania, bez możliwości zmiany.

Budżet jednostki samorządu terytorialnego jest rocznym planem finansowym uchwalanym w formie uchwały budżetowej na rok budżetowy. Uchwała budżetowa obejmuje dochody i wydatki oraz przychody i rozchody JST, według zasady całościowego ujęcia finansów danego szczebla władzy samorządowej, określając również limity wydatków na wieloletnie programy inwestycyjne, na programy i projekty realizowane ze środków Unii Europejskiej.

Na poziom samodzielności finansowej JST ma wpływ wydajność źródeł dochodów oddanych im do dyspozycji. Istotny wpływ w tym zakresie ma polityka budżetowa: dochodowa i wydatkowa umożliwiająca dobór źródeł i metod gromadzenia dochodów i sposobów realizacji wydatków.

Przez środki własne JST rozumie się źródła dochodów, które zostały im przyznane na czas nieokreślony i którymi jednostka może swobodnie dysponować, tj. dochody własne. W analizie sytuacji finansowej istotna jest ocena płynności finansowej jej budżetu

Samorząd terytorialny jest związkiem publicznoprawnym, dlatego też zakres samodzielności jego jednostek nie może być nieograniczony. Jednak istotnym jest, aby ustalić zakres samodzielności odpowiedni do umożliwienia ich racjonalnego działania. Stopień uzależnienia JST od władz centralnych oraz od sytuacji budżetu państwa ogranicza ich samodzielność finansową [1].

1. Jastrzębska M., Analiza samodzielności finansowej i sytuacji finansowej jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999-2003, „Finanse Komunalne" 2005, nr 5, Miesięcznik Regionalnych Izb Obrachunkowych.

2. Sekuła A., Ewolucja instytucji samorządu terytorialnego w Polsce po roku 1989, Politechnika Gdańska, Gdańsk 2007.

3. Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. 2010, nr 80, poz. 526 ze zm.).

4. Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483 ze zm.).

5. Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym (Dz.U. 1990 nr 16 poz. 95).

Dr Monika Grabowska
Uniwersytet Ekonomiczne we Wrocławiu

ZMIANY W ZARZĄDZANIU GOSPODARSTWEM ROLNICZYM

Obserwowane zmiany jakie zachodzą w dzisiejszym świecie nie omijają też jednej z ważniejszych gałęzi życia gospodarczego jakim jest rolnictwo. Początki zmian w tym sektorze dotyczą przemian strukturalnych. Rozważając ten problem możemy o nim mówić w wielu aspektach. Gdy rozpatrujemy ten sektor w szerokim ujęciu to staramy się znaleźć odpowiedź na takie pytania jak: kto produkuje, co, w jakich ilościach i jakimi środkami? Tutaj istotne są kryteria jakimi się kieruje analityk. Jako najważniejsze wskazuje się wielkość gospodarstw, własność i kontrolę nad zasobami, formę prawną, stopień integracji w ramach sektora, wykorzystywane technologie i systemy produkcji, poziom specjalizacji i poziom intensywności. Nie należy jednak zapominać, że to jak zmiany strukturalne wpływają na cały sektor uzależnione jest od tego jak zmienia się struktura podstawowego podmiotu jakim jest gospodarstwo rolne. Idąc tym rozumowaniem można powiedzieć, że przemiany strukturalne w rolnictwie są konsekwencją zmian w poszczególnych typach gospodarstw w sektorze. Niestety wraz z nastaniem przemian systemowo-gospodarczych zauważalny jest negatywny trend w sektorze rolniczym w Polsce. Wiele prac naukowych potwierdza zjawisko niekorzystnej struktury gospodarstw jako przyczynę niskiej efektywności tego sektora. Ponadto jak spojrzymy całościowo na strukturę gospodarki w ujęciu rodzajowym, czyli analizując elementy składowe gospodarki w produkcji i zatrudnieniu to okaże się, że w dzisiejszej gospodarce obserwuje się deagraryzację, polegającą na spadku udziału rolnictwa w produkcji krajowej. Natomiast wyraźnie widać wzrost zatrudnienia w tym sektorze przy jednoczesnym ubożeniu działalności rolniczej. Jak uwzględnimy fakt członkostwa Polski w Unii Europejskiej i porównamy strukturę naszego rolnictwa z innymi krajami to pamiętając o tym, że jest to branża bardzo zróżnicowana i uzależniona od uwarunkowań przyrodniczych, to wyraźnie widać, że wszędzie kondycja tego sektora uzależniona jest od zaawansowania procesu przekształceń strukturalnych w poszczególnych krajach. Dla poprawy sytuacji przemian strukturalnych w krajach członkowskich UE wprowadzono koncepcję europejskiego modelu rolnictwa (EMA – *European Model of Agriculture*). Niestety w wielu pracach można spotkać się z negatywnymi recenzjami tego modelu o ile odnosić się będziemy do amerykańskich, australijskich czy kanadyjskich modeli. Należy zastanowić się czy obecnie można jakoś zaradzić zaistniałej sytuacji. Odpowiedź jest jak najbardziej pozytywna. Oczywiście, że można. Nawet są już widoczne zmiany. Obecne czasy przyniosły również zmiany w nastawieniu do produkcji rolniczej, polegającej na odejściu od tradycyjnego, mało efektywnego gospodarstwa rolnego, czy też wielkoprodukcyjnego rolnictwa, nie wspominając o producentach GMO.

Dzisiejszy klient, odbiorca efektów pracy rolnika oczekuje produktów ekologicznych, prozdrowotnych, nie zawierających chemicznych środków przyspieszających wzrost produkcji i znacznie poprawiających wygląd zakupywanego towaru. Rozwiązaniem w takiej sytuacji może być zmiana z systemie zarządzania w sektorze rolniczym. Należy przyjrzeć się i zanalizować funkcjonowanie podstawowych jednostek sektora rolnego czyli gospodarstw rolnych w nowym ujęciu, w bardzo modnym dziś i rosnącym w sile systemie rolnictwa zrównoważonego. Co różni gospodarstwa rolne w nowym ujęciu od poprzednich to to, że w tym przypadku funkcjonują one jako podmioty integralne z całym ecosystemem. Nie są traktowane tylko jako przedsiębiorstwa produkcyjne. Produkcja w gospodarstwie rolnym odbywa się w oparciu o naturalne zasoby środowiska, na które składają się woda, gleba, powietrze i krajobraz z jego bioróżnorodnością. Rolnicy zarówno w interesie własnym jak i pozostałej części społeczeństwa zobowiązani są chronić środowisko, a stopień oddziaływania

produkcji rolnej na jego jakość nie powinien być większy niż to jest nieuniknione. Tego typu gospodarstwo jest zarządzane w taki sposób, że jego najważniejszym celem jest spełniać trzy podstawowe funkcje: produkyjno-ekonomiczne, ekologiczne i społeczne.

Funkcja produkcyjno-ekonomiczna polega na wytwarzaniu określonej ilości produktów rolnych i zapewnieniu odpowiedniego poziomu dochodów rolnika. Funkcja ekologiczna polega na właściwym wykorzystaniu zasobów środowiska przyrodniczego i utrzymaniu jego długookresowej równowagi. Natomiast funkcja społeczna sprowadza się do spełnienia oczekiwań pozostałych członków społeczeństwa w zakresie pięknego krajobrazu rolniczego, w którym można z przyjemnością przebywać i wypoczywać. Aby móc mówić o zrealizowaniu tych funkcji należy uwzględnić fakt, że tego typu gospodarstwo powinno być dobrze urządzone i właściwie zarządzane. Rolnik powinien tak rozplanować swoje czynniki produkcji, do których należą ziemia, praca i kapitał, żeby móc realizować w swobodny sposób wyznaczony przez niego kierunek produkcji. Wskazanym jest prowadzić przez gospodarstwo przynajmniej dwa podstawowe działy produkcji – produkcję roślinną i zwierzęcą. Do najważniejszego zadania zarządzania tego typu gospodarstwa rolnego należy realizacja procesów produkcyjnych w poszczególnych działach produkcji i w całym gospodarstwie.

W kwestii produkcji roślinnej uwagę należy skoncentrować na: gospodarce składnikami mineralnymi, integralnej ochronie roślin i systemie płodozmienno-uprawowego. A ponadto, jako że jest to gospodarstwo zrównoważone to należy uwzględnić elementy ochrony środowiska czyli ochrony wody i gleby. Organizacja produkcji roślinnej odbywa się w ramach płodozmianu. Racjonalny płodozmian powinien obejmować 3-4 gatunki roślin na glebach lekkich i 4-5 gatunków roślin na glebach cięższych. Aby płodozmian mógł spełniać swoje zadanie powinien być poprzedzony wieloma analizami z uwzględnieniem bilansów szczegółowych. Na wstępie należy dokonać analizy warunków naturalnych gospodarstwa i wynikającego z nich doboru gatunków roślin. W przypadku roślin towarowych, dobór ich gatunków powinien kalkulować możliwość ich sprzedaży oraz uwzględniać wymagania konsumentów. Dla gospodarstwa zrównoważonego ważne jest również dokonanie rozeznania szczególnych wymagań środowiskowych całego gospodarstwa, jak również poszczególnych pól. Należy wiedzieć jak zapobiegać erozji, gdzie są strefy ochronne wód gruntowych i powierzchniowych oraz uwzględnić aspekty ochrony krajobrazu. Nie wolno dopuścić do niekontrolowanego odłogowania czyli „zdziczenia" użytków zielonych. Użytki zielone nie wykorzystywane produkcyjnie powinny być traktowane jako „użytek ekologiczny", na którym przynajmniej raz w roku wykonywane jest koszenie, zapobiegające naturalnej sukcesji roślinności krzaczastej. Tam, gdzie to jest możliwe, najlepiej użytki takie traktować jako ekstensywne pastwiska.

Przy rozważaniu produkcji zwierzęcej należy dokonać bilansu pasz własnych. Uwzględnić należy potrzeby zwierząt będących w ewidencji gospodarstwa oraz możliwość produkcji pasz na użytkach zielonych i gruntach ornych. Ważnym jest również bilans substancji organicznych i składników mineralnych ze szczególnym uwzględnieniem racjonalnego zagospodarowania nawozów naturalnych.

Prawidłowe decyzje podejmowane w systemie zarządzania to bezapelacyjnie zasługa dostępu do właściwych i aktualnych informacji. System informacji w gospodarstwie zależy od jego wielkości i od przygotowania zawodowego rolnika. Małe gospodarstwa rolnicze niestety nie prowadzą ewidencji informatycznej w sposób sformalizowany. Stosują oni metodę zapamiętywania informacji przez członków gospodarstwa, a to z kolei jest zawodne i nie można polegać na tego typu formie pozyskiwania informacji. W gospodarstwach większych stosowane są mniej lub bardziej sprecyzowane zapisy informacyjne. Minimalna dokumentacja, potrzebna do właściwego zarządzania gospodarstwem obejmuje: aktualną mapę glebowo-rolniczą i mapy (szkice) odczynu gleb i zawartości podstawowych składników

pokarmowych, karty pól i informacje o obrocie stada zwierząt i ich wydajności jednostkowej, ewidencję wpływów i wydatków oraz rejestrację udziału kapitału własnego oraz pochodzącego z kredytów.

Nie ulega kwestii, że system rolnictwa zrównoważonego wymusił na rolnikach innego, bardziej nowoczesnego patrzenia i traktowania swoich gospodarstw. Zarządzanie takim gospodarstwem stało się bardziej przejrzyste, precyzyjne i co najważniejsze uwzględniające minimalizowanie negatywnego wpływu ingerencji człowieka w środowisko naturalne. W tym przypadku produkcja rolna nakierowana jest na jak najbardziej racjonalne wykorzystanie zasobów przyrody.

1. Babiak J., Zmiany w strukturze rolnictwa krajów Unii Europejskiej, „Rocznik Integracji Europejskiej", Poznań 2010.

2. Karpiński A., Przemiany strukturalne w procesie transformacji Polski 1989-2003-2025, Seria wydawnicza Przedsiębiorstwo Współczesne Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, 2012.

3. Kodeks dobrej praktyki rolniczej, Urządzanie i zarządzanie gospodarstwem rolnym w rolnictwie zrównoważonym, http://www.kp.org.pl/pdf/poradniki/kdpr/b_gospodarstwo.pdf.

4. Małażewska S., Wąs A., Przemiany strukturalne w rolnictwie w wybranych krajach europejskich, (w) Roczniki Ekonomii Rolnictwa i Rozwoju obszarów wiejskich, t. 99, z. 4, Warszawa 2012.

5. Raport o stanie rolnictwa ekologicznego w Polsce w latach 2013-2014, Główny Inspektorat Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych, Warszawa 1015.

mgr Marzena Karpińska
Uniwersytet Wrocławski, Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Zakład Zarządzania Finansami

ZAWÓDU BIEGŁEGO REWIDENTA WE WSPÓŁCZESNYCH WARUNKACH GOSPODARCZYCH

Przemiany gospodarcze, jakie miały miejsce na przestrzeni wieków sprawiły, że wraz z rozwojem rachunkowości wykształciły się również nowe formy zarządzania przedsiębiorstwami, a to z kolei sprawiło, że niezbędna okazała się kontrola zarówno jednostek gospodarczych jak i osób odpowiedzialnych za ich prowadzenie [1].

Znaczącą rolę dla rozwoju zawodu biegłego rewidenta odegrały postęp techniczny, rozwój działalności przemysłowo – handlowej oraz tworzenie się spółek. W różnych krajach proces rozwoju zawodu biegłego rewidenta przebiegał ewolucyjnie. Wraz z rozwojem gospodarczym świata, a w szczególności rozwojem finansów, regulacji prawnych, standaryzacji systemu rachunkowości ukształtował się zawód biegłego rewidenta, jako profesja o charakterze zaufania publicznego [2]. W Polsce, Konstytucja RP w myśl art.17 tylko nieliczne zawody zalicza do tzw. zawodów zaufania publicznego, oznacza to, że zawód biegłego rewidenta jest istotny dla naszej gospodarki i stawiany przed innymi zawodami [5]. Na tej podstawie sądzić by można, że powinny istnieć regulacje prawne, które w jasny sposób określałaby zasady dotyczące wykonywania zawodu biegłego rewidenta. Ministerstwo Sprawiedliwości podjęło próbę przeprowadzenia tzw. deregulacji, którą rozumieć należy, jako proces zmierzający do likwidacji bądź złagodzenia wymogów dotyczących prawa do wykonywania różnego rodzaju zawodów. Dotyczy to m. in.9 zawodów runku finansowego, w tym zawodu biegłego rewidenta.

Celem opracowania jest przedstawienie i analiza proponowanych i wprowadzanych zmian w zawodzie biegłego rewidenta oraz określenie czy zmiany te są w stanie przynieść więcej korzyści czy strat.

Tabela 1. Zestawienie wymogów wraz proponowanymi zmianami

Proponowane zmiany w Ustawie o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz nadzorze publicznym

Przed zmianą wymogów	Po zmianie wymogów
Wymóg odbycia rocznej praktyki w zakresie rachunkowości w jednym z krajów Unii Europejskiej orazodbycie, co najmniej dwuletniej aplikacji pod kierunkiem biegłego rewidenta.	Uproszczenie zasad w zakresie odbywania praktyki i aplikacji. Wprowadzenie wymogu odbycia: rocznej praktyki w zakresie rachunkowości w jednym z krajów Unii Europejskiej oraz co najmniej dwuletniej aplikacji w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych zarejestrowanym w państwie Unii Europejskiej pod kierunkiem patrona - biegłego rewidenta lub pod kierunkiem biegłego rewidenta zarejestrowanego w państwie Unii Europejskiej, albo trzyletniej aplikacji w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych zarejestrowanym w państwie Unii Europejskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta lub pod kierunkiem biegłego rewidenta zarejestrowanego w państwie Unii Europejskiej. Dodatkowo deregulacja daje możliwość zaliczenia praktyki i aplikacji w drodze, co najmniej 15-letniego doświadczenia zawodowego w zakresie rachunkowości, prawa i finansów. „Wprowadzenie możliwości zaliczania praktyki w zakresie rachunkowości w drodze uznania możliwości łączenia form odbywania praktyki, czyli zatrudnienia w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych, jak również pozostawania w stosunku pracy na samodzielnym stanowisku w komórkach finansowo-księgowych, przy czym łączny czas powinien wynosić, co najmniej 3 lata (stworzenie możliwości łącznego zaliczania tych dwóch warunków).”
Obowiązek zdanie 10 egzaminów pisemnych oraz ustnego egzaminu dyplomowego przed Komisją Egzaminacyjną utworzoną przez Ministra Finansów. Istniała również możliwość zwolnienia kandydata na biegłego rewidenta, z egzaminów objętych postępowaniem kwalifikacyjnym. Warunkiem było zdanie egzaminu uniwersyteckiego lub innego mu równorzędnego oraz złożenie pisemnego wniosku. „(Opłata za każdy egzamin pisemny z zakresu, o którym mowa w art. 9 ust. 1 i 2 ustawy wynosi 400 zł., zaś opłata za egzamin dla osób, o których mowa w art. 5 ust. 3 i 4 ustawy, wynosi 20% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za poprzedni rok kalendarzowy (679,90 zł), w zaokrągleniu do pełnych dziesiątek złotych w dół.” „Opłata za egzamin dyplomowy, sprawdzający wiedzę zdobytą w trakcie aplikacji, wynosi 750 zł).” [6]	Ustawa po zmianach przewiduje obowiązek zdania egzaminów, z wiedzy, o którejmowa w art. 9 ust. 1 i 2 Ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym [4]. Przewidziano również dodatkowych możliwości w postaci: - uznania części postępowania kwalifikacyjnego w obszarze wiedzy teoretycznej na podstawie ukończonych studiów wyższych o kierunku obejmującym zakresem kształcenia wiedzę wymaganą w postępowaniu kwalifikacyjnym, - uznania kandydatowi, na jego wniosek, egzaminów z wiedzy teoretycznej, jeżeli uzyskał pozytywny wynik z egzaminu w ramach postępowania kwalifikacyjnego prowadzonego przez organ uprawniony do nadawania uprawnień biegłego rewidenta w innym państwie Unii Europejskiej co, do których stwierdzi, że zakresem kształcenia obejmują wiedzę teoretyczną w zakresie wskazanym we wspomnianym art. 9 ust. 1 i 2 ustawy.
Dotychczas istniał obowiązek odbycia obowiązkowego doskonalenia zawodowego w każdym roku kalendarzowym.	Zaproponowano uelastycznienie systemu obowiązkowego doskonalenia zawodowego, poprzez wprowadzenie nowych możliwości zaliczania tego doskonalenia, m.in. w ramach samokształcenia zawodowego.

	Na podstawie określonych kryteriów wprowadzenie możliwości przeprowadzania szkolenia w ramach obligatoryjnego doskonalenia zawodowego przez jednostki do tego uprawnione.

Źródło: http://ms.gov.pl/pl z dnia 15.03.2017.

Szanse i zagrożenia

- propozycja uelastycznienia zasad zatrudniania biegłych rewidentów na podstawie umowy cywilnoprawnej. Zmiana ta ma znieść ograniczenia związane z zatrudnianiem pracowników naukowo-dydaktycznych. *Zmiana ta ma jednoznacznie pozytywną opinię i jest szansą dla zawodu biegłego rewidenta*[7].
- doskonalenie zawodowe poprzez samokształcenie, w tym celu biegli rewidenci będą zobligowani do posiadania odpowiednich dokumentów potwierdzających odbycie szkolenia oraz do złożenie stosownego oświadczenia. Decyzję dotyczącą wyznaczenia części szkolenia, jaką biegły rewident będzie mógł odbyć w formie samokształcenia ustawodawca pozostawia w rękach Krajowej Rady Biegłych Rewidentów (KRBR). *Propozycja ta również niesie pozytywne zmiany, oczywiście pod warunkiem, że KRBR zachowa się w racjonalny sposób i wprowadzi uczciwy podział godzin.*
- uprawnienia biegłego rewidenta po odbyciu 15-letniej praktyki zawodowej w zakresie rachunkowości, prawa i finansów. *Propozycja ta stanowi poważne zagrożenie dla zawodu biegłego rewidenta, gdyż wykształcenie przy tak ważnym zawodzie zaufania publicznego przestaje mieć znaczenie.*
- zaliczenie zdanych egzaminów uniwersyteckich, zmiana ta ma na celu ułatwienie dostępu do zawodu ludziom młodym, nie da się ukryć, że niesie ona pozytywne przesłanie, ale istnieje również obawa, że uczelnie wyższe zaczną dostosowywać swoje plany studiów żeby ich absolwenci mogli uzyskiwać jak największą liczbę zwolnień. *Propozycja ta stanowi zarówno szansę jak również zagrożenie dla profesji zawodu biegłego rewidenta*[8].

Analiza treści dowodzi, że w propozycji związanej z deregulacją zawodu biegłego rewidenta nie udało się ustawodawcy uniknąć zagrożeń, aczkolwiek są one minimalne w stosunku do szans, jakie proponowana zmiana niesie z sobą. Należy także zauważyć, że kierowanie się interesem społecznym przez ustawodawcę ma na celu w przypadku zawodu biegłego rewidenta zachowanie niezależności i transparentności tego zawodu w postępowaniu, co stanowi ważny element etyki gospodarczej [3].

Po 60 dniach od ogłoszenia, czyli 10 sierpnia 2014 roku weszła w życie ustawa uwalniająca m.in. zawód biegłego rewidenta. Jednak należy pamiętać, że przepisy Ustawy z dnia 7 maja 2009 roku o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz nadzorze publicznym weszły w życie dopiero 1 stycznia 2015 roku [8].

1. Gabrusewicz W., Audyt sprawozdań finansowych, Warszawa 2009, s. 27.

2. Hendriksen E.A, Breda M. F.,Teoria rachunkowości, Warszawa 2002, s. 67.

3. Sawicki K., Obiektywizm i niezależność biegłych rewidentów i księgowych według kodeksów etyki zawodowej i przepisów prawa, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 765, s. 588.

4. Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania i nadzorze publicznym.

5. http://www.sejm.gov.pl/ z dnia 15.03.2017.

6. http://ms.gov.pl z dnia 15.03.2017.

7. http://www.ksiegowiprzyszlosci.pl z dnia 15.03.2017. 8. http://cenabiznesu.pl z dnia 11.03.2017.

Professor Adam Plachciak
Wroclaw University of Economics

ENVIRONMENTAL JUSTICE – POLITICAL ASPECTS

It is widely acknowledged that one of the main subjects of environmental sustainability is the issue of distributive justice. In fact environmentalism and justice share one thing in common – both notions are strongly concerned about actual or increasing scarcity. Previously, the authors of *Limits to Growth* argued that the Earth can have only a limited amount of non-renewable natural resources as well as a limited capacity for absorbing the waste created by productive activity. As the consequence of the population enlargement and resources decline, also the portion of each individual becomes shortened. This picture shows that political environmentalism, basically founded on *The Limits to Growth*, puts scarcity as one of the main organizing concerns. If scarcity is a central point both to political environmentalism and to the idea of distributive justice, so it should be assumed that political environmentalism has distributive justice at the heart of its discourse.

In a typical liberal theory of justice it seems that justice is reserved to humans only. John Rawls puts the question: *On what grounds <…> do we distinguish between mankind and other living things and the regard the constraints of justice as holding only in our relations to human beings* [5, p. 504].

From this point of view, at least, we can see that only animals can have a conception of good and sense of justice, and as a consequence of it, our conduct towards nonhuman animals should not be regulated by the principles of justice.

Also, Michael Walzer – one of the main contemporary communitarian philosophers – strengthens his theory of justice in the area of equal rights reserved to human beings. Like Rawls he argues that: *By virtue of what characteristics are we one another's equals?* [6, p. 314]. Walzer's statement can simply prove that only human beings, because they are treated as culture-proving creatures, have exclusive rights to belong to the community of justice, and the other non-human animals and the rest of non-human natural world has to remain out of it.

David Cooper seems to present an interesting argumentation in the fallowing research. He states: *Whatever the crucial determinant of moral concern – happiness, rights, sentiment – the argument is irrational to restrict such concerns to human beings, since the differences between ourselves and some other spheres which would alone justify such a restriction simply do not exist* [2, p. 139]. Undoubtedly Cooper's argumentation is appropriate. In some cases the dominant of moral concern might be more obvious towards the "subordinate" spheres.

After this short introduction the fallowing question might arise: (1) Who are the recipients of environmental justice?; (2) What should be distributed?; (3) What is the principle of distribution? [1, pp. 291 – 292].

Each distribution about environmental justice is always connected with the problem of the future generations. In the next part of the paper this category is taken under consideration.

Environmental have always been divided according two categories: (1) those which have immediate effects and (2) those have delayed effects. The starting point in the discussion about environmental justice for future generation might be James Fishkin's statement: *no defensible theory of justice can neglect the fact that people are born and die and that our actions may have serious effects on the interests of those yet to be born* [3, p. 9]. If Fishkin is right the theories of social justice need to be applied not only to the contemporary conditions of everyday life but also projected for the future generations and we should not be satisfy for a theory justice unless it gives us convincing guarantee concerning distribution between present and the future.

On the other hand there are scientists who criticize the idea of justice for future

generation. Robert Heilbroner writes: *Why should I lift a finger to effect events that will have no more meaning form me seventy-five years after my death than those that happened seventy-five years before I was born? There is no rational answer to that terrible question* [4, p. 191]. Heilbroner comes out of assumption that there is no possibility to build intergenerational justice because the condition for relations of justice misses reciprocity – future generations cannot harm or benefit us.

However, any principle of justice can be defended when we consider biological human needs such as breathing, oxygen, health – those goods can be anticipated ahead for a long period of time. Especially, it should be considered in the context of climate changes in contemporary world.

Human use of the environment seems to accept a belief that the resources of the Planet play merely instrumental role. Without any hesitation we can say that we live in the World where global threats of consuming natural resources, environment devastation, excessive demographic growth and permanent dissatisfaction of people became the fact. In contemporary liberal thought theorists devoted attention to social and economic justice but it seems they have not taken enough consideration towards a justice for natural resources. Undoubtedly, belongs to the first philosophers who started a meaningful discourse in the area of social justice but he has obviously ignored the idea of environmental justice. Of course there have been some green political thinkers who have attempted to defend more environmentally conscious theories of justice. It seems that as the first the Brundtland report stated that inequality is the planet's main environmental problem, thereby confirming Commission's belief that policies for greater material equality are the most crucial elements in any formula of measures focused on environmental sustainability.

1. Bell D., Environmental justice and Rawls' difference principle, "Environmental Ethics" 2004 (Fall), Vol. 26.

2. Cooper D., Other spaces and moral reason, [in:] D. Cooper, J. Palmer, Just environments: intergenerational, international and interspaces issues, Routledge, London 1995.

3. J. Fishkin J., The dialog of justice: Toward a self-reflective society, Yale University Press, New Haven 1992.

4. R. Hailbroner R., What has posterity ever done for me? [in:] E. Partridge (ed.), Responsibilities to future generations, Prometheus Books, New York 1981.

5. Rawls J., A theory of justice, Oxford University Press, Oxford 1973. 6. Walzer M., Spheres of justice: A defence of pluralism and equality, Blackwell, Oxford 1983.

O.M. Polinkevych
Wschodnioeuropejski Uniwersytet Narodowy im. Łesi Ukrainki

WYBÓR PODEJŚĆ DO TWORZENIA STRATEGII INNOWACJI PRZEDSIĘBIORSTW

Ze względu na stopień skomplikowania, ciągłe zmiany i niepewność, radykalne podejście do strategii innowacji dominuje w praktyce i na uczelniach ekonomicznych [0]. Te podejście jest mniej przydatne niż podejście stopniowe, zakładające nieustanne dostosowywanie się w reakcji na nową wiedzę i zdobywane doświadczenia. Wybór podejścia zależy od definiowania i urzeczywistniania strategii innowacji. David Teece i Gary Pisano wyróżnili trzy elementy korporacyjnej strategii innowacji:

1) pozycję wobec konkurencji i w kraju;
2) ścieżki technologiczne;
3) procesy organizacyjne i zarządzanie.

W literaturze są dwa podejścia do strategii innowacji: racjonalistyczne (planistyczne, twórca I. Ansoft [0]) i inkrementalne (ewolucyjne, twórca H. Mintzberg [0]). Samo podejście

strategii korporacyjnej zaczęło kształtować się w latach 60. XX w. Wyróżnienie racjonalistycznej i inkrementalnej strategii innowacji podano w tabele 2.

Przedsiębiorstwom chodzi głównie o zdobycie kompetencji, które umożliwią im zdystansowanie konkurencji w zaspokajaniu potrzeb konsumentów, nie zaś na zmobilizowanie takich sił i środków, które miałyby im pozwolić zniszczyć konkurujący firmy. Inkrementalne podejście w tym pomoże.

Tabel 2

Wyróżnienie racjonalistycznej i inkrementalnej strategii innowacji

Wkaznik	Podejście	
	racjonalistyczne	inkrementalne
Wpływ na strategie	Militarne	Zmiana i niepewność
Opis	Opisać, zrozumieć i dokonać analizy otoczenia; wyznaczyć na podstawie tej analizy kierunek działań; wykonać zadania zgodnie wyznaczonym kierunkiem działań	Podejmować przemyślane zmiany prowadzące ku wybranemu celowi; mierzyć i oceniać skutki tych zmian; modyfikować cel i decydować kolejnym zmianie
Model linearny działań	Ocenić, określić, działać	Symptom, diagnoza, kuracja, diagnoza, modyfikacja kuracji, wyzdrowienie; projekt, opracowywanie, testowanie, modyfikacja projektu, prawidłowe funkcjonowanie
Techniki	SWOT, TOWS, SPACE, STEP	SWOT, TOWS, SPACE, STEP
Wady	Cele firm są odmienne od militarnych.	Cechy metody prób i błędów czy uczenia się na własnych błędach

Źródło: opracowano wg. [0]

Organizacja może wybrać z jednej strony strategię wysokiej lub niskiej dyferencjacji (wyróżniania się na rynku), a z drugiej strategię mniejszej lub większej strategii świadomej integracji z rynkiem. Przy wysokiej dyferencjacji, a niskiej integracji mamy do czynienia z innowacją podażową, a wiec tworzeniem w ciszy laboratoryjnej badań i wynalazków, które z czasem mogą znaleźć nabywców (np. badania w instytucjach naukowych). Przy wysokiej integracji, a niskiej dyferencjacji mamy do czynienia przede wszystkim z innowacją popytową, a więc śledzenie przede wszystkim potrzeb rynku, a następnie dopasowywanie do nich nowej oferty produktów. Za najbardziej ambitną i nowoczesną A. Mirski skłonny uznać strategię maksymalistyczną, dążącą jednocześnie do maksymalnej dyferencjacji i integracji. Tego typu strategia kładzie nacisk na nowe, oryginalne badania, wynalazki, produkty i procesy, które będą miały szanse zaspokoić nowe potrzeby i wzbudzić ogromne zapotrzebowanie i stworzyć nową przestrzeń konkurencyjną. Pokazuje to tabela poniżej.

Tabela 2

Typologia strategii [0]

	Niska integracja	Wysoka integracja
Wysoka dyferencjacja	Strategia podażowa	Strategia maksymalistyczna
Niska dyferencjacja	Strategia minimalistyczna	Strategia popytowa

Taki typ maksymalistycznej strategii odpowiada bardzo interesującej koncepcji strategii „błękitnego oceanu" Chana Kima i Mauborgne'a (2010). Opierając się na analizie 30 branż i 150 posunięć strategicznych w latach 1880 – 2000, autorzy ci odkryli wspólne cechy przedsiębiorstw, które odnosiły najbardziej spektakularne sukcesy na rynku. Według założeń tej strategii innowacji, kluczem do sukcesu nie jest zwiększanie swej konkurencyjności, lecz tworzenie takich działań biznesowych, dla których konkurencja jeszcze nie istnieje. Strategia „błękitnego oceanu" postuluje oparcie się właśnie na innowacji wartości, w której z jednej strony ogranicza się czynniki wpływające na nasilenie się konkurencji w branży, a z drugiej

wartość dla nabywców podnoszona jest przez wprowadzenie cech produktu, które nie były dotychczas oferowane przez konkurencję.

1. Ansoff, I. (1965). The firm of the future. Harvard Business Review. wrzesień–październik. s. 162–178.

2. Mintzberg, H. (1987). Crafting strategy. Harvard Business Review. lipiec–sierpień. s. 66–75.

3. Mirski, A. (2014). Strategie innowacji w zarządzaniu przedsiębiorstwem zeszyty naukowe politechniki śląskiej. Seria: organizacja i zarządzanie z. 74. Nr kol. 1921. s. 557–568.

4. Tidd, Joe, Bessant, Jonn (2013). Zarządzanie innowacjami. Integracja zmian technologicznych, rynkowych i organizacyjnych. Warszawa. Oficyna. 836 s.

Dr M. Prudzienica
Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu Wydział Ekonomii, Zarządzania i Turystyki w Jeleniej Górze

FINANSOWANIE SPÓŁDZIELNI SOCJALNYCH W POLSCE

Spółdzielnie socjalne w Polsce sa formą prawną podmiotu łączącego cechy przedsiębiorstwa oraz organizacji pozarządowej umożliwiająca jej członkom, którymi są osoby zagrożone zjawiskiem wykluczenia społecznego, powrót do życia społecznego i zawodowego. Organizacje tego typu mają, ponadto chcrakter dobrowolnych zrzeszeń osób, które prowadzą działalność gospodarczą w szeroko pojętym interesie swoich członków, w oparciu o ich osobistą pracę.

Podstawowymi aktami prawnymi regulującymi funkcjonowanie społdzielni socjalnych w Polsce są:

1. Ustawa z dnia 27 kwietnia 2006 r. o spółdzielniach socjalnych (Dz. U. poz. 651, z późn. zm.);
2. Ustawa z dnia 16 września 1982 r. – Prawo spółdzielcze (Dz. U. z 2016 r. poz. 21);
3. Ustawa z dnia 13 czerwca 2003 r. o zatrudnieniu socjalnym (Dz. U. z 2011 r. poz. 225, z późn. zm.);
4. Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (Dz. U. z 2016 r. poz.645, z późn. zm);
5. Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz. U. z 2011 r. poz. 721, z późn. zm.);
6. Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. z 2016 r. poz. 239, z późn. zm.).

W Polsce wciąż obserwowany jest wzrost liczby zarejestrowanych spółdzielni socjalnych. W latach 2009–2012, liczba spółdzielni socjalnych zarejestrowanych w Krajowym Rejestrze Sądowym (KRS) potroiła się. W następnych latach następował dalszy, stopniowy wzrost zarejestrowanych podmiotów. O ile na koniec 2013 r. w KRS zarejestrowanych było 936 spółdzielni socjalnych, to na koniec 2014 r. r. w rejestrze figurowało już 1226 spółdzielni socjalnych, a na koniec 2015 r. 1266[1]. Niestety obserwuje się zjawisko braku aktywności spółdzielni socjalnych, przede wszystkim dlatego, że idea spółdzielczości socjalnej wciąż napotyka na liczne bariery. Jedną z nich najważniejszą jest to, że w Polsce istnieje bardzo niski wpółczynnik zatrudniania osób zagrożonych wykluczeniem społecznym, ok. 15% wobec średniej europejskiej.

Spółdzielnię socjalną mogą założyć osoby posiadające pełną zdolność do czynności prawnych i równocześnie zaliczające się do przynajmniej jednej z następujących kategorii:

[1] *Informacja o funkcjonowaniu spółdzielni socjalnych działających na podstawie ustawy z dnia 27 kwietnia 2006 r. o spółdzielniach socjalnych za okres 2014–2015, Warszawa 20 lipca 2016 r.*

- osoby bezrobotne (zarejestrowane w urzędzie pracy i spełniające inne kryteria opisane w ustawie o promocji zatrudnienia),
- osoby niepełnosprawne w rozumieniu ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (czyli osoby, które mają orzeczenie o niepełnosprawności, niezdolności do pracy lub grupie inwalidzkiej),
- osoby o których mówi ustawa o zatrudnieniu socjalnym – podlegające wykluczeniu społecznemu, a w szczególności: uzależnieni od alkoholu, narkotyków lub środków odurzających po zakończeniu leczenia, osoby chore psychicznie w rozumieniu przepisów o ochronie zdrowia psychicznego (ustawa z dn. 19 sierpnia 1994 r. o ochronie zdrowia psychicznego),
- bezdomni realizujący indywidualny program wychodzenia z bezdomności,
- osoby opuszczające zakłady karne,
- uchodźcy uczestniczące w indywidualnym programie integracji,
- inne osoby, pod warunkiem, że ich liczba nie przekracza 50% ogólnej liczby założycieli.

Spółdzielnię socjalną mogą również założyć co najmniej dwie spośród następujących osób prawnych: organizacje pozarządowe w rozumieniu ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, jednostki samorządu terytorialnego, kościelne osoby prawne.

Polski system prawny umożliwia zastosowanie pewnych udogodnień ułatwiających funkcjonowanie spółdzielni socjalnych, są to między innymi:

- zwolnienie z podatku dochodowego dochodów spółdzielni przeznaczanych (wydatkowane w roku podatkowym) na społeczną i zawodową reintegrację jej członków,
- możliwość uczestniczenia w otwartych konkursach ofert na realizację zadań publicznych,
- możliwość korzystania z pracy/pomocy wolontariuszy,
- okresowa (12 miesięcy) refundacja kosztów składek ubezpieczeń społecznych.[2]

Ponadto założyciele spółdzielni zwolnieni są z opłat rejestracyjnych – za wpis do Krajowego Rejestru Sądowego i za wydrukowanie ogłoszenia o powstaniu spółdzielni w Monitorze Sądowym i Gospodarczym.

Osoby chcące założyć spółdzielnię socjalną mogą również otrzymać jednorazowo środki z Funduszu Pracy na podjęcie działalności gospodarczej w wysokości nie przekraczającej 4 - krotnej wysokości przeciętnego wynagrodzenia na każdego członka założyciela spółdzielni socjalnej.

Osoby chcące przystąpić do już istniejącej spółdzielni socjalnej mogą otrzymać środki z Funduszu Pracy w wysokości 3 - krotności przeciętnego wynagrodzenia na każdego członka.

Osoba niepełnosprawna zarejestrowana w Powiatowym Urzędzie Pracy jako osoba bezrobotna albo poszukująca pracy może otrzymać ze środków Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych środki na wniesienie wkładu do spółdzielni socjalnej w wysokości nie wyższej niż piętnastokrotność przeciętnego wynagrodzenia w danym roku.

Dochody spółdzielni wydatkowane w roku podatkowym na społeczną i zawodową reintegrację jej członków są – w części niezaliczonej do kosztów uzyskania przychodów – zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych.

Dopuszczalnym jest również to, żeby spółdzielnia socjalna ubiegała się o finansowanie ze środków Funduszu Pracy składek na ubezpieczenie emerytalne, rentowe i wypadkowe od kwoty minimalnego wynagrodzenia osób, o których mowa w art. 4 ust. 1 ustawy o spółdzielniach socjalnych, w pełnej wysokości przez okres 24 miesięcy od dnia zatrudnienia oraz w połowie wysokości przez kolejne 12 miesięcy, na podstawie

[2] *Por. Spółdzielczość Socjalna w Polsce. Warszawa 2011 r., s.3-8*

odpowiedniej umowy między starostą powiatu a spółdzielnią oraz udokumentowanego wniosku spółdzielni.

Spółdzielnia socjalna uprawniona jest do stosowania uproszczonych zasad rachunkowości, jeżeli jej przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły równowartości 1.200.000 EUR.

Działalność spółdzielni socjalnej może również zostać wsparta ze środków budżetu państwa lub środków budżetu jednostki samorządu terytorialnego, w szczególności poprzez: dotacje, poręczenia, usługi lub doradztwo w zakresie finansowym, księgowym i ekonomicznym, prawnym i marketingowym, zrefundowanie kosztów lustracji (art. 15 Ustawy o spółdzielniach socjalnych).

Powyższe formy wsparcia w zakresie wspomnianych wcześniej dotacji mogą być współfinansowane ze środków unijnych w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego.

W perspektywie finansowej na lata 2014-2020 Unia Europejska dodatkowo zatwierdziła utworzenie systemu preferencyjnych pożyczek dla przedsiębiorców społecznych. Pożyczek mają udzielać certyfikowane instytucje finansowe w poszczególnych krajach. W Polsce pilotażowy program pożyczek dla spółdzielni socjalnych uruchomiony został w 2013 roku przez Towarzystwo Inicjatyw Społeczno-Ekonomicznych SA. Pożyczki w polskim pilotażu wynoszą do 100 tys. zł na okres 60 miesięcy przy oprocentowaniu 0,8 - 1,6 proc. w skali roku.

Przedsiębiorstwa społeczne oprócz celów biznesowych, realizują przede wszystkim cele społeczne. Warto to podkreślać, albowiem dzięki temu najsilniejszym ogniwem w spółdzielniach socjalnych jest człowiek. Dlatego też istnieje wyraźna podstawa wspierania działań spółdzielni socjalnych w Polsce.[3]

Б.М. Андрушків, Н.Б. Кирич, О.Б. Погайдак, С.М. Співак
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ОБ'ЄДНАННЯ ТЕРИТОРІАЛЬНИХ ГРОМАД

(Суміжний досвід - Європейські контексти)

На даний час дедалі більше у засобах масової інформації зустрічаємо повідомлення про створення добровільних територіальних об'єднань. Маємо приклади створення та організації успішного функціонування у містах співвласників багатоквартирних будинків (ОСББ). Справді, як показує вітчизняний і зарубіжний досвід, найефективнішим механізмом управління спільною територією, спільним майном є здійснення такого управління саме за допомогою об'єднання його співвласників. Одночасно постає питання, як функціонують в умовах територіальних громад промислові підприємства, які особливості управління ними у цих умовах?

Як відомо, доцільність створення ОСББ обумовлюється рядом обставин, а їх успішність залежить від завдань, яких мешканці поставлять перед собою. Одним з них може бути контроль за послугами ЖЕКу. Наприклад, ОСББ може заключити угоду про співпрацю з підрядниками, щомісячно підписувати наприклад із ЖЕКом акти про виконання окремих ремонтних робіт будинку, на підставі яких визначається факт виконання та обсяги конкретних робіт і відповідно проводяться нарахування (перерахунок) мешканцям ін. Реалізація контрольних функцій відбувається на

[3] *Por. http://zielonalinia.gov.pl [stan na 01.04.2017 r.]*

загальних положеннях з врахуванням існуючих історичних традицій, територіальних особливостей ін.

Інша ситуація з організацією діяльності та управління промислового підприємства, яке обтяжене розмаїтими галузевими зобов'язаннями в умовах добровільного об'єднання територіальних громад. У вітчизняній практиці є наявний досвід функціонування підприємств, установ та організацій в умовах міського самоврядування. Тим часом, іншими є обставини в низових адміністративних районах де функціонують переробні, будівельні, ремонтно-побутові підприємства, та інші обслуговуючі організації та установи.

Якщо розглянути досвід виникнення ОСББ то можна зауважити цілий ряд специфічних моментів та особливостей цього процесу. Взагалі формування ОСББ розпочалося лише у 1995 році.

Станом на 01.03.2011 року в Україні налічувалось 12 386 об'єднань, що становило понад 10% житлових будинків країни, які мають п'ять і більше поверхів.

Загальна кількість ОСББ на 01.05.2016 р в порівнянні з 01.05.2015 збільшилася на 28046 об'єднання (на 17,6%) за даними «Про ОСМД Інфо».

З 1 липня 2016 року набув сили закон про ліквідацію ЖЕКів в Україні. Відповідно до закону, всі багатоквартирні будинки будуть управлятися ОСББ (об'єднання співвласників багатоквартирних будинків) або передаються приватним керуючим компаніям [5].

Необхідно сказати що у цьому процесі вітчизняні стратеги у цій царині скористались зарубіжним досвідом.

Найбільший успіх організації управління підприємствами та організаціями в т.ч. і ОСББ на даний час має Естонія. Там влада обрала самий радикальний спосіб реформування ЖКГ – повну його приватизацію, яка тривала 12 років. У 2006 р. був ліквідований останній елемент державної системи ЖКГ – муніципальна служба замовника з управління житловими будинками. Саме управління, як і безпосереднє обслуговування житлового фонду, здійснюється приватним формуваннями вже декілька років до цього [4].

Житловий фонд в Естонії зараз практично повністю знаходиться в приватних руках (близько 98 % міських квартир належить приватним особам, кооперативам або фірмам, 2 % – державному соціальному житловому фонду). Ці товариства отримали будинки на баланс і управляють ними, тобто організують утримання і ремонт житлових будівель, взаємовідносини з організації підрядних робіт, послуг з підприємствами здійснюється на договірній основі . Остання обставина принципово відрізняє Естонію від сусідів: у Латвії та Литві питаннями взаємовідносин промислових підприємств та територією, експлуатацією житлового фонду досі в основному займається міська влада.

У Польщі вирішенню цих питань сприяв Закон «Про власність на житло» від 24.06.1994 р., який ввів поняття житлове товариство (український аналог – ОСББ), яке повинне самостійно господарювати у своєму будинку, в тому числі дбати про зменшення витрат на споживання комунальних послуг і утримання свого спільного майна.

Що стосується країн Західної Європи загалом, то у питаннях розвитку підприємств в умовах в об'єднань територіальних громад (наприклад досвід створення ОСББ) найбільший досвід мають Франція і Фінляндія. У Франції комунальні служби є переважно муніципальними. У той же час досить широко поширений і досвід застосування концесій в комунальному господарстві. Ця форма заснована на договорі концесії, відповідно до якого підприємство комунальної сфери передається в експлуатацію приватній фірмі. Виробництво продукції, робіт та послуг здійснюється за рахунок концесіонера, при цьому він має право стягувати зі споживачів платежі за

надання цих послуг. При цьому у Франції і Фінляндії, поряд з націоналізованими газовими мережами та державною енергетикою, існують і приватні, а також функціонують на основі договору концесії, компанії. [6]

Фінляндії 1,4 мільйона будинків об'єднані в 70 000 акціонерних товариств – власників житлової нерухомості. 50 000 з них користуються послугами компаній з управління нерухомістю (операторів), 20 000 управляються самостійно. Оператор (керуюча компанія), перш за все, відповідає за щоденне управління згідно з договором на управління, в якому обумовлюються умови та перелік продукції, робіт та послуг і розцінки.

Кількість об'єднань власників житла (ОСЖ) у Франції з 2000 по 2010 роки збільшилася в 1,6 рази, у Фінляндії в 1,4 рази, що свідчить про те, що ці об'єднання мають авторитет у населення і є затребуваним інститутом надання як комунальних послуг так і продукції, робіт та послуг функціонуючих на території підприємств.

Основним позитивним моментом у практиці виробництва продукції, робіт та надання комунальних послуг у Франції і Фінляндії є повсюдне поширення об'єднань власників житла, досвід залучення до управління майном приватних підприємців і повсюдне поширення інформаційних технологій у сфері комунальних послуг [1].

Тим часом не дивлячись на досить прогресивну динаміку в формування ОСББ в державах Європейської співдружності з боку України загалом та галузевими Міністерствами до даного часу ніхто не проявляв зацікавленості у вивченні особливостей та проблем розвитку підприємств в умовах в об'єднань територіальних громад, у формуванні їх управлінських органів та розвитку відповідно до прийнятого Державою законодавства.

Отже на основі вищевикладеного хочемо зробити висновок про доцільність спеціального глибокого вивчення зарубіжного досвіду створення органів управління та організації їх функціонування в умовах об'єднань територіальних громад. Впровадження його у практику функціонування вітчизняних промислових підприємств. Адже, як відомо, воно створюється на основі права спільної власності і представляє не лише співвласників нерухомості як однієї з сторін, а і представників території. Щоб самостійно розглядати умови їх функціонування, та вирішувати проблеми пріоритетності напрямів розвитку у залежності від ресурсних та інших чинників, які будуть внески на вирішення проблем благоустрою території, кому і які внески здавати, куди і як витрачати гроші, необхідно приймати обґрунтовані управлінські рішення. Ефективне використання ресурсів, засобів, коштів та посилення контролю і відповідальності призведуть до організації ефективного, раціональнішого використання можливостей території, виготовлення підприємствами якіснішої продукції, повнішого задоволення потреб населення у послугах.

1. *Стратегія розвитку адміністративного району (Концептуальні засади організації соціально-економічного розвитку адміністративного району в контексті формування добровільних об'єднань територіальних громад Лановеччини / Б.М.Андрушків, Н.Б.Кирич, С.М. Співак та ін. – Тернопіль: ФОП Паляниця В.А, 2017. - 456 с.*

2. *Повний регіональний розрахунок – шлях підвищення ефективності територіальної оцінки, забезпечення її сталого розвитку / Б.М. Андрушків, О.О. Бендасюк, М.П. Войнаренко та ін. – Тернопіль: ТзОВ «Терно-граф», 2014. – 680 с.*

3. *Лега, Ю. Г. Вдосконалення управління житловокомунальним комплексом України в сучасних умовах розвитку національної економіки [Текст] : Монографія / Ю. Г. Лега, Т. М. Качала, Н. Ф. Чечетова. – Черкаси: ЧДТУ, 2008. – 219 с. – ISBN 9667533271.*

4. *Дорофиенко, В. В. Создание и организация деятельности объединений совладельцев много квартирных домов (ОСМД) – основа реформирования управления жилищным хозяйством [Текст] / В. В. Дорофиенко, В. И. Логвиненко, И. Н. Осипенко. – Донец : ВИК, 2007. – 240 с.*

5. *Економіка міського господарства [Текст] / Т. П. Юр'єва, В. О. Костюк, В. А. Бардаков та ін. – Харкі : ХДАМГ, 2008. – 672 с. – ISBN 978966 6951192.*

6. Димченко, О. В. Житловокомунальнегосподарство в реформаційному процесі: аналіз, проекту вання, управління [Текст] : монографія / О. В. Дим ченко ; Харк. нац. акад. міськ. госпва. – Х.: ХНАМГ, 2009. – 356 с. – ISBN 789666951512.

7. https://uk.wikipedia.org/wiki/Об'єднання_співвласників_багатоквартирного_будинку

8. http://dbn.at.ua/publ/osbb/novini_osbb/zarubizhnij_dosvid_rozvitku_osbb/30-1-0-573

Ю.О. Буник
Київський національний університет імені Тараса Шевченка

КЛАСИФІКАЦІЯ ІНСТРУМЕНТІВ РЕАГУВАННЯ В УМОВАХ КРИЗОВОЇ МІГРАЦІЇ В ЄС

Проблема регулювання міжнародної міграції населення завжди була актуальною, але в останнє десятиліття перед урядами постало нове питання, що пов'язане з інтенсифікацією економічних та політичних криз та прийняттям ряду дій реагування для подолання явища кризової міграції населення. Основними механізмами регулювання міжнародної трудової міграції можуть бути, по-перше, узгодженість масштабів, структури і напрямів зовнішньої трудової міграції з внутрішніми міграційними потоками. Тоді як механізм реагування в умовах кризової міграції нерозроблений, в чому і полягає актуальність явища кризової міграції. Особливо гостро міграційні процеси відбуваються в країнах ЄС, які змушені приймати велику кількість біженців та мігрантів, які постраждали як від економічних, політичних криз, так і від стихійних лих, що несе значне навантаження на бюджет.

Країнами, що приймають найбільшу кількість біженців та мігрантів є Німеччина, Угорщина, Швеція та Австрія. Але чи є такий розподіл обгрунтований та вигідний для цих країн. В цілому 660 тис. чоловік прибутку в 30 країн - 28 членів ЄС плюс Норвегія і Швейцарія - в 2014 році і 1, 27 млн. в 2015 році [1].

Ці 30 країн загальною чисельністю населення 522 млн. чол., а це означає, що на кожні 540 європейців припадає один біженець в рік. Виходячи з числа біженців, що мігрують до Європи порівнюючи з населенням країн, Німеччина, наприклад, прийняла 314 тис. чол., коли її «справедлива частка» біженців складає 150 тис. чол. - це значить, вона приняла на 164 тис. чол. "зайвих". Угорщина приймає на 124 тис чол. більше, Швеція на 37 тис., а Австрія на 37 тис., в той час як Велика Британія «недоотримує» 85 тис., Іспанія – 76 тис., Польща – 60 тис., Франція – 55,6 тис., а Італія – близько 40 тис. біженців. Тобто, ми бачимо, що розподіл є нерівномірний, що призводить до зменшення економічної стабільності та збільшення витрат з бюджету країн, що приймають найбільшу кількість біженців та мігрантів.

Основним інструментом реагування в умовах кризової міграції є справедливий і рівномірний розподіл кризових мігрантів на основі розміру ВВП, населення, рівня безробіття. Відсутність узгодженості приводить до того, що у певні країни надходить приток зовнішніх мігрантів, при достатній кількості внутрішніх трудових ресурсів, які могли б ефективно використовуватися натомість іноземних працівників. Відповідно, повинен здійснюватися постійний моніторинг балансів трудових ресурсів, соціально-економічного та трудового середовища країни. По – друге, визначення додаткової потреби країн у зарубіжних трудових мігрантах повинно здійснюватися у розрізі професійно-кваліфікованих груп з урахуванням перспектив соціально-економічного розвитку і впровадження нових технологій.

Дублінська угода повинна бути замінена на постійний і обов'язковий механізм, який забезпечує справедливий розподіл відповідальності для розміщення осіб, які шукають притулку, біженців та кризових мігрантів відповідно до економічного і

соціального потенціалу держав-членів ЄС і держав Європейської економічної зони [3]. Така система могла б гарантувати структурні рішення для регулювання нестабільного припливу мігрантів.

Існуючі фонди повинні бути мобілізовані і повинні бути надані додаткові кошти з боку ЄС та держав-членів, щоб подолати кризову міграцію, для підтримки міст і регіонів, які функціонують в якості основних точок входу або приймають велику кількість біженців, для сусідніх країн, таких як західні Балкани, через чиї кордони проходять мігранти, а також для організацій і країн, які дбають про біженців, близьких до їх країн походження [3].

Соціальна політика має важливе значення для успішної інтеграції тих, хто прибуває до Європи. Необхідно докласти зусиль для забезпечення того, щоб біженці не зазнали дискримінації, коли мова йде про надання соціального захисту. Європейські стандарти для інтеграції біженців та осіб, які шукають притулку, повинні бути розроблені таким чином, що вони жили гармонійно в приймаючих країнах на період надання притулку.

Важливим інструментом реагування є створення легальних каналів та програм міграції як для висококваліфікованих людей та їх сімей, так і для підприємців чи менш кваліфікованої робочої сили. Слід розширити програму Blue Card та зменшити вимоги такі як, рівень зарплати та зв'язок між кваліфікацією та пропозицією на ринку праці, щоб забезпечити більш широке застосування в країнах-членах.

Громадяни третіх країн, що працюють в ЄС повинні отримувати рівне ставлення з громадянами ЄС щодо платоспроможності, умов праці, соціальних прав, а також щодо свободи пересування в межах ЄС.

Важливим інструментом є регіональна політика. Розробка та реалізація регіональних міграційних програм з урахуванням особливостей соціально-економічного розвитку регіонів, розвитку процесів міграції, їх обсягів та інтенсивності, складу мігрантів та рівня міграційної активності населення, територіального розташування регіону.

Отже, конкретна європейська відповідь на кризу нинішньої міграції повинна бути глобальною та зосереджена на причинах кризи та побудована на спільних діях, солідарності, повазі, легальності міграції. Необхідно удосконалити та розширити дублінські домовленості. Заходи політики ЄС повинні перейти від орієнтації на безпеку до політичного підходу «багатосекторності», що гарантує збалансоване визначення пріоритетів у всіх відповідних секторах політики, таких як співпраця в галузі розвитку, закордонних справ, торгівлі, економіки, а також соціальної сфери та зайнятості населення. Строгий контроль повинен бути здійснений щодо виконання заходів ЄС, які мають потенціал до порушення міжнародного права.

1. Migration and migrant population statistics. - [Електронний ресурс].– Режим доступу: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Migration_and_migrant _population_statistics.

2. Migration and the Refugee Crisis A European Respons - [Електронний ресурс].– Режим доступу: http://europeanmovement.eu/wp-content/uploads/2016/04/MI_16_PolicyPosition_MIGRATION_VIEW_ FINAL.pdf.

3. The EU's Response to the Refugee Crisis: Taking Stock and Setting Policy Priorities. Sergio Carrera, Steven Blockmans, Daniel Gros and Elspeth Guild No. 20 / 16 December 2015. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.ceps.eu/system/files/EU%20Response%20to%20the%202015%20Refugee%20 Crisis_0.pdf.

Р.Р. Романюк, О.Д. Зинюк
Західний науковий центр Національної академії наук України і Міністерства освіти і науки України

НАУКА ЗАХІДНОГО РЕГІОНУ УКРАЇНИ: ТЕНДЕНЦІЇ ТА МЕХАНІЗМИ АКТИВІЗАЦІЇ

Проведено аналіз стану наукового потенціалу Західного регіону України у часовій динаміці, розглянуто проблемні питання щодо розвитку наукових досліджень, запропоновано пропозиції щодо управлінських і законодавчих ініціатив для активізації наукової та науково-технічної діяльності.

Науково-освітня сфера суспільного життя – складний механізм, зміни у якому мали б грунтуватися на трьох основних принципах: системність, яка орієнтована на стратегічні цілі; еволюційність у підходах і засобах досягнення мети; використання мотиваційних чинників, котрі забезпечать синергетичний ефект. Перший принцип вимагає бачення перспективи (яку країну будуємо), визначає перелік оперативних цілей і засоби моніторингу на етапах просування. Другий – гарантує послідовність, продуманість та поетапність дій, а третій – вибудовує систему стимулів щодо впровадження змін на кожній ділянці зокрема.

На шляху до цивілізованих ринкових відносин головною рушійною силою є розвиток підприємництва та впровадження новацій. Нині забезпечення конкурентоспроможності країни слід пов’язувати не з масштабними і надвитратними проектами, а з проведенням цілеспрямованої політики щодо розвитку усіх ланок регіональної інноваційної системи, яка покликана просувати на ринок результати науково-дослідних робіт і стимулювати попит на науково-технічні розробки з боку споживачів інноваційної продукції, насамперед – підприємницького сектора [1].

Західний науковий центр Національної академії наук України і Міністерства освіти і науки України на основі державно-приватного партнерства з органами влади і місцевого самоврядування, представниками бізнес-середовища за участю всіх суб’єктів інноваційної інфраструктури є інтегруючим ядром регіональної інноваційної системи. Метою діяльності Західного наукового центру є консолідація науковців у вирішенні важливих комплексних проблем регіону, розвиток зв'язків науки, освіти та виробництва. Територіально робота Західного наукового центру охоплює наукові установи та вищі навчальні заклади 8 областей: Волинської, Закарпатської, Івано-Франківської, Львівської, Рівненської, Тернопільської, Хмельницької і Чернівецької.

Західний регіон України займає третє місце в Україні за кількістю кандидатів та докторів наук як за їх загальною чисельністю, так і за участю у сфері наукових і науково-дослідних робіт. Але питома частка вчених регіону, які працюють в сфері наукових досліджень, є чи не найнижчою в Україні. Уже побіжний аналіз кадрового наукового потенціалу України за регіонами яскраво свідчить про те, що переважна частина наукових досліджень (частка вчених, які працюють у науковій сфері) сконцентрована в Києві, незважаючи на значні кадрові ресурси в регіонах.

Кількість фахівців із ступенем доктора чи кандидата наук, які зайняті в економіці Західного регіону, постійно зростає. Проте головно таке збільшення стосується гуманітарних спеціальностей. На цьому тлі викликає занепокоєння те, що спостерігається стійка динаміка зменшення числа працівників наукових установ, що є типово і для України в цілому, проте в Західному регіоні особливо помітно [2]. Порівняно з 2000 роком таке зменшення у нашому регіоні сягає майже половини. Особливо загрозливо це виглядає для економіки країни, якщо проаналізувати чисельність фахівців, які виконували наукові роботи, за галузями наук. На тлі

зростання чисельності виконавців наукових робіт гуманітарного скерування відбувається значне скорочення виконання наукових робіт технічного профілю.

Сформульовано пропозиції щодо вирішення проблемних питань для активізації наукової та науково-технічної діяльності.

1. Пріоритетом держави в найближчі роки повинно стати поетапне збільшення рівня фінансування науки з виходом на планові показники 1,7% ВВП. Досвід країн, котрі займають нині провідні світові позиції, свідчить проте, що це завдання можна і необхідно виконати, якщо Україна прагне увійти до групи розвинутих держав світу.

2. Бюджетне фінансування наукової і науково-технічної діяльності повинно забезпечувати відтворення наукового потенціалу за усіма його структурними елементами (підготовка кадрів, оновлення матеріально-технічної бази, інформаційні послуги) із використанням різних рівнів фінансування – базове, програмно-цільове, конкурсне тощо. Вкрай важливим є завдання розроблення і прийняття відповідних нормативних документів, які знімуть існуючі протиріччя і чітко визначать механізми та принципи фінансування науки.

3. Потребує законодавчого врегулювання порядок проведення конкурсів на виконання наукових досліджень при формуванні державних цільових, науково-технічних та інноваційних програм із забезпеченням гарантій їх фінансування на етапі виконання. В країнах Європейського Союзу при використанні програмно-цільового фінансування реалізується комплекс завдань: підтримка пріоритетних напрямків наукових досліджень, підготовка кадрів, мотивація участі промисловців і підприємців у комерціалізації результатів досліджень тощо.

4. Необхідно активніше вмотивовувати науковців до публікації своїх результатів у міжнародних авторитетних виданнях. Актуальним питанням є доступ науковців до міжнародних наукометричних баз даних (Scopus, Web of Sciences тощо) і електронних наукових видань, що вкрай важливо для стимулювання розвитку наукових досліджень та інтеграції української науки до світової.

5. Важливим є вироблення фінансових механізмів для розвитку патентно-ліцензійної діяльності, які дозволять вітчизняним дослідникам і винахідникам вийти на міжнародний рівень проведення експертиз, отримання охоронних документів, підтримки патентного захисту з метою участі в торгівлі об’єктами інтелектуальної власності.

6. Необхідно розширити академічні свободи при конкурсному фінансуванні досліджень та отриманні міжнародних грантів в частині уникнення тендерних процедур, які по своїй суті суперечать умовам отримання такого фінансування. Слід також переглянути митні вимоги, які стосуються закупівлі (чи спонсорської передачі) наукового обладнання, літератури, наукової періодики тощо.

7. Важливо виробити систему накопичувальних соціальних гарантій для наукових працівників, яка сприятиме поверненню престижу праці дослідника.

1. Зянько В. В. Інноваційне підприємництво: сутність, механізми і форми розвитку. Монографія. – Вінниця: УНІВЕРСУМ – Вінниця,. 2008. – 397 с.

2. Назарчук З. Т. Наука Західного регіону України: тенденції, проблеми та пропозиції / З. Т. Назарчук, І. М. Мриглод, Р .Р. Романюк // Вісник Національної академії наук України. – 2013. - № 6. – С. 61-70.

Н.М. Шостаківська
Тернопільський національний технічний університет імені І. Пулюя

СТРАТЕГІЯ ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ ЯК ОСНОВНИЙ ФАКТОР КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

Наведено основні проблеми, що перешкоджають розвитку стратегії інноваційного розвитку економіки України, аналізуються основні чинники, що заважають розвитку інновацій. Розглянута і запропонована як приклад модель інноваційної стратегії Китаю, яка показала свою ефективність навіть в умовах світової економічної кризи, розгорнувши послідовну, масштабну, комплексну програму, ставши світовою фабрикою і світовою лабораторією з виробництва інновацій. Стратегічний напрямок допоможе помножити конкурентоспроможність нашої країни і перейти від економіки використання природних багатств до економіки, заснованої на інноваційному розвитку.

Перехід до інноваційного шляху розвитку став стратегічною позицією України на сьогоднішній день. Оскільки роль інновацій в економіці велика, тому кожній державі необхідно приділяти велику увагу активізації своєї інноваційної стратегії. Її розробка і впровадження дозволяють не тільки підвищити конкурентоспроможність товарів, а й імідж держави, а також забезпечити стійкість економічного зростання і на цій основі - високий рівень життя громадян. Інноваційна стратегія - це зброя конкурентної боротьби в XXI ст. Той, хто оволодів цією зброєю досконало неминуче перевершить всіх інших.

На даний момент інновації стають набагато чимось більшим, ніж просто винахід простих ідей або пропозицій простих рішень. Ось для цього повинен бути керований процес, вирішальний ряд фундаментальних проблем, пов'язаних з інноваціями.

Головною передумовою інноваційної стратегії є моральне старіння випускної продукції і технології. Організаційно управлінські інновації - це той фундамент, на якому природним чином починається будівництво блоків технологічних інновацій.

Існує ряд проблем, що перешкоджають розвитку інноваційної стратегії: повільний розвиток системи малих і середніх інноваційних підприємств; слабкий розвиток правових і адміністративних бар'єрів, обмежений доступ до фінансування, слабка дослідницька база, а також складності в забезпеченні правової охорони і захисту інтелектуальної власності, високий рівень правопорушень в цій області, а також недобросовісна конкуренція в науково-технічній сфері. Найчастіше основною сферою діяльності малого бізнесу стає торгівля (90%), в той час як частка малих фірм, реально відповідних вигляду інноваційного підприємства, не перевищує в Україні 2%.

Головна причина низької інноваційної активності суб'єктів господарювання в країні пов'язана з браком ресурсів і, відповідно, обмеженим доступом до них. Дана обставина переконливо свідчить про те, що в монетарній, кредитно-грошової і фіскальної системах країни містяться значні невикористані резерви для стимулювання інноваційної активності вітчизняних підприємств і економіки в цілому.

Недостатня ефективність взаємодії між бізнесом і дослідницькими інститутами є спільною проблемою. До типових проблем інноваційної інфраструктури можна віднести:

- недосконалість законодавчих основ їх діяльності;
- відсутність ефективного механізму фінансового забезпечення їх діяльності, особливо на початковому етапі;
- відсутність налагодженої системи взаємодії між діючими суб'єктами

інноваційної інфраструктури;

- недостатня забезпеченість кадровими ресурсами;
- недостатня інноваційна активність наукових організацій;
- низька інноваційна сприйнятливість промислових підприємств. Існує ряд факторів, які перешкоджають розвитку інновацій на підприємствах:

а) економічні:

- нестача власних коштів;
- недолік фінансової підтримки з боку держави;
- низький платоспроможний попит на нові продукти;
- висока вартість нововведень;
- економічний ризик;
- тривалі терміни окупності нововведень;

б) виробничі:

- низький інноваційний потенціал організацій;
- нестача кваліфікованого персоналу;
- брак інформації про нові технології;
- відсутність відомостей про ринки збуту;
- несприйнятливість організацій до нововедення;
- слабка можливість для кооперування з іншими організаціями, підприємствами і науковими установами;

в) інші:

- низький попит у споживачів на інноваційну продукцію;
- невизначеність термінів інноваційного процесу;
- нерозвиненість інноваційної інфраструктури;
- обмежений ринок технологій.

Існує необхідність в організації системи прогнозування і планування підготовки кадрів для інноваційних та наукових організацій на середньострокову і довгострокову. В цілому подолання недоліків розвитку науково-інноваційної сфери дозволить об'єднати зусилля академічної, вузівської і галузевої науки з метою підвищення конкурентоспроможності вітчизняної продукції на основі інтенсифікації інноваційної діяльності.

Хотілося б навести приклад моделі інноваційної стратегії Китаю, оскільки грамотне управління інноваціями стало їх національною стратегією і показало свою ефективність навіть в умовах кризи, оскільки геніально використовувався світова криза для вигідною скупки інновацій та інноваційних кадрів по всьому світу. Китай вже пережив хаос культурної революції, тому забезпечення стабільності в його політиці стоїть на першому місці, на другому місці стоїть поступовий розвиток, в цих умовах успіх реформ неминучий, оскільки здійснюється в умовах соціальної стабільності та логічно обумовлений поступовим розвитком.

Основною умовою розвитку будь-якої країни є сильна держава і відповідна йому мобілізаційна стратегія. Продуманість дій і поступовість проведення реформ дозволять створити систему багатоукладності за провідної ролі громадського сектора та державного регулювання, ввести принцип розподілу по праці і збільшити ступінь відкритості економіки. Ця стратегія реформування вже увійшла в історію як соціалістична ринкова економіка. Вона повністю спростувала західний міф, що економічна реформа повинна супроводжуватися падінням виробництва, зменшенням капіталовкладень, погіршенням соціально-економічного становища в країні. Другою оманливою, епохи глобалізації, була думка, що в основі економічного успіху лежить вільне підприємництво. У Китаї першими усвідомили, що таке інновації, якими властивостями вони володіють, за якими законами розвиваються. Навіть США і

Євросоюз, розглядаючи в першу чергу технічні та технологічні інновації, програють цілісної інноваційної стратегії розвитку Китаю. Довгий час було не прийнято вживати термін «інновації», але кажучи прийнятим в світі мовою, Китай розгорнув послідовну, масштабну, комплексну програму інноваційного розвитку. Це цілісне бачення було досягнуто в результаті усвідомлення катастрофічних результатів культурної революції. Тобто необхідно було спочатку відновити втрачене, т. Е. Сформувати фундамент або, як зараз кажуть, необхідну інноваційну сферу.

Прикладами таких інновацій є введення консультативної демократії, прийняття закону про освіту, відновлення професійної діяльності вузів і НДІ, складання і неухильне виконання державної програми розвитку науки і техніки, визначення ключових напрямків в галузі розвитку високотехнологічного сектора, відновлення технічної бази науки і створення спеціальних економічних зон (СЕЗ). Цей перехід здійснювався під керівництвом держави поступово в чіткій відповідності з національними і соціально-економічними викликами.

Тільки відновивши втрачене, Китай перейшов до глобальної трансформації управління науково-технічної сфери. Був введений новий порядок організації співробітництва між НДІ університетами та підприємствами в галузі розвитку високих технологій і комерціалізації їх результатів. Був створений державний фонд по фінансуванню фундаментальних і прикладних досліджень та державна програма розвитку високої науки і техніки, що дозволило вже в 1995 р зареєструвати понад 1000 наукових досягнень, причому з них більше половини отримали світове визнання. Суть його в тому, що починається поступовий відхід від жорсткої централізації планування і державного фінансування досліджень на користь ринкових потреб і запитів на розробку. Ця нова державна політика привела до створення зон з розвитку високих технологій, бізнес-інкубаторів, зростання числа наукомістких виробів, створення і розвитку технопарків. Можна тільки дивуватися далекоглядністю і мудрістю Китаю, який з 1992 по 2001 р проводив політику наздоганяючої регіоналізації, використовуючи ресурси процвітаючих країн.

Віра в свою винятковість і світове господарство Заходу призвела до втрати контролю над інноваційними технологіями. Китай перестав бути світовою фабрикою і став світовою лабораторією. У 1992 р Китай проголосив політику відкритості зовнішньому світу. Проаналізуємо, що вона означала на ділі для Китаю і процвітаючих країн Заходу.

У Китаї створювалися умови для максимального використання ресурсів лідерів глобалізації виробництва фінансів, залучення зарубіжних інновацій. Тут дуже важливо відзначити створення близько 60 спеціальних економічних зон, з яких і почався приплив зарубіжних інвестицій. Ці інвестиції послужили джерелом створення і розвитку сучасних виробництв, інновацій в області технологій і методів ведення бізнесу, згодом для залучення зарубіжних інвестицій, технологій і кадрів в Китаї були створені зони високих технологій, де іноземні інвестори отримали безпрецедентні в світі податкові пільги і земельні ділянки.

Державна політика Китаю перешкоджала імпорту в країну застарілих технологій і одночасно стимулювала створення іноземними корпораціями спільних виробничих, науково-дослідних центрів на своїй території. Це призвело до того що, починаючи з 90-х рр., Створювалося виробництво провідних високотехнологічних транснаціональних компаній. І, звичайно, на цих виробництвах працювали і навчалися десятки тисяч китайських робітників інженерних і наукових кадрів. Це сформувало основу для створення власних продуктових і технологічними інновацій. Китай на час добровільно погодився зобразити безвідмовну масову робочу силу і на початковому етапі демонстрував максимальну сприйнятливість і копіювання технологій, стандартів,

методів позитивного досвіду світових лідерів в області управління інноваціями. Але далі сталося неминуче осмислення і перевтілення, а також створення власних продуктів іноді на межі плагіату. В останні роки Китай все більше створює власні інновації, створюється власна система патентування.

Україна ж в останні 20 років дозволила знищити і зрадила забуттю досліди правління СРСР. Як страшний сон згадується безглузде проходження західним рекомендаціям. Були проведені дії в точності до навпаки. Спочатку в нашій країні була зруйнована соціально-політична стабільність, в цих умовах неминуче припиняється розвиток і відбувається неприйняття реформ. Згодом стали очевидними скоєні помилки. Легенда про вільне підприємництво як основу економічного успіху себе не виправдала.

Провідна роль держави в Китаї - це чітке, а часом і вельми жорстке дотримання законодавства, його прозорість, відсутність корупційної складової дозволили забезпечити випереджаюче зростання промислового виробництва, науки і освіти, поступальний скорочення бідності (з чим зараз активно бореться Україна). Тут необхідно скасувати чітке дотримання пріоритетів - соціальна стабільність, розвиток та реформа.

З усього вищесказаного доцільно зробити висновок, що економічний прогрес безпосередньо залежить від інновацій, Китай це добре розуміє. Проголошує, що здатність до самостійного інноваційного розвитку є основою китайської національної стратегії.

Інноваційна політика повинна чітко формулюватися, тільки так вона буде виконувати свої функції. Як правило, декларування інноваційної політики не забезпечує її практичної реалізації. Тому управління інноваційною діяльністю слід розуміти і вибудовувати як єдину сукупність процесів, де результат попереднього процесу є основою для здійснення наступного. Нижче пропонується комплекс заходів, які дозволили б створити діючу національну інноваційну стратегію.

В основі будь-якої політики, спрямованої на пошук інноваційних механізмів вирішення проблем економіки повинна лежати розробка ефективної стратегії розвитку, спрямованої на створення гнучких інструментів реагування на нові потреби економічних знань, стратегії, здатної запалити інвесторів, стратегії, що забезпечує стійке плавання бізнесу в так мінливому ринку.

Інтелектуальний капітал в України величезний, необхідно почати виконувати закони управління і застосувати закони управління інноваціями в парадигмі України, використовуючи успішний досвід інших економічно-розвинутих країн.

1. Khusainov, R.V., 2014. Developing strategy of public-private partnership in Ukraine innovative development. Economics and management: problems of science and practice: Collection of scientific articles, vol. 1: Verlag SWG imex GmbH, Nürnberg, Deutschland, pp. 158–162.

2. Бізнес-школа МІМ-Київ презентує результати Щорічно- го рейтингу конкурентоспроможності країн світу World Competitiveness Yearbook 2015 (IMD WCY 2015) [Електронний ресурс] // МІМ-Київ. – Режим доступу : http://www.mim.kiev.ua/ press/news/2015/2376/.

3. Богаевская О.В. Американские корпорации: механизмы сохранения лидерства в глобальной экономике / О.В. Богаевская. – М.: ИМЭМО РАН, 2012. – 94 с.

4. Кастельс М. Информационная эпоха: экономика, общество и культура / М. Кастельс; пер. с англ. – М. : ГУ-ВШЭ, 2000. – 606 с.

5. Мешко Н.П. Впровадження високих технологій як складова стратегії інноваційного розвитку / Мешко Н.П. // Материали за IV Международна научна конференция «Бъдещето проблемите на световната наука – 2008», 17 -25 декември 2008. – Т. 8. Икономики. – София «Бял ГРАД –БГ» ООД. – С. 94-97. (0,2 д.а.).

6. Мешко Н.П. Інвестиції у високі технології як необхідна умова формування інноваційного потенціалу держави / Мешко Н.П. // Інвестиції: практика та досвід. Наук.-пр. жур. – Київ: Рада по вивч. прод. сил України НАН України, 2007. – № 20. – С. 3-7. (0,7 д.а.).

СЕКЦІЯ 2.
ПРОБЛЕМИ ПІДВИЩЕННЯ ЯКОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

V. Bobrovnyk
Khmelnytskyi National University

THE ORGANIZATIONAL COMPONENT OF FORMING THE ACCOUNTING ANALYTICAL AND INFORMATION SYSTEM AT ENTERPRISES

The dynamic development of market infrastructure, increasing competition in domestic and international markets in the era of globalization complicate functioning of domestic enterprises within the existing rationalist model of management and contribute to implementation of strategic concepts of enterprise development, modernization of its organizational management structure.

Significant technological transformations of the production process caused by changes in the structure of demand provide optimize a technological component of strategic concepts of enterprise development that encompasses changes in the means of production, production process, technology.

Decentralization of activities and enterprise management, management personnel optimization, management efficiency and productivity enhancement are implemented in the context of a managerial component of strategic concepts of enterprise development.

Management is always a compromise between expectations of the management subject, the object's opportunities and the state of the environment. In this regard, it can be viewed as a system and process of interaction with the external environment. The management system involves subsystems of goals, principles and means of the control system's influence on the controlled one and includes organizational structures, a set of functions, a range of methods, tools and resources, direct connection and feedback between subjects and objects of management, information flows, documents circulation.

The management process is a deliberate and purposeful activity related to implementation of the subject's powers and regulated by legal norms, namely, it is the activity of management subjects aimed at achieving the set goal through implementation of certain functions, methods and principles of management.

It must be noted that management interactions implemented in an organizational subsystem of management are flows of information connections between the subject and the object of management while achieving the goals that provide coordination of actions and lead to certain management results.

The need of external users and management personnel at enterprises for operational, reliable and relevant information necessary for effective planning, monitoring and decision-making at every level of management requires mutual coordination of information flows between elements of the management system, establishment of a modern, adaptable accounting analytical and information system based on new levels of monitoring and audit, intellectualization of automated systems.

Efficiency of the accounting analytical and information system formation and functioning depends on complexity of the management organization structure, a level of its

decentralization as for delimitation of rights and responsibility of each subdivision to the enterprise management, coordination of certain activities while achieving the goals of the enterprise and information security to reduce risks of ineffective horizontal and vertical organizational communications between subdivisions.

The normative analytical information generated in vertical organizational communication reflects a degree of agreement between the actual state of assets and liabilities of the enterprise and established planning criteria and standards.

Using general development targets and credentials, evaluating performance indicators of basic services and departments, the accounting analytical and information system within horizontal organizational communications provides the enterprise management system with "feedback" regarding accomplishment of planned targets, develops and implements those measures needed to eliminate negative changes in development of standard indicators of the enterprise development, justifies current and perspective management decisions that are made during forming production and commercial policy of the enterprise.

Coordination and interaction between the participants of vertical and horizontal organizational communications provide systematicity and addressness of collection, processing, interpretation, storage and transmission of information, its effective use taking into account its potential advantage and information needs of the members of the management process.

The actions within the management object are to be fixed with the help of the accounting system, which depends on the organizational and technological structure of the enterprise. Traditionally, when describing organizational principles of the enterprise establishment one considers conventional organizational and legal forms and the organizational structure of the enterprise. However, peculiarities of the accounting process organization, relative stability of the system, methods, forms and accounting techniques, frequency and generality of certain processes cause the forming of specific requirements for the process of organizational designing the accounting structure.

The organization of accounts department depends on a type of its activity, sizes, the business environment, the production and organizational structure, the number of employees, peculiarities of the process, a proportion of centralization and decentralization in the enterprise management.

Considering the concepts of centralization and decentralization in terms of planned economy, scholars have focused their attention on the advantages and disadvantages of decentralization of labour organization forms. However, an absolute centralization of accounting is possible only when the enterprise does not have subdivisions. At the same time, a completely decentralized system may become incapacitated without taking into account such factors as the extent and level of accounting and control operations organization, the form of accounting organization and automation, overall production and its management structure (see Table 1). In the context of the above, choosing one or another organizational form of accounting mechanism structure depends, on the one hand, on the goals set by the organizational object for a specific period of time and, on the other hand, the degree of goals coordination and internal potential of the enterprise to achieve them.

Table 1. Comparative Description of Main Forms of the Accounting Mechanism Structure

Centralization	Decentralization
Management Structure	
A hierarchical (pyramid) structure, providing information needs of the strategic management	An allocation of profit centers, costs centers and investments, providing information needs of the strategic management

Organization Mechanism	
A hierarchical functional regulation of activities ensures limited access to information and does not provide subdivision managers with the right to make management decisions.	Employees have the authority to plan, monitor, provide information and make most of the decisions without prior discussion with the enterprise management.
The subdivisions are to: - form primary documents on all the operations, - form cumulative data, production reports and reports on the movement of wealth. The only accounting center (accounts department) based on the information provided by the subdivisions: verifies and processes primary documents, carries out analytical and synthetic accounting, prepares a consolidated balance sheet.	The subdivisions have their own accounts departments that: - verify and process primary documents, carry out analytical and synthetic accounting, prepare a consolidated balance sheet. The only accounting center (accounts department) based on the information provided by the subdivisions: summarizes accounting data provided by the subdivisions, controls the organization of accounting in the subdivisions, prepares a consolidated balance sheet.
Correlation of Characteristics Efficiency/Costs	
Cost reduction associated with the organization of accounting due to: rational division of labour and coordination of information needs within functional responsibilities between accountants of different management levels, regulation of organizational communications.	Cost increase associated with the organization of accounting due to: increasing the number of employees, accounting mechanism reconsideration in the subdivisions, its partial load, reduction of accountants' liability, deregulation, increased abuse.
Reduction of efficiency impact on business operations and processes as a result of: isolated control over business operations from their place of origin, functional orientation of information support for the subdivision managers to make management decisions.	Increase of efficiency impact on business operations and processes, reduction of errors and abuse while performing business operations due to: efficient control over business operations in the areas of their implementation, analysis and assessment of the production efficiency management system, formation of marginal revenue and profit in each subdivision at the enterprise.

[1]Note. Developed according to [1-7].

Thus, according to the data presented in Table 1, the centralized and decentralized accounting is aimed at finding a unified approach to selecting an analytical system of accounting, creating an effective electronic system of accounting information processing, justifying common principles of internal economic and fiscal accounting as for a computerized and non-computerized methods of accounting information processing.

1. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учебн. пособие для вузов / Пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили; Предисловие проф. П.С. Безруких. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.

2. Івахненков С.В. Організація бухгалтерського обліку в умовах застосування комп'ютерної техніки (на прикладі підприємств Житомирської області): Автореферат дис. к.е.н. спеціальності 08.06.04 / Національний аграрний університет. – Київ: НАУ, 1999. – 19 с.

3. Лаговська О. А. Ідентифікація факторів впливу на побудову бухгалтерського обліку в умовах вартісно-орієнтованого управління //Вісник Запорізького національного університету. – 2012. – № 1 (13) – с. 114–120.

4. Пугаченко О.Б. Організаційні проблеми та можливості поглиблення взаємозв'язку функцій обліку з іншими функціями управління процесами сфери матеріального забезпечення //Вісник :Житомирського державного технічного університету. – 2010. – № 3 (53) – с. 218–222.

5. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.

6. Савицкий Б.П. Централизация бухгалтерского учета. – М.: Финансы, 1980. - 96 с.

7. Спирин В.С. Организационные основы бухгалтерии предприятия. - М.: Финансы, 1977. – 71 с.

O.R. Kilyar, H.V. Tsikh
Ternopil Ivan Pului National Technical University

INFLUENCE OF TRANSFER PRICING ON PROFIT TAXATION OF ENTERPRISES

The rules of the Tax Code of Ukraine have made significant adjustments in the process payments of tax and fees. Institute of transfer pricing is newish for our country, but the dynamics of its development is very fast moving. The question about transfer pricing was changed and has a tendency to coordination with international standards, expanding of the circle of persons who are subject to its regulation and changes in the requirements for reporting the results of controlled transactions, since the end of 2013, when the first rules were introduced, and up to this day.

There are articles of national scientists such as M. Bilyk, P. Dziuba, O. Ivanov, A. Krysovatyy, M. Koldovskyy, L. Tovkun, T. Tyschuk, V. Oparin, O. Tymchenko is concerned with the question about transfer pricing and determination of the object of taxation. Debating of many questions about these operations call for further scientific investigations, at the same time.

Implementation of the of the tax reform and changes of the Tax Code introduced a lot of changes in the question of transfer pricing, that make significant influence on the determination of the amount of taxable profit by the economic entities.

There were the last changes to the article 39 of the Tax Code, which actually governs the transfer pricing were introduced by the Law №72 [1] and the Law number 609 [2]. The rules of these documents have significantly changed the determination of key terms which are intended to describe the controlled transactions and criteria which recognize operations as those which are controlled. Let's look at the researching of key terms and criteria which recognize operations as those which are controlled in more detail.

Operations are recognized as those which are controlled, according to article 39 of the Tax Code of Ukraine if the following requirements are satisfied:

- amount of income of all activities of the enterprise (including discontinued operations), for the tax year which is counted accordingly with accounting rules, has reached or risen beyond 50 millions of hryvnias, but not including indirect taxes (VAT and excise tax);
- amount of transactions with a separate counteragent for the tax year according to accounting records, has risen beyond 5 millions of hryvnias, but not including indirect taxes (VAT and excise tax) [3].

Arm's length principle is implemented into the national law in the prism of changes which are mentioned above. Prices for transactions between related parties should reflect conditions that would be made between independent enterprises, according to this principle. In general, an attempt to put together operations (uncontrolled and controlled) in terms of tax benefits, advantages (or disadvantages) that they create is the basic idea of this principle.

The concept of state regulation and the control of transfer pricing with the purpose of taxation and profit distribution by means of using the arm's length principle is accepted and used in the international, European and national law in some states at that time.

The officially assigned arm's length principle is given in the paragraph 1 of the article 9 of Modular (typical) Tax Convention of the Organization for Economic Cooperation and Development concerning the taxes on income and capital (as in force on July 22nd, 2010), for today.

It is indicated in this paragraph that if conditions, which are different from those that would occur between independent enterprises, are made or imposed between two associated (interdependent) enterprises in their commercial or financial relations, any profits which

would have been counted to one of them without such conditions, but have not been counted because of this conditions, can be included in the profits of that enterprise and taxable suitably.

Transfer pricing is essentially a question of international plan and requires relevant information. But these national characteristics cannot be ignored, because each country set its own rules, in spite of efforts to harmonize the legislation. The specifics of legislation of the counteragent country should be taken into account during the researching of foreign economic operations.

So, dynamics of tax legislation requires the development of new approaches to the determination of VAT-taxable activity and determination of tax on income. Ukraine adopts experience of neighbouring countries actively and implements recommendations of the Organisation for Economic Co-operation and Development on transfer pricing in life. State realizes the possibility to defend its economic interests, to fill the budget and raise its image as a whole through this.

1. Law of Ukraine from December 28th, 2014 N 72-VIII "On Amendments to the Tax Code of Ukraine concerning improvement of tax control over transfer pricing" - Law N 72; [Electronic resource]. - Access: http://zakon.rada.gov.ua

2. Law of Ukraine from July 17th, 2015 N 609-VIII "On Amendments to the Tax Code of Ukraine regarding Transfer Pricing " - Law N 609; [Electronic resource]. – Access: http://zakon.rada.gov.ua

3. Tax Code of Ukraine from December 2nd, 2010 № 2755-VI (with amendments and additions) [Electronic resource]. – Access: http://zakon.rada.gov.ua

T.M. Korolyuk, T.M. Vynnyk
Ternopil Ivan Puluj National Technical University

RISKS IN ACCOUNTING: ESSENCE AND CLASSIFICATION

Business entities activity in the market economy conditions is affected by different risks. It causes the need to be identified and estimated in proper time and to take measures to reduce their disadvantageous outcomes.

Risk is a multiple notion, which is often associated with losses, disadvantageous outcomes. But this is only one interpretation of the risk treatment, as risk and profit are directly dependable: higher profit of the enterprise activity is always accompanied with the high level of risk. Thus, V. V. Kovaliov treats risk and profit as two interrelated categories: «Assets, which are associated with relatively greater amount of possible losses, are treated as more risky. Accordingly, such assets must meet higher demands as to their profit» [1, p. 404].

Y. A. Shumpeter writes, that, if risks are not taken into account from the point of view of management activity, they are, on the one hand, the source of losses, on the other – the source of profits. One may make decision, which undergoes less risk, but the obtained profit will be smaller as well. Greater risk results in the possibility to obtain higher profit [2].

Uncertainty should be treated as scanty or scarce information on any activity or its outcomes, not full enough knowledge of something. Pablo A. Guerron-Quintana writes, that «the concept of uncertainty goes beyond those situations in which we cannot establish the likelihood of events. It also includes cases when we do not even know the outcomes» [3, p. 11]. Risk is sufficient possibility of the event to occur in the conditions of the environment uncertainty of the enterprise functioning, which is the subject of quantitative and qualitative estimation. Risk is characterized by the availability of uncertainty and is the variety of uncertainty, when the probability of the event appears and it can be found. The notion of risk is always connected with the possibility to choose this or that option for the events development. Risk is inseparably connected with the notion of alternative.

Risks in the system of accounting possess some peculiarities on the contrary to other economic risks. Besides, the known approaches to general classification of risks, although being very different, can be as a certain theoretical-methodological basis of the complex classification of risks in the accounting system according to different features.

The main rules for making classification and their application for creating the risks classification in the accounting system have been studied in the monography by S. S. Rozova, devoted to the gnosiological analysis of the classification problem in the both natural and social sciences [4]. It was the first attempt to interpret philosophically the classification problems and those represented in the self-cognition of scientists, who make and use classification.

Classification of the investigated problems presupposes: 1) to state the principles of making certain classification determining objectives and tasks, which will make possible to find and estimate previous experience and to formulate the basis; 2) to name the notions, which make the basis of classification and corresponding classes; 3) to describe the determined classes.

Besides, in the works of scientists special attention is paid to the study of possibility to use the systems thinking for the risks classification. Systems thinking (English systems thinking) is the field of the investigation methodology, which deals with the investigation of object as the integral set of elements in the whole number of relations and connections between them, that is, the object is treated as a system. The main means of the systems thinking is the systems analysis. The main principles of the systems thinking include: 1) integrity; 2) hierarchy; 4) multitude; 5) system character.

I. M. Saraieva has systematized the available classification schemes from the point of view of the systems thinking and has proposed the algorithm for finding risks complexes for certain business entities according to the structural components of the model for the enterprise operation [5, p. 39-40]. A. Y. Malysheva has proposed the improved methodological background for risks classification, which has clear system-forming and terminological principles [6, p. 8].

I. M. Vygivska has interpreted, that great number and variety of types of economic risks do not allow to determine clearly the influence of their outcomes on the results of business activity. For the accounting three groups of business risks have been identified according to the nature of business: entrepreneurship risks, non-entrepreneurship risks and risks arisen in any type of activity. Besides, classification of the greatest group of business risks has been developed – entrepreneurship risks – according to the types of activity [7].

O. V. Fomina and O. M. Goncharenko have proposed to add some classification features of risks and their content basing on the investigation of different approaches to the risks classification: 1) according to the factor, which causes the risks arise: external risks and internal risks; 2) according to the type of influence on the business activity: losses risks, changeable risks [8]. Presented classification features and types of risks will promote clear identification of risks in the system of management accounting.

Taking into account the mentioned above approaches to the classification and the systems thinking, which do not contradict each other, but mutually supplement each other, let us classify risks in the system of accounting (according to the principle from general to a particular). The object of investigation is an enterprise as a system, which is affected by both external and internal environment. Consequently, the subsystems are the types of the enterprise activity, which in total form a system. Every type of the enterprise activity is specified by the objects, which, as a result of estimation, present information on every type of activity.

Risk in the accounting system is of subjective-objective nature. On the one hand, it is connected with the choice of some options (alternatives), calculation of probability of their

outcomes (if it is possible). On the other hand, probable nature of economic activity of business entities, lack of possibility to predict clearly its outcomes, uncertainty, caused by the objective, independent on the subject environment factors, stipulate the availability of risks in the accounting of the objective component.

1. Kovaliov, V. V. (2004). Financial accounting and analysis: conceptual framework. Moscow: Finance and statistics.

2. Shumpeter, Y. A. (2007). Theory of economic development. Moscow: Eksmo.

3. Guerron-Quintana, P. (2012). Risk and Uncertainty. Business Review, Issue Q1, 10-18.

4. Rozova, S. S. (1986). Classification problem in modern science. Novosibirsk: Science.

5. Saraieva, I. M. (2008). Systems modeling of the entrepreneurship risks identification. Odesa: Fenix.

6. Malysheva, A. Y. (2000). Marketing activity risks influence on the level of enterprise reliability: an abstract of the thesis for a PhD degree in economic science: specialty 08.00.05 «Economy and national economy management». Ivanovo.

7. Vygivska, I. M. (2010). Accounting of the enterprise in risk conditions: organisation and methods: an abstract of the thesis for a PhD degree in economic science: specialty 08.00.09 «Accounting, analysis and auditing (by the types of economic activity)». Zhytomyr.

8. Fomina, O. V., & Goncharenko O. M. (2015). Estimation of the enterprise risks in the system of accounting. Ekonomicnij Casopis-XXI (Economic Annals-XXI), 3-4(2), 67-70.

O.I. Pavlykivska, L.I. Marushchak
Ternopil Ivan Pului National Technical University

THEORY OF ACCOUNTING AND ANALYSIS OF FORMATION OF PROFIT

The financial condition of a large number of domestic enterprises is characterized as unprofitable as a rule, in the current economic conditions. This situation is caused by number of factors. Macroeconomic and microeconomic factors are the main of them. The problem that we investigate becomes more popular in the period of the economy crisis. It is because financial results which are received have a direct influence on economic situation through the saturation of the market by products, revenues to budgets of different levels, the cost of manufactured products through its components (material costs, labour costs, etc.).

It has been found in the course of investigations, that the financial results of production and business activity are the main indicator which limits the amount of profit. This is exactly the indicator that determines the effectiveness of the performance and operation of the enterprise as a whole.

It has been paid great attention to problems of organization and methods of calculation of financial results, at all times by both domestic and foreign scientists such as K. McConnell, John Stuart Mill, D.Ricardo, Adam Smith, P. Samuelson, F. Butynets, S. Golov, Z. Hutsaylyuk, Yu. Kuzminskyy, I. Lazaryshyna, M. Luchko,O. Petryk, M. Pushkar, P. Khomyn.

The importance of this problem is most associated with the fact that profit is not more than an expression of net profit of society in money measure.

Profit is formed in the system of social relations with the formation and distribution the national profit in the context of functioning of the fundamental laws of the political economy.

The famous scientist A. Smith [1] pointed out that the source of profit is concentrated in manufacturing. The newly established cost is divided, consequently for payment of workers, rent and profit.

It is also other idea which is not less important. It was the thesis formulated by D. Ricardo. The scientist believed that the profit is the difference between price and cost. Author thought that wage and profits are in inverse relation, in this case [2].

If we talk about the accounting organization, process of forming and using of profit, it

is certainly the main area of work of accountancy profession. Effective organization of this work is designed to provide the enterprise's management by information about the profit which is received and expenses which are incurred in terms of areas of their activity, their types, calculation and timely payment of taxes.

Standpoint of E. S. Hendrickson, and M. F. Van Breda is tenable in our opinion. Scientists emphasize that the profit is exceeding of the planned level of material well-being of the enterprisewhich is determined at the beginning and end of the period, before its using or distribution [3].S. B. Barnholtspoints out that profit is financial incentive which is received by the enterprise after the sale of products and defrayal of production expenses [4].

As can be seen from the above, all existing views on the economic substance of profit can be combined into one statement: «Profit is the ability of the business entity to make investments in own and other business without recourse to external sources».Consequently, it is the most essential source of own resources of the enterprise, which allows undertake any expenditures and do not reduce own capital at this time.

Profitability and payability indicators give the full characteristic of economical activity of the enterprise. They characterize in detailnot only all activities, but also the processes such as: procurement, production, sales and investment. It is possible, in other words, to receive the concrete result of any process that takes place in the enterprise. Profit from sales of products, services and works, however, still remains the main component of profit.This indicator mainly depends on the amount of products sold, production prime cost and costs and established price.

Accounting and analysis subsystem is used in the process of management decision-making. These decisions are formed on the common information base. Financial and management database is displayed and analysed at this time. The mainanalytical methods of analysis are shownin the Table 1.

Table 1

Characteristics of analysis techniques

№	Analysis technique	Characteristics of analysis techniques
1	Horizontal (times-series) analysis	comparison of each reporting position with the positions for the previous period.
2	Vertical (structural) analysis	determinationof the structure financial performance with impact assessment of various factors on the final result.
3	Trend analysis	comparison of each reporting position with a number of previous periods and determining of the trend, in other words, determining of the main tendencies of changes in measures which is free from individual characteristics of specific periods (extrapolation of key financial indicators for the perspective period by means of trend, in other words, the perspective prediction analysis of financial status).
4	Ratio Analysis	the calculation of relationship among separate positions of the report or positions of various forms of reporting, determination which relationships are between indicators
5	Comparative analysis	internal business analysis of consolidated indicators of reporting upon specific indications of the enterprise and its subsidiary companies (branches) and the interfarm analysis of indicators of the firm in comparison with indications of competitors or with the average industry indications and averages indications

6	Factor analysis	determination of the effect of individual factors (causes) on the productive indicator of the deterministic (separated in time) method of investigation or stochastic (without special order) method of investigation

So, it is necessary to solve the following problem in order that construct a system of recording and analysis of the profit: explore the profitability and financial stability of the enterprise;explore the efficiency of using property (capital) of enterprise, provide the enterpriseown working capital;make an objective evaluation of the dynamics and the liquidity, solvency and financial stability of the enterprise;make an objective evaluation of the situation of the entity in the financial markets and quantitative evaluation of its competitiveness;make the analysis of business activity of the enterprise and its position on the securities market;determinate the effectiveness of using of financial resources.

1. *Smith A. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations /A. Smith. – M.:, 1993. – 483 pages.*

2. *Ricardo D. On the Principles of Political Economy and Taxation. Work. T.1. /D. Ricardo– M.:State Publishing House of Political Literature, 1955. – 360 pages.*

3. *Hendrickson E.S. Accounting Theory / Hendrickson E.S., VanBredaM. F. / [translation from English; edited by Professor Ya. V. Sokolova]. – M.:Finance and Statistics, 1997. – 576 pages.*

4. *Barnholts S. B. Economic analysis of economic activity at the present stage of development / S. B. Barnholts. – Moscow: Finance and Statistics, 2004. – 259 pages.*

dr hab. prof. nadzwyczajny Anetta Zielińska
Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów

FUNKCJONOWANIE SYSTEMU FINANSOWANIA GOSPODARKI ODPADAMI W POLSKICH GMINACH

Obowiązująca od 2012 r. znowelizowana ustawa [ustawa o utrzymaniu czystości i porządku w gminach] spowodowała, że to gminy stały się właścicielem odpadów komunalnych. Wymieniona ustawa nałożyła na gminy obowiązek przygotowania oraz wdrożenia systemu, który zapewni selektywne zbieranie odpadów oraz ograniczenia składowania i przyczyni się do efektywnego ich zagospodarowania.

W art. 6 ust. 2 [ustawa o utrzymaniu czystości i porządku w gminach] zapisane jest, że rada gminy, określa stawki opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, kierując się:

1) liczbą mieszkańców zamieszkujących daną gminę;
2) ilością wytwarzanych na terenie gminy odpadów komunalnych;
3) koszty funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi, na które składają się:

a) koszty funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi, które obejmują koszty:

- odbierania, transportu, zbierania, odzysku i unieszkodliwiania odpadów komunalnych - w zamian za pobraną opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi gmina zapewnia właścicielom nieruchomości pozbywanie się wszystkich rodzajów odpadów komunalnych, przy czym rozumie się przez to odbieranie odpadów z terenu nieruchomości, o których mowa w art. 6 ust. 1 i 2, przyjmowanie odpadów przez punkty selektywnego zbierania odpadów komunalnych oraz zapewnianie przyjmowania tych odpadów przez gminę w inny sposób;
- tworzenia i utrzymania punktów selektywnego zbierania odpadów komunalnych;

- obsługi administracyjnej tego systemu;
- edukacji ekologicznej w zakresie prawidłowego postępowania z odpadami komunalnymi;

b) koszty wyposażenia nieruchomości w pojemniki lub worki do zbierania odpadów komunalnych oraz koszty utrzymywania pojemników w odpowiednim stanie sanitarnym, porządkowym i technicznym;

c) koszty usunięcia odpadów komunalnych z miejsc nieprzeznaczonych do ich składowania i magazynowania, tak zwane „dzikie wysypiska”;

4) przypadki, w których właściciele nieruchomości wytwarzają odpady nieregularnie, czyli powstają one sezonowo.

W praktyce stosuje się rozróżnienie stawki opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi dla właścicieli nieruchomości położonych w mieście oraz dla właścicieli nieruchomości położonych na wsi.

Stawkę opłaty można wyliczyć na dwoma metodami - posługując się całkowitą ilością odpadów wytworzonych w gminie, jeśli jest aktualnie znana lub też jednostkowym wskaźnikiem nagromadzenia odpadów [*Obliczanie stawki opłat*…]:

a) stawka opłaty [zł/M] = koszt systemu K [zł/] : ilość mieszkańców [M];

b) stawka opłaty [zł/M] = {koszt systemu K [zł] : ilość odpadów [Mg]} x jednostkowy wskaźnik nagromadzenia odpadów [Mg/M].

Opłata za gospodarowanie odpadami oblicza się na wiele możliwości [*Obliczanie stawki opłat*…]:

1) od ilości zamieszkujących nieruchomość mieszkańców:

Opłata za odpady [zł] = ilość mieszkańców [M] x stawka opłaty [zł/M]

2) opłaty na podstawie ilości wody zużytej w danej nieruchomości. I tak opłata dla całej nieruchomości obliczana będzie na podstawie całkowitego zużycia wody i stawki opłaty odniesionej do 1 m^3 wody:

Opłata za odpady [zł] = zużycie wody w nieruchomości [m^3] x stawka opłaty [zł/m^3]

3) opłaty w zależności od wielkości powierzchni lokalu mieszkalnego. Należałoby zsumować wszystkie powierzchnie mieszkalne w całej gminie i ustalić stawkę opłaty odniesioną do 1 m^2 powierzchni lokalu. W efekcie z obliczeń wynikałoby, że opłata za gospodarowanie odpadami w lokalu zamieszkałym przez kilka osób, byłaby wyższa niż dla gospodarstwa jednoosobowego o podobnej powierzchni:

Opłata za odpady [zł] = powierzchnia lokalu [m^2] x stawka opłaty [zł/m^2]

4) uchwalenie przez radę gminy jednej stawki opłaty od gospodarstwa domowego. Jest to możliwe i zasadne do wykonania w przypadku gminy o mniej więcej zbliżonym jednostkowym wskaźniku wytwarzania odpadów przez mieszkańców, a więc w dużych miastach stanowiących administracyjnie gminę. Gminy miejsko – wiejskie, o różnej strukturze zabudowy posiadają różne jednostkowe wskaźniki nagromadzenia odpadów dla odrębnych typów zabudowy. Rozsądnym wydaje się ustalenie dwóch różnych stawek dla odrębnych typów jednostek osadniczych:

Opłata za odpady [zł] = ilość mieszkańców [M] x stawka opłaty dla danego typu jednostki osadniczej [zł/M]

5) opłaty ryczałtowej za gospodarowanie wytwarzanymi odpadami. W odniesieniu do nieruchomości niezamieszkałych (np. przedsiębiorstwa, biura, szkoły, uczelnie), na terenie których powstają odpady komunalne, opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi będzie stanowiła iloczyn liczby pojemników z odpadami komunalnymi powstałymi na danej nieruchomości oraz ustalonej uchwałą rady gminy stawki opłaty za pojemnik o określonej pojemności:

Opłata za odpady = Ilość pojemników x częstotliwość odbioru x stawka opłaty

Wobec powyższego oznacza to, że rada gminy jest odpowiedzialna za wyznaczenia wysokości stawek opłaty „za śmieci", czyli za gospodarowanie odpadami komunalnymi, biorąc pod uwagę wyżej wymienione elementy.

Koszty funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi powinny być finansowane w całości z opłat mieszkańców, czyli finansowane mogą być następujące koszty:

- tworzenia i utrzymania punktów selektywnego zbierania odpadów komunalnych;
- obsługi administracyjnej tego systemu;
- edukacji ekologicznej w zakresie prawidłowego postępowania z odpadami komunalnymi.

W gminach z pobranych opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi można pokryć koszty wyposażenia nieruchomości w pojemniki lub worki do zbierania odpadów komunalnych oraz koszty utrzymywania pojemników w odpowiednim stanie sanitarnym, porządkowym i technicznym.

Środki z opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi nie mogą być wykorzystane na cele niezwiązane z pokrywaniem kosztów funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi.

Kontrola Najwyższej Izby Kontroli (NIK) [*Wdrożenie w gminach nowego systemu…*] w 2015 roku wykazała, że żaden z celów znowelizowanej ustawy nie został zrealizowany w pełni, a co za tym idzie nowy system gospodarowania odpadami nie funkcjonuje właściwie:

- „dzikie wysypiska" nadal nie zniknęły,
- system wciąż się nie bilansuje, czyli dochody pozyskane od mieszkańców nie są równe wydatkom ponoszonym na jego działanie,
- w wielu przypadkach nie udało się nawet obniżyć kosztów gospodarowania odpadami.

Deklaracje o wysokości opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi złożyło (do 30.09.2014) ponad 98% zobowiązanych. Aż 83% z nich zadeklarowało gotowość do segregowania śmieci.

Duża część gmin, przyznała, że wpływy za gospodarowanie odpadami nie pokrywają kosztów funkcjonowania nowego systemu i jako główną przyczynę wskazywano problemy z egzekwowaniem opłat. Więcej za wywóz śmieci niż przed uruchomieniem nowego systemu, płacą mieszkańcy miast, nawet ci, którzy zadeklarowali segregowanie odpadów. Żadnej z skontrolowanych gmin przez kontrolerów NIK nie udało się zbilansować finansowania systemu gospodarowania odpadami. Ponad połowa skontrolowanych gmin odnotowała nadwyżkę dochodów nad wydatkami. Rekordzistą był Kraków, gdzie od właścicieli nieruchomości na gospodarowanie odpadami zebrano o ponad 73 mln zł więcej niż to faktycznie kosztowało. Pomimo takich oszczędności tylko w kilku skontrolowanych gminach dokonano obniżenia opłat z powodu nadwyżek. Część gmin dodatkowe środki wykorzystało na inwestycje poprawiające funkcjonowanie systemu gospodarowania odpadami. Natomiast i odnotowano również takie gminy, gdzie dochody nie pokryły wydatków w gminach, przy czym żadna z nich nie zdecydowała się na podwyższenie stawek [*Wdrożenie w gminach nowego systemu…*].

1. *Wdrożenie w gminach nowego systemu gospodarki odpadami komunalnymi, raport, Najwyższa Izba Kontroli (sygn. KAP-4101-006-00/2014), Warszawa 2015.*

2. *Obliczanie stawki opłat i opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi; http://odpady.tensoft.pl/obliczanie-stawki-oplat-i-oplaty-z-gospodarowanie-odpadami-komunalnymi/*

3. *Ustawa o utrzymaniu czystości i porządku w gminach z dnia 13 września 1996 r. (Dz.U. z 2011 r. nr 152, poz.897).*

М. В. Адамішин
Тернопільський національний технічний університет ім. І.Пулюя

СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

В економіці України поширеним явищем є формування значних обсягів дебіторської заборгованості суб'єктами господарювання. До її виникнення призводить несвоєчасність оплати по розрахунках з реалізації товарів, робіт і послуг. Дебіторська заборгованість негативно впливає на фінансову платоспроможність підприємства, знижує ліквідність його активів та вилучає грошові кошти з обороту, що призводить до погіршення фінансового стану підприємства. Тому ефективна організація розрахунків підприємства з покупцями і замовниками є необхідною, щоб збільшити оборотність активів підприємства та підвищити його платоспроможність.

Основним нормативно-правовим документом, який регламентує відображення дебіторської заборгованості в бухгалтерському обліку, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» (далі – П(С)БО). У П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» дебіторська заборгованість визначається як сума заборгованостей дебіторів підприємству на певну дату. При цьому дебіторами є всі юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів [5].

Білик М. Д. під дебіторською заборгованістю розуміє матеріальні ресурси, які не оплачені контрагентами, або готівка, що вилучена у підприємства [1].

Бутинець Ф. Ф. трактує поняття дебіторської заборгованості як суму заборгованостей підприємств на певну дату [3].

Бріхгем Є. Ф. визначає дебіторську заборгованість як суми, очікувані до надходження від клієнтів за вже продані товари [2].

Для організації обліку та аналізу розрахунків з дебіторами важливе місце посідає класифікація дебіторської заборгованості. Дебіторська заборгованість відображається в обліку за різними класифікаційними ознаками відповідно до чинних нормативно-правових актів. Обов'язковим є поділ дебіторської заборгованості, який зафіксований чинними П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» та Планом рахунків бухгалтерського обліку [5].

Класифікацією дебіторської заборгованості займалися багато вчених-економістів таких, як: М. Д. Білик, Т. М. Малькова, Н. М. Новікова, Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Лисенко та інші. Проте серед науковців щодо цього немає єдиного погляду.

Дебіторську заборгованість доцільно класифікувати за певними ознаками, адже це важливо для отримання обґрунтованих висновків після проведеного фінансового аналізу.

Залежно від терміну погашення дебіторську заборгованість у балансі поділяють на довгострокову і короткострокову. Короткострокова – коли надходження платежів очікується в термін до 12 місяців з моменту виникнення боргу та довгострокова – виконання зобов'язань займе більше року. Думка фахівців про розподіл дебіторської заборгованості на довгострокову та короткострокову не є однозначною. З точки зору одних цей поділ є важливим інструментом фінансового аналізу, з точки зору інших – є умовним і не має великого значення.

Також дебіторську заборгованість доцільно класифікувати за реальним терміном погашення на термінову (не порушує своїх зобов'язань, так як крайній термін їх виконання не настав), прострочену (дебітор порушує взяті на себе зобов'язання) і відстрочену, що в обліку знаходить відображення на відповідних аналітичних рахунках [4].

За ступенем забезпечення виділяється дебіторська заборгованість забезпечена і не забезпечена різними способами, передбаченими законодавством і договором (застава, поручительство, банківська гарантія і т. д.). Дана група важлива і з юридичної точки зору при стягненні заборгованості з дебіторів.

Також класифікуємо дебіторську заборгованість за формою погашення: монетарна та немонетарна та за контрагентами (заборгованість вітчизняних дебіторів та заборгованість іноземних дебіторів).

Викладені погляди і окремі прийоми класифікації дебіторської заборгованості можна представити у вигляді табл. 1.

Таблиця 1

Класифікація дебіторської заборгованості

Класифікаційна ознака	Види дебіторської заборгованості
1) за терміном погашення а) очікуваний термін погашення	а) короткострокова; б) довгострокова
б) реальний термін погашення	а) термінова; б) прострочена; в) відстрочена
2) за ступенем забезпечення	а) забезпечена; б) незабезпечена
3) за формою погашення	а) монетарна; б) немонетарна
4) за контрагентами	а) вітчизняних дебіторів; б) іноземних дебіторів

Така класифікація розкриває економічну природу різних видів дебіторської заборгованості й дасть змогу глибше провести фінансовий аналіз діяльності підприємства.

Отже, класифікація дебіторської заборгованості в сучасних умовах ринкової економіки відіграє важливу роль в ефективності господарської діяльності організації, сприяє покращенню діагностики заборгованості підприємства, орієнтуючись на більш глибоке дослідження.

1. Білик М. Д. Управління дебіторською заборгованістю підприємств / М. Д. Білик // Фінанси України. – 2003. – № 12. – С. 24-36.

2. Брігхем Є. Основи фінансового менеджменту / Є. Брігхем ; пер. з анг. – К. : Молодь, 1997. – 1000 с.

3. Бухгалтерський фінансовий облік : Підручник для студ. вищих навч. закладів / ред. Ф. Ф. Бутинець. – [6-е вид., перероб. і допов.]. – Житомир : Рута, 2005. – 756 с.

4. Економічний аналіз : навч. посібн. / М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І. Горбаток та ін. ; за ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – К. : КНЕУ, 2003. – 556 с.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: Наказ МФУ від 30.11.2000 р. № 304. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99.

І. Банадига, Ю. Юрканич
Тернопільський національний технічний університет ім. І.Пулюя

АВТОМАТИЗАЦІЯ ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Дослідження необхідності використання сучасних автоматизованих і комп’ютеризованих систем в управлінні та обліку, покращення якості роботи

підприємства в умовах автоматизації, проблеми підвищення ефективності роботи та прибутковості підприємства, вдосконалення структури управління турбують будь-якого керівника. Доводиться приймати рішення в умовах невизначеності й високого ризику. Це змушує керівника контролювати різні аспекти фінансово-господарської діяльності підприємства. Уся інформація про цю діяльність міститься у великій кількості документів, що містять різнорідну інформацію. Її грамотне оформлення та систематизація є певною гарантією ефективності управління. Впровадження автоматизованої системи обліку дозволяє не лише спростити ведення обліку та звітності, а й покращити систему контролю за динамікою діяльності підприємства, своєчасністю виконання операцій, вдосконалення та зниження ризиків в управлінні.

Питанням автоматизації ведення бухгалтерського обліку присвячено ряд праць вітчизняних вчених: М.Т.Білухи, О.С.Бородкіна, М.С.Пушкара, В.О.Шевчука, В.Г. Швеця, І.К. Дрозд і зарубіжних дослідників А. Алчера, В.Б. Івашкевича, В.В. Ковальова, Я.В. Соколова.

У працях названих вчених розглянуто і вирішено загальнотеоретичні і методичні питання автоматизації ведення бухгалтерського обліку. Необхідність ведення автоматизованого бухгалтерського обліку в Україні зумовлено переходом до ринкової економіки та розвитком великої кількості малих і середніх підприємств, оскільки точність та оперативність є вирішальним фактором успішності розвитку економіки країни.

При цьому необхідно врахувати значну різницю у змісті бухгалтерського обліку в Україні і в країнах з розвинутою економікою. Якщо в Україні бухгалтерська справа обмежувалася обліково-реєстраційними завданнями, то в країнах з розвинутою ринковою економікою це не було основною частиною бухгалтерського обліку, а особлива увага приділяється фінансовому аналізу та прогнозуванню. Тому дуже важливо оцінити завдання й цілі автоматизації бухгалтерського обліку.

Використання засобів автоматизації дає змогу практично повністю вирішити проблему допущення помилок при перенесенні даних між регістрами, та знижує затрати часу на формування та підготовку різноманітних бухгалтерських документів, оскільки при автоматизованому обліку, як правило, ведеться тільки один регістр, а всі інші формуються автоматично.

В Україні використовується значна кількість програмних продуктів для автоматизації бухгалтерського обліку. Найбільш популярними з яких є: «Парус», «Fin expert», «БЕСТ», «Lady Fin», «Фінанси без проблем», «1С – Бухгалтерія» та інші.

Система автоматизації бухгалтерського обліку спільного підприємства «Парус» призначена для підготовки та обліку фінансово-господарських документів, накопичення інформації про здійснення господарських операцій на бухгалтерських рахунках, одержання внутрішньої і зовнішньої звітності підприємства. Використання даної системи дає змогу готувати платіжні документи, виписувати рахунки на оплату і накладні на відпуск товару, вести облік основних засобів і нематеріальних активів, здійснювати розрахунок амортизаційних відрахувань, вести облік виробничих запасів і товарно-матеріальних цінностей за матеріально-відповідальними особами, облік затрат на виробництво, витрат обігу і реалізації за різними об’єктами обліку, вести облік грошових коштів, облік розрахунків з дебіторами та кредиторами, одержувати баланс підприємства та інші звітні документи для подання у податкові органи.

Система «Fin Expert 4.1 for Windows tm» - це професійна мережева система реального часу, яка призначена для великих підприємств з великим обсягом даних; система «Fin Expert Life for Windows tm» розроблена для середніх підприємств з можливістю роботи в локальному режимі. Основними особливостями цієї програми є ведення синтетичного й аналітичного обліку стосовно потреб підприємства,

можливість ведення кількісного багатоваріантного обліку, одержання всієї необхідної звітності та різнорідних документів по синтетичному й аналітичному обліку, можливість доповнювати і змінювати план рахунків бухгалтерського обліку, систему проводок, ведення аналітичного обліку, форм первинних документів, форм звітності та автоматичного друку вхідних (первинних) документів. Вихідними даними для програми є господарські операції, що вносяться до Журналу господарських операцій.

Програма «1С: Бухгалетрія» дозволяє вводити господарські операції декількома способами: ручне введення операцій; використання типових операцій і режиму «документи і розрахунки». На підставі введених господарських операцій програма формує звітність по синтетичному обліку та різні допоміжні документи.

Для бухгалтерії перехід до реформування системи бухгалтерського обліку із застосування міжнародних стандартів означає постійне підвищення вимог до обсягу, якості та оперативності роботи. Дедалі зростають вимоги до рівня кваліфікації, – вже мало бути лише бухгалтером, необхідні глибокі знання економічної теорії, права, фінансового аналізу. Відповідно підвищуються вимоги до автоматизованих систем: це й можливість надання даних для фінансового аналізу, і поширення можливостей бухгалтерського діловодства й документообігу, і системи зведеного обліку та фінансової звітності, яку складають підприємства різних країн світу і яка має певні відмінності у підходах до змісту фінансових звітів, необхідних для прийняття рішень в умовах розвитку міжнародної торгівлі, транснаціональних корпорацій, глобалізації фінансових ринків.

1. Марченко Д.М. Автоматизація бухгалтерського обліку як джерело зростання його ефективності // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит – 2009, №6, с. 248.

2. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку: монографія / М. М. Бенько. – К:Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 336 с.

3. Стрижак Д. Д. Аналіз особливостей використання інформаційних технологій при автоматизації обліку заробітної плати / Д. Д. Стрижак // Управління розвитком. – 2012. – 13(134). – С. 98–100.

В. Бандура, Д. Кузів, В. Мелех
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

Аудиторська діяльність є невід’ємним елементом супроводження управлінських процесів вітчизняних суб’єктів господарювання та важливою складовою підтримання життєвого циклу підприємств різних форм власності та видів економічної діяльності.

Питання теорії та практики аудиту активно досліджували вітчизняні науковці: М. Білуха,О. Бородкін, Ф. Бутинець, Б. Валуєв, З. Гуцайлюк, Г. Давидов, Н. Дорош, І. Дмитренко, С. Зубілевич, А. Кузьмінський, М. Кужельний, О. Петрик, І. Пилипенко, О. Редько, В. Рудницький, В. Савченко, В. Сопко, Л. Сухарєва, Б. Усач, В. Шевчук та інші. У світовій бухгалтерській думці важливі теоретико-прикладні аспекти теорії та практики аудиту узагальнені в працях: Р. Адамса, Х. Андерсона, Е. Аренса, Р. Доджа, Ф. Дефліза, Г. .Дженіка, Д. Кармайкла, Дж. К. Лоббека, Р. Монтгомері, Дж. Робертсон.

Опрацьовуючи наукові джерела в галузі аудиту та аналізуючи актуальні питання понятійного апарату, нами було виявлено, що майже відсутня цілісна науково-обґрунтована класифікація складових аудиторської діяльності, недостатньо досліджені потенційні можливості окремих видів аудиторських робіт та послуг. Зокрема, на нашу

думку потребує подальшої розробки механізм оптимального співвідношення систем та методів регулювання аудиторської діяльності. Залишаються актуальними проблеми впливу Міжнародних стандартів аудиту на вітчизняну практику аудиторської діяльності.

Є багато невирішених проблем в галузі забезпечення якості аудиторського обслуговування, таких як гарантії незалежності аудитора, організація контролю якості, місце професійних громадських організацій в цій системі тощо.

У Законі України „Про аудиторську діяльність" зазначено, що аудит - перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки про її достовірність в усіх суттєвих аспектах. Відповідно до цього аудиторська діяльність – це сфера підприємництва, що містить організаційне та методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок та надання інших аудиторських послуг [1]. На нашу думку, однією з найважливіших проблем аудиторської діяльності є її нормативне регулювання та перспективи його удосконалення.

Досліджено, що нормативне регулювання аудиторської діяльності в Україні здійснюється за трьома рівнями:

I – законодавчо-нормативного регулювання;

II - нормативно-методичного регулювання і контролю якості;

III - внутрішнього регулювання.

Таке бачення сутності аудиторської діяльності призвело до думки про те, що сучасне нормативне регулювання аудиту в Україні має ряд недоліків. Зокрема, недоліки законодавчо-нормативного регулювання (I-й рівень) стосуються визначення кола об'єктів обов'язкового аудиту, переліку інших послуг, що можуть надавити аудитори (крім аудиту фінансової звітності), визначення ролі і місця громадських професійних організацій в регулюванні аудиторської діяльності.

Якісне економіко-правове забезпечення діяльності суб'єктів господарювання та підвищення престижу аудиторської професії реалізується шляхом впровадження багаторівневої системи сертифікації аудиторів, що базується на оцінці рівня їх професіоналізму, ступеня підготовки та практичного досвіду, створює середовище обмежень для проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг. Багаторівнева система передбачає надання сертифікатів таких серій:

„А-1" для осіб, які вперше здали кваліфікаційні іспити, має обмеження у здійсненні аудиту на середніх та великих підприємствах;

„А-2" для аудиторів, які безперервно практикували та щорічно підвищували рівень кваліфікації, має обмеження у здійсненні аудиту на великих підприємствах;

„А-3" для надання всього переліку аудиторських послуг підприємствам будь-якого розміру та виду діяльності;

„А-4" для аудиторів, які мають науковий ступінь економічного чи юридичного напряму.

Особливої уваги заслуговує недотримання вимог щодо забезпечення незалежності аудитора під час надання професійних послуг. У Кодексі професійної етики Міжнародної Федерації Бухгалтерів виділять відповідно до фундаментальних принципів професійної діяльності особливі загрози: власного інтересу, власної оцінки, захисту, особистим і сімейним стосункам, тиску. У своїй практичній діяльності аудитор стикається практично з усіма перерахованими загрозами [3].

Важливою також є проблема встановлення цін на аудиторські послуги саме в частині методики їх визначення. Єдиної системи розрахунку вартості аудиторських послуг в Україні не існує, тому аудитори часто використовують власну систему формування ціни. Зазвичай така система заснована на визначенні кількості

відпрацьованих людино-годин чи обсягу виконаних робіт, що призводить до зниження якості наданих послуг.

Натомість потребує першочергового розв'язання проблема ефективної роботи аудитора з використанням комп`ютерної техніки, яка знайшла вже своє застосування в роботі різних економічних служб. Розробка та удосконалення комп'ютерних програм щодо роботи з аудиторською документацією сприятиме зменшенню завантаженості аудитора, а також дасть змогу розробити багатофункціональну клієнтську базу.

Таким чином, можна виділити основоположні проблематичні питання аудиторської діяльності в Україні:

– недосконаліть теоретико-прикладних та методичних матеріалів з аудиторського контролю;
– низька довіра до аудитора;
– значний негативний вплив „тіньового" бізнесу;
– недостатній практичний досвід аудиторської діяльності;
– низький рівень кваліфікованих аудиторських кадрів;
– недотримання аудиторами якості аудиторських послуг;
– відсутність штрафів та покарань за недостовірність звіту аудитора;
– відсутність чіткого механізму формування ціни на аудиторські послуги;
– відсутність методичних рекомендацій з питань комп'ютеризації аудиту
– негативний вплив дослівного перекладу закордонних стандартів і концепцій без ерахування особливостей економічного розвитку нашої країни;
– відсутність типових формулярів документів з аудиту;

Розглянувши сучасні проблеми аудиторської діяльності можна зробити висновок про те що вдосконалення аудиту в Україні - це складний та багатогранний процес, який потребує: вдосконалення системи економічного контролю у країні в цілому, підвищення кваліфікаційних вимог до аудиторів, поліпшення нормативного та методичного забезпечення здійснення аудиторської діяльності.

1. Закон України „Про аудиторську діяльність" № 3125-XII від 22.04.1993 (в редакції з - 7.08.2011).

2. Кінащук Л. Проблеми організаційного та методичного забезпечення аудиту // Підприємництво, господарство і право. - 2007. - №2. - С. 87-89.

3. Усач Б. Ф. Проблеми розвитку аудиту в Україні /Б.Усач.- К.:Знання-Прес, 2007.- с. 217-222.

4. Шульман М. К. Проблеми практичної реалізації принципу незалежності у діяльності аудитора / М. К. Шульман // Аудитор України. – 2007. – №14. – С. 23-25.

В.І. Барановська, О.В. Щербик, К.В. Болібрух
Тернопільський національний університет імені Івана Пулюя, Україна

СУТНІСТЬ ТА ПРИЗНАЧЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Від ефективної організації та планування фінансово-господарської діяльності, на сучасному етапі, багато в чому залежить, розвиток вітчизняних підприємств. Облікова політика підприємства, в свою чергу, є важливим інструментом, в побудові та реалізації облікового, контрольного та управлінського процесів у суб'єктів господарювання.

Виникнення поняття «облікова політика» в вітчизняній практиці пов'язане зі змінами в системі економічних відносин, що зумовили необхідність реформування бухгалтерського обліку в Україні, його пристосування до нових умов господарювання та процесами трансформації бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів.

Дослідженням сутності та ролі облікової політики на підприємсвах займається багато вітчизняних вчених, такі як: Барановська Т.В., Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Верига Ю.А., Житний П.Є., Ловінська Л. Г., Петрук О.М., та багато інших.

Та саме поняття «облікова політика», було впроваджене в термінологію бухгалтерського обліку, в листопаді 1974 року, у зв'язку з прийняттям, а з 01.01.1975 р. – введенням в дію, Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку №1 «Розкриття облікової політики».

На сьогоднішній день, питання формування облікової політики підприємства регулюються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон № 996-XIV), Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства затвердженими Наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635 та міжнародним законодавством, зокрема МСФЗ (IAS) 8 «Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки».

У згаданому Законі № 996-XIV облікова політика визначається як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [1].

У МСФЗ (IAS) 8, облікова політика – це конкретні приклади, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів [2].

На нашу думку, найбільш точним, трактуванням облікової політики у літературних джерелах, є визначення Бутинця Ф.Ф.: «Облікова політика – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, а й вибір методики обліку, яка дає змогу використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя. В широкому розумінні її можна визначити як управління обліком, а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку)» [3].

Аспекти формування облікової інформації для управління визначаються дослідниками в межах системи законодавчого регулювання бухгалтерського обліку і залежать від рівня, на якому їх використовують.

На макрорівні процес формування облікової інформації відбувається, за такими напрямками:

- визначення загальнонаціональної облікової політики;
- організація розробки національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- удосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку в Україні;
- методологічне забезпечення впровадження сучасної технології збору й обробки обліково-економічної інформації;
- розроблення рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

На мікрорівні основні інструменти створення облікової інформації для управління є такими:

- розробка облікової політики суб'єкта господарювання;
- визначення меж застосування видів обліку.

Користувачами облікової політики є фізичні та юридичні особи, яким необхідна інформація діяльність підприємства для прийняття рішень. Такі потреби, зокрема, мають: інвестори, акціонери, працівники, позикодавці, постачальники та інші торгові кредитори, клієнти, уряд та урядові установи, громадськість.

Розроблена підприємством облікова політика має безпосередній вплив на

досягнення мети бухгалтерського обліку оскільки саме від неї залежить достовірність фінансової звітності та зіставність облікових показників. Метою облікової політики є створення інформаційної системи, яка обслуговує керівництво підприємства, на певний відрізок часу з врахуванням діючого законодавства та інших факторів. Облікова політика підприємства є тим важливим засобом, завдяки якому існує можливість розумного поєднання державного регулювання і власної ініціативи підприємства в питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку. Від оптимально сформованої облікової політики залежить ефективність системи управління підприємством та формування стратегії його розвитку.

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" Закон від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14.

2. МСФЗ (IAS) 8 "Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки" [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://www.dipifr.info/lib_files/ standards/ukr/standards_010109/IAS_8.pdf.

3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність. – Житомир.: ЖІТІ, 2009.

О.С. Білоус, Н.В. Кравчук
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

БЕНЧМАРКІНГ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

В умовах посиленої конкуренції, зростанні ролі технологій, інформаційних послуг, росту потреб споживачів, глобалізації виникає необхідність в акумулюванні, поширенні та використанні теоретичних і практичних знань у сфері бухгалтерського обліку. Саме бенчмаркінг базується на пошуку ідей (знань) у світовому економічному просторі, аналізі та впровадженні їх у практичну діяльність суб'єктів господарювання з метою досягнення синергетичного ефекту та забезпечення стратегічного розвитку. За допомогою бенчмаркінгу можна ефективно навчатися та переймати досвід в інших, економлячи при цьому час та гроші.

На сьогодні практичне використання інструментів бенчмаркінгу у вітчизняній системі обліку не набуло широкої популярності, а механізмів, що об'єднують облікові системи не створено, так само як не сформовано єдиної світової системи обліку. Впровадження комплексу методик та інструментів бенчмаркінгу в систему вітчизняного бухгалтерського обліку забезпечить підвищення якості облікових процесів, обліково-аналітичної інформації, формування звітності та покращить ефективність функціонування суб'єктів господарювання в цілому.

Бухгалтерський облік як інформаційна система повинна забезпечувати зацікавлених внутрішніх та зовнішніх користувачів якісною, своєчасною та достовірною інформацією про діяльність суб'єктів господарювання з метою прийняття економічних рішень. Хоча бухгалтери на практиці і ведуть облік кожної господарської одиниці та усіх господарських процесів, дуже мало хто цікавиться їх ефективністю, не говорячи вже про продуктивність.

Одна з актуальних проблем бухгалтерського обліку полягає в необхідності удосконалення якості інформації, відображеної у фінансовій звітності. Суб'єктам господарювання у звітності слід відображати інформацію, яка відповідає очікуванням користувачів. До основних недоліків формування фінансової звітності належать: неповна інформація, ігнорування потреб конкретних користувачів, принцип історичної оцінки не дає достатньої інформації для прийняття стратегічних рішень, обмеженість інформації щодо якості виготовленої продукції, конкурентної позиції компанії,

викривлення фінансових результатів внаслідок недосконалої методології обліку та ведення «подвійної» бухгалтерії.

Глобалізація, новітні технології та інформатизація суспільства відкривають нові можливості для наповнення облікової системи. І до сьогодні механізму, який би об'єднував світову культуру обліку в єдине ціле не сформовано, існують лише загальноприйняті принципи, наприклад, МСФЗ. Разом із тим не варто забувати і про розвиток вітчизняної культури обліку.

Бухгалтерський облік в Україні необхідно розвивати з врахуванням світового досвіду на основі інноваційних методик і знань, не відкидаючи при цьому історично сформованих національних традицій. До основних причин актуальності безперервного удосконалення облікового процесу:

1) імовірність банкрутства внаслідок неякісного управління та недостовірної облікової інформації;

2) бажання примножити прибуток змушує удосконалюватись, а останнє неможливо без охоплення сфери бухгалтерського обліку;

3) потреба у зниженні витрат на отримання інформації, яка є важливим фактором підвищення прибутку в умовах конкуренції. [2]

Доводячи необхідність удосконалення, слід правильно визначити як його реалізувати. Більшість компаній прагнуть удосконалюватись, однак важко це здійснити без відповідного досвіду. Важливу роль у цьому процесі відіграє пошук інструментарію збереження, поширення всіх накопичених облікових знань та їх інтеграція з сучасними науковими досягненнями. Цього можна досягнути шляхом розвитку теоретично-методологічних положень проведення бенчмаркінгу бухгалтерського обліку.

Застосування в бухгалтерському обліку бенчмаркінгу можна визначити як систематичне вивчення, обмін знаннями та порівняння:

1) теорії, методології, практики обліку господарських засобів, джерел утворення господарських засобів компанії з теорією, методологією, практикою обліку господарських засобів, джерел утворення господарських засобів лідируючих (вітчизняних і зарубіжних) компаній з метою отримання інформації і прийняття рішень щодо удосконалення обліку об'єктів, що забезпечують господарську діяльність компанії;

2) теорії, методології, практики обліку господарських процесів та результатів діяльності з теорією, методологією, практикою обліку господарських процесів та результатів діяльності лідируючих (вітчизняних і зарубіжних) компаній з метою отримання інформації і прийняття рішень щодо удосконалення обліку об'єктів, що становлять господарську діяльність компанії;

3) теорії, методології, практики побудови термінології та системи фінансового й управлінського обліку в Україні з теорією, методологією, практикою побудови термінології та системи фінансового й управлінського обліку провідних країн світу з метою інтеграції поглядів і напрямів, створенні єдиної облікової системи для задоволення інтересів усіх користувачів облікової інформації, посилення контролю якості бухгалтерської звітності, зниження впливу негативних економічних коливань, підвищення інвестиційної привабливості та ефективності функціонування як економічної системи в цілому, так і кожного суб'єкта господарювання;

4) практики організації роботи бухгалтерської служби в компанії з організацією роботи бухгалтерських служб конкуруючих компаній з метою підвищення якості роботи, мотивації, навчання облікового персоналу, створення внутрішніх стандартів обліку;

5) можливості застосування сучасних комунікацій у компанії з сучасними комунікаціями конкуруючих компаній з метою розвитку інформаційної складової

системи бухгалтерського обліку.

Бенчмаркінг дозволяє суб'єктам господарювання [1]:

- оцінити власні досягнення, визнати необхідність змін та вдосконалення;
- виділити сильні і слабкі сторони на фоні інших шляхом порівняння власних результатів із результатами роботи конкурентів;
- використати найкращі методи управління та ідеї для досягнення стратегічних цілей;
- визначити наявні та потенційні ринкові ніші для своєї продукції;
- вийти за рамки оперативного планування на стратегічний рівень;
- розвивати інноваційні підходи щодо вдосконалення бізнес-процесів;
- удосконалити та підвищити ефективність функціонування організації в цілому.

В умовах змін і з метою отримання позитивних результатів необхідно дотримуватись декількох правил при застосуванні бенчмаркінгу бухгалтерського обліку в діяльності суб'єкта господарювання:

1) Соціальна орієнтація бенчмаркінгу – методологічна і інформаційна співпраця, відповідальність перед суспільством і державою за достовірність та якість облікової інформації, розумна відкритість, постійне удосконалення систем внутрішньокорпоративних управлінських стандартів обліку, що регламентують діяльність суб'єкта господарювання;

2) Орієнтація на якість – безперервна робота, спрямована на удосконалення якості по всіх аспектах і функціях організації та методики обліку усіх видів діяльності компанії. У цьому випадку одним із головних факторів даної орієнтації є мотивація персоналу бухгалтерської служби, який несе відповідальність за якість та достовірність облікової інформації;

3) Важливість бізнес-процесів – можливість створення спеціального структурного підрозділу, який би здійснював контроль за реалізацією усіх бізнес-процесів та їх своєчасним обліковим відображенням;

4) Проведення зовнішнього бенчмаркінгу за допомогою порівняльного аналізу дозволить створити базу для подальшого удосконалення ведення облікових процесів;

5) Бенчмаркінг як основа розвитку – використання максимальних можливостей розвитку за допомогою техніки бенчмаркінгу в умовах економічної кризи та конкуренції;

6) Взаємообмін та конфіденційність;

7) Підготовка та використання інформації – узгодження кожного етапу дослідження з врахуванням ефективності, вартості та якості, використання інформації лише з метою дослідження.

1. Кузнецова Л.Н. Бенчмаркинг как инструмент повышения качества учетно-аналитической информации / Кузнецова Л.Н. // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия «Экономика». – Майкоп: изд-во АГУ. – 2011. – № 2 (78).

2. Кузнецова Л.Н. Концепція бенчмаркінгу в бухгалтерському обліку / Л.Н. Кузнєцова // Проблеми теорії та методології бухгалтерськогу обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерському облік, контроль і аналіз. Вип. 2 (17). – Житомир: ЖДТУ. – 2010. – С. 168-177.

3. Райдер Р. Бенчмаркинг как инструмент определения стратегии и повышения прибыли / Пер. с англ. А.Л. Раскина; Под науч. ред. Т.В. Даниловой. – М.: РИА "Стандарты и качество", 2007.

Х.Г. Богуцька, Н.М. Стухляк, О.В. Гаврилик
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ ТА СТРУКТУРА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

На сьогоднішній день в Україні утворилась нова економічна система, що побудована на ринкових відносинах. Якісні зміни торкнулися всіх ділянок управління, в тому числі і бухгалтерського обліку.

Діяльність кожного підприємства в першу чергу будується на раціональній організації бухгалтерського обліку, від цього залежить обґрунтований розподіл грошових коштів, рентабельність та платоспроможність підприємства, а також багато інших показників. Особливістю розвитку економіки сьогодні є те, що керівникам необхідно навчитись самостійно приймати управлінські рішення, щодо подальших шляхів розвитку підприємств.

Зміст, сутність та функціональна роль фінансової звітності у своїх працях досліджували О.М. Брадул, Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Верига, С.Ф. Голов, В.І. Єфименко, Л.М. Кіндрацька, В.М. Костюченко, Я.Д. Крупка, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, М.Р. Лучко, О.А. Петрик, М.С. Пушкар, В.С Рудницький, В.В. Сопко, П.Я. Хомин, Л.В. Чижевська, М.Г. Чумаченко, В.Г. Швець, В.О. Шевчук, І.Й. Яремко та багато інших.

Їхні праці в пов'язані з вирішенням проблем методики формування адекватності показників фінансової звітності, передумовами її гармонізації та стандартизації, консолідації.

Сопко В.В. відзначає, що «Вирішити актуальні проблеми в галузі економіки не можна без удосконалення бухгалтерського обліку. Чітко налагоджений бухгалтерський облік своєчасно забезпечує управлінські потреби необхідною та вірогідною інформацією для виконання всебічного аналізу господарської діяльності та обґрунтування відповідних управлінських рішень» [1].

Важливу роль бухгалтерського обліку і звітності висвітлює Бутинець Ф.Ф., що зазначив «Забезпечення за допомогою бухгалтерського обліку здійснення контролю за прибутком власника розкриває соціальне значення бухгалтерського обліку, яке полягає у захисті інтересів кожного члена суспільства. Це питання є досить актуальним для України, коли незначна кількість власників контролює все національне багатство держави. За таких умов організація бухгалтерського обліку повинна забезпечити прозорість інформації щодо співвідношення розподілу доходів між роботодавцем і працівниками, адже власники підприємств повинні дбати про народ і державу, що має відображати відповідна бухгалтерська інформація» [2].

Бухгалтерська звітність підприємства являє собою систему узагальнених показників, які характеризують підсумки господарсько-фінансової діяльності підприємства за минулий період (місяць, квартал, рік). Вона складається шляхом підрахунку, групування і спеціальної обробки даних поточного бухгалтерського обліку і є завершальною його стадією.

Державне регламентування звітності передбачає для усіх галузей економіки і підприємств встановлюються єдині показники і єдині форми звітності, принципи складання і терміни подання. Щодо фінансової звітності, основним нормативно-правовим документом є П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», яким визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів [3].

Фінансову звітність складають усі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правової форми та форми

власності, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік.

Чинним законодавством України також чітко встановлено які форми звітності необхідно подавати. З цією метою потрібно виділити дві групи суб'єктів господарювання:

I. Підприємства, крім суб'єктів малого підприємництва, подають:

- Баланс (звіт про фінансовий стан) *(форма №1)*;
- Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) *(форма №2)*.
- Звіт про рух грошових коштів *(форма №3)*;
- Звіт про власний капітал *(форма №4)*;
- Примітки до річної фінансової звітності *(форма №5)*;
- Додаток до приміток до річної фінансової звітності "Інформація за сегментами" *(форма №6)*.

II. Суб'єкти малого підприємництва:

1. Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва *(форми №1-м, 2-м)* подають:

1) юрособи-суб'єкти малого підприємництва, крім:

- довірчих товариств, страхових компаній, банків, ломбардів, інших фінансово-кредитних та небанківських фінансових установ;
- суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють обмін іноземної валюти;
- виробників та імпортерів підакцизних товарів;
- підприємств, у статутному капіталі яких частка вкладів, що належить юрособам-засновникам та їх учасникам, які не є суб'єктами малого підприємництва, перевищує 25%;

2) представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності.

2. Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва *(форми №1-мс, 2-мс)*:

1) суб'єкти малого підприємництва, що відповідають критеріям п. 154.6 ПКУ;

2) платники єдиного податку 4 групи.

Звітним періодом при складанні фінансової звітності є календарний рік (п. 1 ст. 13 Закону № 996). Виняток становлять новостворені підприємства, для яких перший звітний період може бути менше 12 місяців, але не може перевищувати 15 місяців (п. 2 ст. 13 Закону № 996).

Баланс (звіт про фінансовий стан) - звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал; Бухгалтерський баланс будують у вигляді двосторонньої таблиці, яка складається з двох частин – активу і пасиву. В активі балансу відображають дані, які характеризують наявність, розміщення та стан майна, а в пасиві – показники, які характеризують джерела утворення цього майна і його цільове призначення.

Активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому. Зобов'язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. Власний капітал – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Усі показники балансу підприємства моментні і характеризують його фінансовий стан за активами і зобов'язаннями на певний момент часу, як правило, на кінець останнього дня звітного періоду (місяця, кварталу, року).

Мета складання Балансу — надання користувачам повної, правдивої, неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату. Баланс дає можливість визначити склад та структуру майна підприємства, ліквідність та

оборотність засобів, наявність власного та запозиченого капіталу, зміну дебіторської та кредиторської заборгованості та інші показники. Отримання такої інформації — необхідна умова для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, а також для оцінки ефективності майбутніх вкладень капіталу та ступеня фінансових ризиків.

Звіт про фінансові результати – це Звіт про доходи, витрати і фінансові результати підприємства. Звіт подається у складі річної й квартальної звітності, а інформація у ньому про визнані доходи і витрати розкривається наростаючим підсумком з початку звітного року (за відповідний звітний й попередній період).

Даний звіт є одним із найпоказовіших звітів, що відображають діяльність підприємства за звітний період. Мета його складання - надати користувачам повну, достовірну та об'єктивну інформацію про доходи, витрати, прибутки та збитки від діяльності підприємства за звітний період. Складаючи Звіт, необхідно дотримуватися принципу нарахування та відповідності доходів і витрат звітного періоду за видами діяльності

Звіт про рух грошових коштів відображує рух грошових коштів на підприємстві протягом звітного періоду. Він складається з трьох розділів, у яких розкривається рух коштів у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства. Результат звіту показує зміни у стані грошових коштів, що відбулися протягом звітного періоду. Звіт дає змогу відповісти на запитання: збільшився чи зменшився обсяг грошових коштів на підприємстві й за рахунок чого це збільшення чи зменшення відбулося.

Звіт про власний капітал - звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. Звіт складається на підставі балансу, звіту про фінансові результати, а також аналітичних даних до відповідних облікових регістрів. Метою складання звіту про власний капітал є розкриття і аналіз інформації щодо змін у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. Читаючи звіт, користувач може з’ясувати основні чинники (операції), які вплинули на зміни (збільшення чи зменшення) у складі власного капіталу в цілому та окремих його позицій зокрема.

Отже, метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства. Однією із важливих вимог, що ставляться до звітності підприємств і організацій всіх форм власності, є повнота і достовірність її показників. Для прийняття вигідних управлінських рішень, а також для ефективного управління фінансами, підприємство повинно складати усі форми фінансової звітності, які дають змогу оцінити, проаналізувати фінансовий стан підприємства, результати його діяльності та рух грошових коштів за звітний період, та на основі цих даних планувати фінансову політику підприємства на майбутнє.

1. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. — 3-тє вид., перероб. і доп. — К.: КНЕУ, 2000. — 578 с.

2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. — 8-ме вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП "Рута", 2009. – 912с.

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. №73 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13

О. С. Воронко
Львівський торговельно-економічний університет

ОСОБЛИВОСТІ SWOT-АНАЛІЗУ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

Зміни, що відбуваються на підприємстві в процесі господарської діяльності характеризуються своєю невизначеністю та непередбачуваністю. Суб'єкти господарювання зацікавлені у забезпеченні протистояти змінам і виживати у конкурентній економіці.

SWOT-аналіз розроблений американськими економістами і отримав свою назву як абревіатуру з перших літер слів:

S – переваги (strength);
W – недоліки (weaknes);
O – можливості (opportunities);
T – загрози (threats).

Призначення цього методу аналізу полягає у визначенні існуючих у господарській діяльності підприємства переваг і недоліків, а з погляду на перспективу – у виявленні можливостей подальшої успішної діяльності і подій, які можуть їй загрожувати.

Досить широко висвітлена загальна методика проведення SWOT-аналізу як у вітчизняних так і зарубіжних джерелах [1, 3]. Проте в українській економічній літературі недостатня увага приділяється особливостям застосування цього методу у практиці управління конкретного підприємства.

Ми вважаємо, що на сьогодні навіть середні та малі підприємства відчувають необхідність розроблення ефективної стратегії, адже в умовах середовища, що динамічно змінюється, лише інтуїції керівника недостатньо для успішних дій на ринку. Оскільки стратегічний аналіз у повному обсязі доступний лише великим компаніям, багато підприємств як основний інструмент стратегічного управління обирають SWOT-аналіз.

Застосування методу SWOT дає можливість встановити зв'язок між сильними та слабкими сторонами, які притаманні організації, а поєднання негативних і позитивних факторів, що впливають на діяльність компанії як ззовні, так і зсередини, допомагає правильно оцінити можливості, які відкриваються перед компанією в майбутньому.

Сильні сторони – це певні особливості, які надають компанії додаткові можливості, можуть полягати у навичках, значному досвіді, цінних організаційних ресурсах або конкурентних можливостях, досягненнях, які дають фірмі переваги на ринку (наприклад, якісніший товар, досконала технологія, краще обслуговування клієнтів). Слабкі сторони – це відсутність чогось важливого для функціонування компанії, або те, що ставить її у несприятливі умови. Деякі сильні сторони компанії важливіші, ніж інші, оскільки вони відіграють важливішу роль у діяльності фірми. Так само деякі слабкі сторони можуть виявитися фатальними для компанії, тоді як інші не надто важливі або можуть бути легко виправлені. Величина негативного впливу слабкої сторони на компанію залежить від того, наскільки ця слабкість важлива у конкурентній боротьбі. Отже, SWOT-аналіз надає керівникам структуроване інформаційне поле, в межах якого вони можуть стратегічно орієнтуватися і приймати управлінські рішення [4].

Аналіз сильних і слабких сторін підприємства має включати дослідження його здатності отримувати необхідну внутрішню і зовнішню інформацію та методів її використання в процесі прийняття рішень – тобто слід удосконалювати систему обробки інформації – а саме – факторного аналізу, щоб забезпечити ефект цілісності, гармонійності, повноти охоплення факторів [5].

Коли внутрішні сильні і слабкі сторони компанії виявлені, вони повинні бути ретельно вивчені і оцінені. З погляду формування стратегії сильні сторони компанії важливі, оскільки вони можуть бути використані як основа для створення конкурентної переваги. Якщо сильних сторін недостатньо для того, щоб сформувати на їх основі успішну стратегію, керівництво компанії має негайно створити базу, на якій дана стратегія могла би бути заснована.

Потенційними внутрішніми слабкими сторонами можуть бути відсутність чіткого стратегічного напрямку розвитку, застаріле обладнання, низька прибутковість, брак управлінського таланту і вміння, відсутність певних здібностей і навичок у ключових сферах діяльності, внутрішньовиробничі проблеми, відставання у сфері досліджень і розробок, занадто вузький асортимент продукції, недостатній імідж на ринку, погана збутова мережа, незадовільна організація маркетингової діяльності, нестача коштів на фінансування необхідних змін у стратегії, вища, ніж у головних конкурентів, собівартість продукції та інше.

Отже, успішна стратегія повинна бути спрямована на усунення слабких сторін, які роблять компанію вразливою, стають на заваді її діяльності або не дають їй використовувати привабливі можливості. У цьому випадку діє принцип: організаційна стратегія повинна повністю враховувати сильні, слабкі сторони компанії та її конкурентні можливості. Як правило, менеджери повинні засновувати стратегію компанії на тому, що їй вдається найкраще, і уникати стратегій, успіх яких великою мірою залежить від сфер діяльності, у яких компанія є слабкою або її можливості не перевірені.

1. Саєнко М. Г. Стратегія підприємства: підручник / М. Г. Саєнко. – Тернопіль : „Економічна думка”, 2006. – 390 с.

2. SWOT-анализ как инструмент стратегического менеджмента [Электронный ресурс]. – Режим доступа: //http://www.iteam.ru.

3. Томпсон А. А., Стрикленд А. Дж. Стратегический менеджмент: Искусство разработки и реализации стратегии: учебник для вузов / Пер. с англ. под. ред Л. Г. Зайцева, М. И. Соколовой. – М. : Банки и биржи, ЮНИТИ, 1998. – 576 с.

4. SWOT-аналіз – основа формування маркетингових стратегій підприємства: навчальний посібник / Під ред. д.е.н., проф. академіка АЕН України, зав. кафедри маркетингового менеджменту Донецького державного університету економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського Л. В. Балабанової. – Донецьк : ДонДУЕТ, 2001. – 180 с.

5. SWOT-анализ: сильные и слабые стороны, возможности и угрозы / Л. Симкин, С. Дибб. Практическое руководство по сегментированию рынка. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: //http://www.iteam.ru.

Р. М. Воронко
Львівський торговельно-економічний університет

СПРЯМУВАННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ЗАДОВОЛЕННЯ ВИМОГ МОЖЛИВИХ КОРИСТУВАЧІВ

Проблема оцінювання ефективності контролю на підприємствах і в організаціях давно є однією з найбільш дискусійних у вітчизняній економічній науці. Контроль, який був визначений Ф. Тейлором як одна з функцій управління підприємством (поряд з плануванням, організацією і мотивацією), довгий час трактувався як засіб виявлення різних зловживань або відхилень від планів і директив керівництва. Водночас питання оцінювання ефективності контролю розглядалося винятково через призму кількісних і вартісних показників, пов’язаних з виявленими фактами розкрадання чи неекономного витрачання коштів. Разом з тим економічний ефект не є єдиним цінним результатом контролю, особливо за обставин, коли підприємства функціонують в умовах численних

ризиків, пов'язаних з ринками технологій та інновацій, що швидко розвиваються.

Протягом низки років важливі теоретичні, методологічні та організаційні проблеми щодо оцінювання ефективності внутрішнього контролю досліджувалися такими вченими, як В. В. Бурцев, Т. А. Єфімова, Н. Г. Виговська, Е. М. Гутцайт, І. К. Дрозд, Є. В. Калюга, Н. Д. Корінько, В. Ф. Максимова, Л. В. Нападовська, Б. Н. Соколов, А. А. Терехов, В. О. Шевчук та ін. Однак проблема контролю, орієнтованого на ризики, і його оцінювання з позиції створеної цінності для зацікавлених сторін залишається недостатньо дослідженою. Актуальність її посилюється очевидним нерозумінням сутності ключових результатів контролю як функції управління, яке простежується в наукових працях багатьох дослідників.

Традиційне тлумачення контролю передбачало, що під результатом контролю розумілося забезпечення певного бажаного положення системи (економіки, галузі, організації), яке відповідало б очікуванням суб'єктів контролю.

Окремі вчені вважають, що кінцевим результатом контролю є надання впевненості користувачам інформації. Так, на думку О. Я. Бистрякова, в загальному розумінні контроль можна визначити як сукупність заходів щодо встановлення достовірності наявної інформації, її відповідності заданим критеріям і виявлення причин її спотворення [1, с. 7]. Це дозволяє користувачам приймати більш зважені рішення, сприяє формуванню довіри до інформації, що надається підприємством або організацією.

Згідно з іншим підходом контроль розглядається як "процес забезпечення досягнення організацією своїх цілей" [2, с. 70]. Таке трактування контролю, на нашу думку, підміняє результати контролю як функції управління результатами управління організацією, що є некоректним.

У системі управління підприємством контроль одночасно є не тільки гарантом виконання нормативів, інструкцій, розпоряджень вищих органів тощо, але й інструментом виконання програм розвитку. У наших попередніх публікаціях ми вказували [3, с. 286], що головною метою контролю в управлінні розвитком підприємства є забезпечення еквіфінальності його функціонування. Для виконання цієї мети контроль повинен виявляти ризики розвитку, інформувати зацікавлені сторони про зміни в системних характеристиках підприємства, надавати впевненість особам, які приймають рішення. Такий контроль буде створювати цінність для зацікавлених сторін і сприяти якісним трансформаціям у процесі розвитку підприємства.

Виміряти й оцінити створену контролем цінність, особливо з огляду на відмінності у вимогах до контролю, що висуваються різними зацікавленими сторонами, дуже непросто. Разом з тим деякі дослідники вказують на потребу враховувати бачення зацікавлених сторін під час розроблення критеріїв оцінювання ефективності контролю. Так, Е. М. Гутцайт розглядає ефективність контролю в контексті техніко-економічного обґрунтування заходів, які плануються, виконуються або вже є виконаними, коли серед прийнятних варіантів реалізації таких заходів вибираються кращі [4, с. 3]. Водночас такий вибір повинен здійснюватися через оцінку витрат на здійснення контролю та отриманого ефекту від його реалізації.

Але показники ефективності лише відображають досягнуті результати і служать мірою (однією з багатьох) визначення тієї цінності, яка була створена організацією – державною чи приватною – в процесі своєї діяльності. Крім того, неправильно вважати, що серед стейкхолдерів, тобто зацікавлених сторін, переважають однорідні групи з однаковими (або подібними) інтересами.

На практиці підходи до оцінювання ефективності контролю в комерційних організаціях завжди обумовлені цілями створення системи контролю та вимогами користувачів. Це означає, що не тільки сама система контролю повинна бути

спроектована з урахуванням вимог зацікавлених осіб організації, але й показники ефективності контролю мають відображати їх інтереси і пріоритети.

Р. В. Макєєв стверджує, що "ефективна система внутрішнього контролю потрібна, перш за все, власникам бізнесу. Саме мажоритарний акціонер повинен мати всю інформацію про свій бізнес". Цей вчений також згадує інших користувачів системи внутрішнього контролю (СВК), таких як міноритарні акціонери, кредитори, контрагенти, топ-менеджери компанії, вказуючи, що для них потрібні різні СВК [5, с. 18-19].

Ми не можемо погодитися з твердженням про необхідність створення різних СВК, але внутрішній контроль, безумовно, повинен враховувати вимоги всіх можливих користувачів, які можуть мати різні погляди або навіть вступати в протиріччя один з одним. Зокрема, великі акціонери публічних компаній зазвичай отримують більші фінансові вигоди, ніж міноритарії, а також мають суттєвіший вплив на менеджмент компанії. Мажоритарні акціонери, влада яких спирається на володіння контрольним або блокуючим пакетом акцій, часто приймають рішення, що суперечать інтересам акціонерів-міноритаріїв та інших зацікавлених сторін. Таких конфліктів, на нашу думку, легше уникнути за допомогою ризик-орієнтованої системи контролю, ніж вирішувати їх.

1. Быстряков А. Я. Государственный финансовый контроль / А. Я. Быстряков. – М.: РУДН, 2011. – 271 с.

2. Переверзев М. П. Менеджмент: учебник / М. П. Переверзев, Н. А. Шайденко, Л. Е. Басовский. – [2-е изд., доп. и перераб.]. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 330 с.

3. Редченко К. І. Місце і роль контролю в управлінні розвитком підприємства / К. І. Редченко, Р. М. Воронко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнародний збірник наукових праць. – Житомир : ЖДТУ, 2013. – Вип. 2(26). – 334 с. – С. 280-295.

4. Гутцайт Е. М. Эффективность в финансовом контроле: приложение общей теории / Е. М. Гутцайт // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 2. – С. 3-12.

5. Макеев Р. В. Постановка систем внутреннего контроля: от проверок отчетности к эффективности бизнеса / Р. В. Макеев. – М.: Вершина, 2008. – 296 с.

В. Р. Галас
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

СУТНІСТЬ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Основні засоби є невід'ємною складовою господарської діяльності підприємства, саме тому термінологія відіграє значну роль у синтетичному і аналітичному обліку та звітності. Нині не існує єдиного визначення «основні засоби» та їх класифікації згідно чинного законодавства.

Аналіз свідчить, що існує низка точок зору, щодо трактування «основні засоби».

В. Сопко і В. Караєв зауважують, що невдала термінологія може не дати реального і повного уявлення про суть процесів, що відбуваються, а й ввести в оману [1, с. 12].

У суспільному житті основні засоби називають майном (річчю). Майно підприємства складається з різноманітних матеріальних, нематеріальних та фінансових ресурсів – носіїв прав власності окремих суб'єктів, а також частки інвестованих коштів [2, с. 546].

Це свідчить, насамперед, про недостатній рівень дослідження сутності основних засобів. Слід зауважити, що в сучасній обліково-економічній літературі здебільшого автори використовують визначення основних засобів згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби». Відповідно до П(С)БО 7 основні засоби – матеріальні активи, які підприємство

утримує з метою використання їх у процесі виробництва чи доставки товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам чи для виконання адміністративних і соціально культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року» [4].

У Податковому Кодексі України основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 грн., невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 грн. і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [3]. Даним нормативним документом визначено, що об'єктом основних засобів є 16 груп.

Що стосується П(С)БО 7 «Основні засоби» та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 [6], пропонується наступне визначення, відповідно до якого основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою їх використання у процесі виробництва, постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше як один рік (або операційний цикл, якщо він триває більше одного року).

У МСБО 16 «Основні засоби» основні засоби – це матеріальні активи, які утримуються підприємством для використання у виробництві або постачанні товарів та наданні послуг, для оренди іншим або для адміністративних цілей; будуть використовуватися, як очікується, протягом більше, ніж одного періоду [5]. Об'єктом є активи основних засобів: земля, земля та будівлі, машини та обладнання, кораблі, літаки, автомобілі, меблі і приладдя, офісне обладнання.

Визначення розкриває наступні ознаки основних засобів: наявність матеріально-речової форми; цільовий характер використання в процесі нормальної господарської діяльності підприємства; тривалий строк використання.

Сфера застосування МСБО 16 слід застосовувати в обліку основних засобів, за винятком випадків, коли інший Стандарт вимагає або дозволяє застосування іншого облікового підходу.

Проаналізувавши зміст нормативно-правових актів, можна зробити висновок про ототожнення категорій «основні засоби» та «основні фонди». Так, в Державному класифікаторі України «Класифікація основних засобів» використовується термін «основні фонди» та не включено до їх складу такі об'єкти як: малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси, предмети прокату. Трактування основних засобів як матеріальних активів наведено Податковим кодексом України [3].

При цьому виділено такі ознаки як, вартісна (вартість об'єкта перевищує 6000 грн.); мета використання (для використання в господарській діяльності); строк корисного використання (більше одного року або операційного циклу, якщо він більше одного року). Щойно сказане дає змогу акцентувати увагу на питанні трактування бухгалтерами-практиками терміну «основні засоби» у різних нормативно-правових актах, це призводить до певних непорозумінь в обліковій практиці. Окрім того, ускладнює здійснення аналізу їх використання і, відповідно впливає на прийняття управлінських рішень.

Основні засоби відіграють одну із головних ролей в необоротних активах підприємства, що зайняті у виробничо-господарській діяльності. Тому прозора і достовірна інформація щодо основних засобів має велике значення для управлінського складу при аналізі оцінки фінансового стану та результатів діяльності підприємства.

1. Сопко В. Деякі питання термінології та класифікації засобів праці / В. Сопко, В. Карєв // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 11–15.

2. Ткаченко Л. Особливості оцінки основних засобів: історія і сучасність / Л. Ткаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 10. – С. 11–18.

3. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради. – 2015. – № 13–17. – Ст. 112. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.zakon.rada.gov.ua.

4. П(С)БО 7 «Основні засоби» Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27 квітня 2000 р.[Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua.

5. МСБО 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014.

6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: Затверджені наказом Міністерства фінансів України № 561 від 30 верес. 2003 р. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 10. – С. 3–13.

Х. Гбур, О. Греля
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

СВІТОВІ БУХГАЛТЕРСЬКІ ШКОЛИ

Бухгалтерський облік - один із небагатьох предметів, становлення і розвиток якого довгий час базувалося лише на практичному досвіді і не мало власної, чітко розробленої теорії. Теорії бухгалтерського обліку, яку можна назвати наукою, менше двохсот років.

У галузі бухгалтерського обліку можна виділити декілька історичних етапів розвитку визначальних облікових наукових шкіл, які найбільше вплинули на формування світової облікової думки, у тому числі в Україні:

– XIX ст. – італійська облікова наукова школа;

– XIX ст. – французька облікова наукова школа;

– перша половина XX ст. – німецька облікова наукова школа, друга половина XX ст. і до наших днів – американська облікова наукова школа.

Італійська школи рахівництва, об'єднала в собі ломбардську, тосканську й венеціанську облікові школи.

Ломбардська школа пов'язана з ім'ям Франческо Вілли (1801-1884), який об'єднав юридичну й економічну мету обліку і розглядав облік з точки зору адміністративного права. Саме з його іменем пов'язано виникнення обліку як теоретичної дисципліни. Об'єктом обліку він вважав не правові відносини, а матеріальні або грошові цінності, у зв'язку з якими виникають ці відносини, предметом обліку виступав договір.

Представники ломбардської школи виділяли в обліку: теорію обліку (економіко-адміністративні відносини); правила ведення регістрів та їх практичне використання; організацію управління (у т.ч. ревізію рахунків).

Організація управління – частина адміністративного права, вона здійснюється не шляхом контролю цінностей, а за допомогою контролю діяльності працівників підприємства, з яких вирішальну роль відіграють матеріально відповідальні особи – зберіганні, як їх називав Ф. Вілла.

Зберіганні, отримуючи цінності, брали на себе відповідальність перед власником, яка збільшується при надходженні і зменшується при списанні цінностей.

Ф. Вілла писав, що усі рахунки в обліку повинні відкриватися зберігачам (особам, які працюють усередині підприємства) і кореспондентам (особам, стороннім щодо підприємства).

Оскільки управління передбачає постійне переміщення прав і зобов'язань між зберігачами і кореспондентами, виникає необхідність безперервного збільшення відповідальності в одних і зменшення її в інших осіб. Таку координацію прав і зобов'язань здійснює подвійний запис. Особа, чия відповідальність збільшується, – дебетується, а та чия відповідальність зменшується, – кредитується.

Таким чином, Ф. Вілла перейшов від персоніфікації рахунків до їх персоналізації. При цьому об'єктом обліку він вважав не правові відносини, а матеріальні і грошові цінності, що зумовлюють ці відносини.

Систему рахівництва Ф. Вілла поділяв за типами господарств. Частинами цієї системи були три групи рахунків: депозитні (майнові); особисті (розрахунків) та підсумкові (рахунок "Прибутки та збитки", рахунки вступного та заключного балансу).

Ф. Вілла вважав, що для того, аби бухгалтерія піднялася до рівня науки, вона має досліджувати свої принципи й категорії. Головна праця Ф. Вілли вийшла у світ у 1840 р., і цей рік можна вважати початком народження науки про бухгалтерський облік.

Засновником тосканської бухгалтерської школи вважається Франческо Марчі (1822-1871), який був переконаним прихильником персоналізації рахунків і розвивав юридичний напрям в обліку. Згідно з Ф. Марчі, суть підприємства – в людях, які в ньому працюють. Тому необхідно виділити чотири групи осіб – агентів (матеріально-відповідальних осіб), кореспондентів (осіб, з якими проводяться розрахунки), адміністратора і власника. Він вважав, що за кожним рахунком стоїть певна персона, тому свою теорію називав персоналістичною. Всі особи, пов'язані з підприємствами, перебувають у певних юридичних відносинах, зміст яких розкривається в обліку. Кожен факт господарського життя зводиться до зміни юридичних відносин між учасниками господарського процесу. Цей підхід привів Ф. Марчі до формулювання правила подвійного запису. [1, с. 134]

Згодом тосканську бухгалтерську школу очолив творець логісмографії Джузеппе Чербоні (1827-1917). Логісмографія – це багатоступінчаста класифікація, що забезпечує нескінченну аналітичність обліку, в якому всі рахунки персоніфіковані, при цьому аналітичний поділ рахунків називається декомпозицією або диференціацією, а синтетичне узагальнення – композицією або інтеграцією.

На тверде переконання Д. Чербоні, ведення обліку передусім має вивчати людину. Бухгалтер реєструє тільки зовнішні факти, але "зовнішні факти, – писав Д. Чербоні, – є лише наслідками внутрішніх рухів нашої душі".

Усю наукову роботу в галузі обліку він поділив на чотири етапи: 1) дослідження фактів господарського життя, з метою розкриття, з одного боку, дії об'єктивних законів, що регулюють господарську діяльність підприємства, а з другого – суб'єктивних вчинків адміністраторів і тих результатів, до яких ці вчинки приводять; 2) дослідження господарської структури, функцій та їх ефективності в загальній системі управління підприємством; 3) вивчення математичних методів з метою вибору апарату опису фактів господарського життя; 4) логісмографічне дослідження фактів шляхом їх координування з метою виявлення юридичної та економічної сутності, а також впливу на господарство в цілому.

У логісмографії слід розрізняти теорію і форму рахівництва. В основі теорії лежать два принципи: персоналістичності – за кожним рахунком неодмінно має стояти особа або група осіб (без особи немає рахунку), і дуалістичносгі – окреме сальдо рахунку власника та окреме сальдо сукупного рахунку агентів і кореспондентів.

Принцип дуалістичносгі відомий як постулат Д. Чербоні. Сума кредиторської заборгованості підприємства його власникові завжди дорівнює сальдо розрахунків цього підприємства зі своїми агентами і кореспондентами.

Засновником венеціанської школи був Фабіо Беста (1845-1923), який вважав, що облік як засіб господарського контролю вивчає рух цінностей, який, своєю чергою, пов'язаний з діями людей з управління і контролю. Йому належить розроблення теорії капіталу – концепції, згідно з якою об'єктом обліку є не цінності як такі, а їхня вартість. Теорія капіталу – вчення про управління і контроль, яке ґрунтується на вартісній інтерпретації бухгалтерського балансу, де загальний обсяг вартості є капіталом, вкладеним у підприємство, котрий складається з окремих елементів, кожний з яких має свій рахунок.

Венеціанська школа бухгалтерського обліку розвивала економічний напрям, згідно з яким облік має вивчати не кількісну і якісну структуру господарських цінностей, а їх вартість. Тобто основою обліку має бути не реєстрація юридичних відносин, а зміни у складі матеріальних цінностей. Звідси факти господарського життя, які не викликають змін вартості, не потрібно відображати на бухгалтерських рахунках.

Спроби синтезувати ідеї венеціанської облікової школи зробив Еммануель Пізані (1845-1915) у своїх працях, присвячених статмографії (від грец. статмо – баланс і графія – опис). Статмографія – це вчення про баланс, яке випливає з механістичного розуміння обліку, в якому методи обліку розробляються логічним (від балансу до рахунку), а не історичним (від рахунку до балансу) шляхом.

Е. Пізані уподібнював господарський процес механізму, в якому бухгалтерія вивчає три види операцій: динамічні (майнові рахунки), статичні (рахунки чистого майна) і статико-динамічні.

Зовні статмографія відрізнялася від логісмографії тим, що в логісмографії дні, за які виконується реєстрація, зазначені по горизонталі таблиці, а рахунки, в яких проводять реєстрацію – по вертикалі. У статмографії, навпаки, рахунки, в яких проводять реєстрацію – по горизонталі, а дні, за які виконується реєстрація, зазначені по вертикалі таблиці.

Оцінюючи праці Е. Пізані, сучасники підкреслювали, що він перебував під впливом своїх попередників і вважав, що бухгалтер констатує об'єктивно існуючі категорії подібно до того, як інженер винаходить машини.

Представник венеціанської школи бухгалтерського обліку Дж. Л. Кри́та розвивав економічний напрям в обліку, трактував облік як економічну науку, мета якої – виявлення результатів діяльності підприємства. Подвійний запис він розглядав як наслідок змін у складі цінностей: дебет указує на їх збільшення, а кредит – на зменшення. Прихильниками економічного напряму у цій школі були також В. Альфієрі, К. Гіділья, Д. Мальоне, А. Стабіліні, які стверджували, що на рахунках обліковуються саме матеріальні цінності, і називали свою теорію матеріалістичною.

За всього розмаїття поглядів італійську школу можна розглядати як єдине ціле. Її представників об'єднує цілеспрямоване змістовне трактування основних категорій науки бухгалтерського обліку. Навіть відмінності між юридичним (тосканська школа) та економічним (венеціанська школа) напрямами несуттєві. І тосканці, і венеціанці в дусі ломбардської школи розглядали облік як засіб управління, тільки перші трактували мету обліку як управління людьми, а другі – як управління ресурсами – цінностями, які беруть участь у господарському процесі. В останньому випадку облік перетворювався на науку про контроль господарської діяльності.

Представників італійської школи об'єднувало трактування обліку як функції управління. Деякі історики-науковці вважають, що бухгалтерський облік як наука був започаткований саме у рамках італійської облікової наукової школи.

Наприкінці XIX – на початку XX ст. бухгалтерський облік досяг у Франції свого значного розвитку. Французька школа рахівництва запровадила суто економічний напрям у бухгалтерській науці. Представники французької школи Жан Густав Курсель-Сенель, Р.П. Коффі, Жан-Батист Дюмарше, а також Ежен П'єр Леоте і Адольф Гільбо, Л. Сей є фундаторами економічного напряму у французькому і світовому рахівництві.

Вони вважали, що бухгалтерський облік – політична економія підприємства. Крім того, наголошували на необхідності відокремлювати теорію від бухгалтерської практики. Досліджували такі економічні категорії в обліку, як амортизація, прибуток, собівартість (Л. Сей), ввели поняття "перманентний інвентар", макрооблік (Е.П. Леоте і А. Гільбо), розробили вчення про широку й вузьку амортизацію (Ж. Г. КурсельСенель). Удосконалювали форми рахівництва, розробили французьку форму рахівництва (Р. Делапорт).

Е.П. Леоте і А. Гільбо створили суто економічний напрям спочатку у французькій, а потім і у світовій бухгалтерській науці. Чітко відмежовуючи науку про облік від бухгалтерської практики, представники школи вважали, що теорія рахівництва має бути незалежною від розподілу рахункових функцій. Цим вони вперше проголосили незалежність облікових ідей від вузьких практичних завдань.

Учені цього напряму бачили мету обліку перш за все у визначенні ефективності господарської діяльності підприємства, а не в контролі за збереженням цінностей, як вважала більшість італійських обліковців. Кредо цієї школи: "Бухгалтер – це економіст, а не сторож чужого добра". За допомогою спеціальної методики він відображає рух самого капіталу, ресурсів та цінностей.

Якщо юридична теорія італійців виходила в поясненні подвійного запису з правила Е. Дегранжа "Той, хто одержує, – дебетується, той, хто видає, – кредитується", і тому намагалася тлумачити всі рахунки як рахунки особисті, то економічне трактування французької школи пояснювало всі рахунки як рахунки засобів і процесів (операційних). Трактування подвійного запису було таким: "Немає надходження без витрат".

Американські вчені (зокрема, Р. Антоні) розробили цілком новий підхід до обліку - психологічний. Психологічний підхід розглядає облік як соціальну науку, як знаряддя управління підприємством, де показники звітності виконують роль стимулів, які викликають певну реакцію зацікавлених осіб. Таким чином, бухгалтерський облік, отримавши психологічне забарвлення, став соціальною наукою. Подальший розвиток англо-американської облікової школи привів до виникнення управлінського обліку. Бухгалтерський облік з історії бізнесу перетворився на інформаційний потік, що використовується в різних управлінських цілях. [2]

У цей час англо-американська школа стала найвпливовішою у цілому світі, але, як слушно зазначає проф. Я. В. Соколов, її поширення пов’язане не лише з її методологічними перевагами, скільки з експансією англо-американського капіталу і поширенням англійської мови. Широке розповсюдження англо-американської школи рахівництва пов’язане не стільки з її методологічними перевагами, скільки з експансією англо-американского капіталу і поширенням англійської мови.

1. Остапюк М.Я. Історія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / М.Я. Остапюк, М.Р. Лучко, Й.Я. Даньків. – [2-ге вид., випр. і доповн.] – К.: Знання, 2009. – 278 с.

2. Грачова Р. Бухгалтерський облік: від ремісництва до теорії // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: https://dtkt.com.ua/show/1cid0458.html

А. Гнатюк, В. Паращук, О. Лакоцька
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

ДОСЛІДЖЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ КАТЕГОРІЇ ОЦІНКИ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Особливістю бухгалтерського обліку, яка відрізняє його від інших видів обліку, є відображення господарських засобів, їх джерел та господарських процесів у грошовому виразі, тобто у вартісному вимірюванні. Іншими словами, бухгалтерський облік відображає ті засоби, процеси та явища, які підлягають вартісному вимірюванню.

Вимірюваність вважається необхідною передумовою визнання. Під вимірюванням, або оцінкою, слід розуміти привласнення числових значень об'єктам і подіям за визначеними параметрами. Оцінка включає три елементи: 1. Об'єкт або подію; 2. Належну до кількісної оцінки властивість (якість, ознаку, характеристику); 3. Шкалу виміру або сукупність одиниць виразу властивості.

Будь-який об'єкт або подія мають декілька властивостей, які можна виміряти. Вибір властивості визначається метою оцінки. *Мета оцінки* – формулювання основного завдання, яке слід вирішити в результаті оцінки. Формулювання мети оцінки передбачає: а) повне і правильне найменування об'єкта оцінки; б) вид активів, які оцінюються; в) вид майнових прав, які оцінюються; г) дату оцінки.

Оцінка господарських засобів (активів) та їх джерел (капіталу та зобов'язань) є відправним моментом бухгалтерського обліку і реальною основою його побудови. У різних джерелах цей елемент методу бухгалтерського обліку визначено по-різному. Одні, визначають оцінку як спосіб вираження у грошовому вимірюванні господарських операцій, інші – як спосіб вирішення у грошовій одиниці витрат живої й уречевленої праці, вкладеної в окремі види засобів і процесів.

Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів міжнародних стандартів бухгалтерського обліку містить таке формулювання оцінки: це процес визначення грошових сум, за якими мають визнавати і відображати елементи фінансових звітів у балансі та звіті про прибутки і збитки. Тому бухгалтерський облік має забезпечити реальну, фактичну картину наявності господарських засобів і стану господарських процесів.

Теорія бухгалтерського обліку ставить до оцінки *основні вимоги,* що забезпечують правильність відображення об'єктів обліку та достовірність оцінки. До цих вимог належать: *реальність (адекватність), єдність* та *цілеспрямованість оцінки.*

Реальність (адекватність) оцінки забезпечує об'єктивну відповідність грошового вираження об'єктів обліку їх фактичній величині, відображення у грошовому вимірнику дійсної величини господарських засобів і операцій. Адекватність оцінки вимагає точного обчислення фактичної собівартості всіх об'єктів обліку шляхом проведення інвентаризації та переоцінки.

Єдність оцінки забезпечує однаковість і незмінність оцінки протягом тривалого часу і на всіх суб'єктах господарювання (підприємствах, організаціях, установах). Єдності оцінки досягають встановленням обов'язкових положень (стандартів), інструкцій, правил обліку і калькулювання.

Як економічна категорія бухгалтерського обліку оцінка в загальному своєму вигляді являє вартість об’єктів, яка знаходить своє відображення в обліку та розглядається як один з його методичних прийомів або принципів. Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» у якості одного з принципів ведення бухгалтерського обліку визнано використання єдиного грошового вимірника, однак розуміння оцінки постійно змінюється, що пов’язано з генезисом

вартісних економічних теорій та у свою чергу історичним розвитком бухгалтерського обліку й еволюцією складу та змісту таких бухгалтерських категорій як предмет та метод. Так В.Ф. Палій наголошує, що до основи оцінки покладено домінуючі економічні теорії та об'єктивні потреби у відповідній інформації. На думку І.В. Супрунової положення економічних теорій щодо формування вартості знаходять своє прикладне застосування в методі бухгалтерського обліку оцінці.

Зовсім іншої позиції дотримується С. Ф. Голов, який вважає, що сучасна теорія бухгалтерського обліку не може засновуватися на економічних теоріях, бо вони є інструментами дослідження та вдосконалення бухгалтерського обліку в будь-якому разі можна справедливо стверджувати, що система бухгалтерського обліку призводить до виникнення ряду дискусійних питань, які пов'язані з об'єктивною достовірною та корисною вартісною оцінкою об'єктів обліку, що спонукає до необхідності формування сучасного погляду на оцінку як облікову категорію. Така різноманітність у підходах до трактування поняття як результату узагальнення суттєвих ознак об'єкта демонструє активний розвиток системи бухгалтерського обліку та свідчить про наявність термінологічних проблем бухгалтерського обліку як науки.

Найбільш поширеним серед українських та російських науковців є адитивний підхід, який передбачає розгляд оцінки як складової методу бухгалтерського обліку, тобто у якості технічного прийому переводу натуральних показників в грошові, що насамперед пов'язано з тим, що насамперед авторами проводилися дослідження саме проблем теорії обліку. Однак серед цієї групи авторів слід виділити проф. Н. М. Малюгу, яка за часи незалежності України зробила перший крок на етапі реформування бухгалтерського обліку України щодо визначення значення оцінки в бухгалтерському обліку. Автором було розроблено перелік вимог щодо оцінки та запропоновано ряд класифікаційних ознак бухгалтерських оцінок відповідно до потреб сучасної економіки за об'єктом, за критерієм обчислення в залежності від подальшого використання майна по відношенню до суб'єкта вимірювання оцінок за видами, за статями балансу, за часовою належністю, за методом розрахунку внаслідок переоцінки. [1]

Необхідно зауважити, що деякі автори у якості об'єктів оцінки наводять тільки господарські засоби, не враховуючи при цьому важливу групу об'єктів бухгалтерського обліку, а саме господарські процеси за результатами яких виникають витрати, доходи та фінансові результати.

Подальший розвиток досліджень оцінки у сучасних умовах господарювання відображено в роботі Л.Г. Ловінської, яка до визначення оцінки підійшла з позицій позитивістського підходу, прагматичною цілю якого є забезпечення корисності облікової інформації для її користувачів, а саме корисності використання активів або дисконтованої оцінки майбутньої вартості.

Науковцем були сформульовані функції методу оцінки, вимірювання вартості об'єктів обліку, визначення критеріїв визнання активів, капіталу, зобов'язань, доходів та витрат, створення якісних характеристик облікової інформації, інформаційне забезпечення визначення ефективності менеджменту, фінансового стану та фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання, якими було доповнено існуюче традиційне визначення поняття. Тобто, окрім вартісного вимірювання кількісного оцінка набуває й якісної характеристики, яка є інформаційною базою оцінки фінансового стану та оцінки менеджменту підприємства.

Підґрунтям для розширення функцій оцінки Л.Г. Ловінською було визнано вплив теорії неоінстуціоналізму, що покликало збільшення об'єктів обліку та його мети. Однак, хотілось би зазначити, що визначене науковцем розширення мети бухгалтерського обліку, а саме, його здійснення є не тільки відображення діяльності підприємств в історичній ретроспективі, але й прогнозні дані про майбутні вірогідні

варіанти розвитку й інформаційне забезпечення розроблення стратегії підприємства призводить саме до наділення обліку інших функцій управління у даному випадку планування.

І.В. Супрунова у своєму ґрунтовному дослідженні генезису оцінки в працях українських дослідників розглядає оцінку на підставі об'єктно-суб'єктивного підходу, тобто виразу думки суб'єкта оцінки внутрішнього або зовнішнього щодо цінності об'єкта оцінки [2]. До основи запропонованого автором трактування оцінки було покладено синергію економічних теорій: трудової теорії К. Маркса та теорії маржиналізму (К. Менгер, В. Є. Джевонс, Л. Вальрас), що дало змогу враховувати не лише вартісний, а й ціннісній підходи до розуміння сутності оцінки.

Тобто до основи підходу покладено саме мету оцінки, яка за словами Я.В. Соколова підпорядкована інтересам осіб, які здійснюють оцінку. Однак, на думку автора, розкриття поняття оцінки виключно з позицій суб'єктивного її розуміння залишає поза межами об'єктивні фактори.

Однак, можна зазначити широке використання об'єктно-суб'єктного підходу до оцінки саме об'єктів основних засобів відповідно до вимог П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» та МСФЗ 36 «Зменшення корисності активів», які вимагають суб'єктивних оцінок та професійного судження щодо визначення суми очікуваного відшкодування активу. Заслуговує на увагу, запропонований в роботі І.В. Супрунової трьохвимірний підхід до сутності оцінки, який передбачає розгляд оцінки з трьох точок зору науки, практики та навчальної дисципліни. Даний підхід підтримують Н.М. Малюга та Ф.Ф. Бутинець. На думку автора, ці точки зору неможливо відокремлювати одну від іншої, бо як наголошує Я.В. Соколов те, що робить практик ніщо інше як наказ-заповіт теоретика.

Прихильниками підходу, до основи якого покладено кругообіг капіталу є В.Ф. Палій та Е.С. Бороніна. В.Ф. Палій розглядає оцінку у двох аспектах: у якості методу узагальнення всіх об'єктів обліку у єдиній валюті та способу достовірного визначення наявного капіталу та його приросщення (зменшення) за звітний період у вигляді прибутку або збитку. Е.С. Бороніна робить наголос на відповідність вимогам стандартів та облікової політики суб'єкта господарювання, що по-суті є зрозумілим та виступає об'єктивними умовами реалізації методу оцінки.

Наведений підхід є найбільш прийнятним з точки зору саме розуміння та розкриття методу бухгалтерського обліку, який покликаний на дослідження його предмету. Також заслуговує на увагу динамічний підхід наведений у праці проф. В.В. Карпової, яка пропонує та надає визначення власної дефініції для визначення дій, які здійснюються в системі бухгалтерського обліку та вартості його об'єктів – «вартісне вимірювання». У наведеному трактуванні автор робить наголос на вплив часового чинника, тобто розгляд вартості як у минулому, теперішньому та майбутньому часі, що спонукає до необхідності періодичного оцінювання об'єктів обліку.

Таким чином, можна завершити, що у наукових публікаціях щодо досліджуваного поняття існують різноманітні підходи до його трактування, що підтверджує той факт, що «оцінка» - це складна та багатогранна дефініція, яка знаходиться під впливом економічних теорій, концепцій та багатьох інших об'єктивних і суб'єктивних чинників.

1. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи розвитку: монографія / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с.

2. Супрунова І. В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку / І. В. Супрунова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 3(24). – 481-484 с.

В. Горманська
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

ПРОБЛЕМИ ТА НЕДОЛІКИ ОБЛІКУ ЕЛЕКТРОННИХ ГРОШЕЙ В УКРАЇНІ

Швидкий розвиток нових технологій та світової мережі Інтернет, зростання можливості інтернет-продажу та потреба у скороченні часу на здійснення розрахунків призвели до виникнення нових способів платежу, таких як електронні гроші.

Згідно з Положенням № 481, електронні гроші – це така одиниця вартості, яка зберігається на електронному пристрої (гаманці), приймається як засіб платежу іншими, ніж емітент, особами і є грошовим зобов'язанням емітента, що виконується в готівковій або безготівковій формі [1].

Дослідження щодо використання електронних грошових коштів в обігу здійснюють багато зарубіжних економістів, таких як: Вудфорд М., Кінг М., Фрідмен Ч., та вітчизняні вчені –Кравець В. М., Грищук Н. В., Цвєткова Н., Крилова В. В., Савчук Д. та інші. Не зважаючи на всі здійснені відкриття – залишається ще багато не досліджених питань: цілковите розуміння терміну «електронні гроші», пошук нових шляхів їх широкого впровадження в українську економіку, вивчення та спроба запровадження іноземного досвіду щодо використання електронних грошей, відображення їх в бухгалтерському обліку тощо.

Для нашої країни електронні гроші – це новий спосіб платежу, але, зрештою, такі розрахунки вже досить успішно проводяться українськими компаніями, які швидше адаптувались до новинки або мають певні економічні чи торгівельні зв’язки з іншими країнами, мають розташовані філії в них. Проте проблема полягає в тім, що бухгалтери, що обліковують даного виду розрахунки – не зовсім розуміють як це правильно відобразити і можуть допускатись помилок. Головний недолік тут полягає в тому, що саме розуміється під електронними грошима: чи це є засіб платежу, так як готівка чи безготівкові кошти, чи акредитив, депозит тощо або ж грошові зобов’язання, як наприклад, право на вимогу боргу.

Якщо дослідити праці вчених, які займались вивченням даного об’єкту, то варто відмітити, що кожен з них мав власну окрему думку, що для них означають електронні грошові кошти. Наприклад, Радіонова І.Ф. віднесла їх до банківських грошей, тобто прирівняла з депозитами та банківськими рахунками. Мельничук В.Г. вважає, що електронні кошти є неповноцінними і прирівнює їх до паперових (готівкових) коштів, а повноцінними вважає лише дорогоцінні метали.

В деяких джерелах зазначено, що електронні гроші – це особливий товар, що має можливість обмінюватись на будь-який інший вид товару [2]. Електронні грошові кошти, на нашу думку, відповідають зазначеному визначенню і проявляють себе як аналог безготівкових коштів.

Вагомим недоліком варто вважати те, що безліч авторів та вчених не можуть дійти спільної думки щодо сутності електронних грошей і відповідно способу і місця їх обліку. Багато з них віддають перевагу думці, що дані кошти потрібно відносити до дебіторської заборгованості, так як не вважають їх грошима, а лише борговими зобов’язаннями. Проте, ми схиляємось до твердження, що електронні гроші таки повинні вважатись коштами, які мають обліковуватись на рахунку інших коштів, як окремий вид грошей на окремому субрахунку.

На сьогоднішній час і законодавство вирішило, що правильним буде створення спеціального субрахунку для обліку електронних грошей і затвердило в плані рахунків новий субрахунок 335 «Електронні гроші» рахунка 33 «Інші кошти».

Але водночас виникає нова проблема, яка пов’язана із законодавством нашої

держави, в якому сказано, що емітентом електронних коштів є лише банки і тільки у національній валюті та ще й в обмеженому обсязі. Тоді, що можна говорити про розвиток системи електронних платежів та міжнародних взаємовідносин, якщо не передбачено створення окремого рахунка чи субрахунку для відображення іноземної валюти, яка внаслідок економічних взаємозв'язків з іншими державами буде надходити на Україну, і в першу чергу саме через електронні платежі та розрахунки, так як вони на даний час є дуже популярними в світі. [1]

Тому вважаємо за необхідне запропонувати такий вихід із ситуації:

По-перше, не обмежувати і не притісняти розвиток системи електронних платежів;

По-друге, сприяти покращенню ІТ-технологій в нашій країні, які дозволять розширити використання цих платежів і забезпечити захист всіх користувачів і учасників таких розрахунків від кібер-атак;

По-третє, для полегшення роботи облікового апарату ввести новий субрахунок 336 «Електронні гроші в іноземній валюті» для вільних торгівельних зв'язків з іноземними країнами.

Таким чином, нічого в світі немає ідеального, але для того, що б не було проблем і недоліків необхідно вчитись, удосконалюватись і прагнути до кращих результатів. Так само і в нашій державі потрібно насамперед не забороняти щось нове, а вивчати і якщо воно корисне та покращить загальний стан країни на світовій арені необхідно впроваджувати і адаптуватись до даних новинок. Можливо саме вони приведуть Україну до давно бажаних економічних, соціальних та політичних висот.

1. Положення про електронні гроші в Україні, затверджене постановою Правління НБУ від 04.11.2010 р. №481. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: - http://www.bank.gov.ua/doccatalog/document?id=72246.

2. Радіонова І. Ф. Економіка (рівень стандарту, економічний рівень) / І. Ф. Радіонова – Кам'янець-Подільський : Аксіома, 2011. – С. 48 – 49.

Н.С. Гуль
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

ОСОБЛИВОСТІ ПОБУДОВИ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ОРГАНАХ ДЕРЖКАЗНАЧЕЙСТВА

Діяльність державного сектору характеризується низкою особливостей, які впливають на побудову бухгалтерського обліку та звітності. Бухгалтерський облік в органах виконавчої влади забезпечує відображення всіх операцій, пов'язаних з виконанням кошторису видатків бюджету, кошторисів спеціальних коштів та узагальнення даних обліку і звітності, що необхідно для оперативного управління, аналізу, контролю за цільовим використанням коштів на підставі кошторису, виявлення позапланових і незаконних витрат. На сьогодні відсутня єдина методика відображення в бухгалтерському обліку операцій, які здійснюються під час виконання державного бюджету за доходами і видатками, що не дозволяє органам виконавчої влади отримувати повну, достовірну та прозору інформацію про фінансовий стан всього району, області, а казначейству, відповідно, виконувати у повній мірі свої повноваження. Поліпшення результатів можливе внаслідок пристосування бухгалтерського обліку, який ведеться управлінням і розпорядниками бюджетних коштів до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора.

Бухгалтерський облік усіх операцій щодо виконання Державного бюджету України здійснюють органи Державного казначейства України. Цей облік повинен

відображати всі активи та зобов'язання держави. А розпорядники бюджетних коштів ведуть бухгалтерський облік відповідно до правил, встановлених Державним казначейством України. Тому, звичайно, ефективне функціонування даного органу є дуже важливим у процесі контролю за правомірним витрачанням бюджетних коштів.

Але, як показує практика, є й певні недоліки у функціонуванні даного органу. Так, до незадовільного виконання бюджету на сьогодні можна віднести: невизначеність відповідальності за прийняття і виконання рішень з бюджетних питань серед кількості різноманітних органів; бюджетну заборгованість, що продовжує посилювати напруження у бюджетній системі; відсутність чітких і повних юридичних регламентацій для використання учасниками бюджетного процесу; відсутність повної, точної та своєчасної інформації з бухгалтерського обліку щодо здійснення державного бюджету; відсутність достатньої відповідальності за витрачання державних коштів та стимулів для хорошої роботи; відсутність інформації, необхідної для визначення доцільності витрачання бюджетних коштів; складні, неефективні та трудомісткі процедури по контролю за видатками, що сприяють збільшенню залишку коштів державного бюджету, коли потреба бюджету в запозичених коштах залишаються надмірними; система щоденного визначення напрямів видатків та перерахування коштів залишається єдиним відгуком на потребу пристосування бюджету до зміни обставин. [2]

В органах Казначейства ведуться бухгалтерський та управлінський обліки, які ґрунтуються на єдиній методологічній та інформаційній базі. Органи Державного казначейства ведуть бухгалтерський облік операцій з касового виконання державного і місцевих бюджетів за доходами в розрізі видів надходжень та органів стягнення, а за видатками – в розрізі напрямів і економічної суті видатків та розпорядників коштів бюджетів. В даний час існують суперечності щодо контрольних функцій Державного казначейства в нормах чинного Бюджетного Кодексу і водночас відбувається модернізація системи казначейського контролю і його інституційні зміни. [3]

Система бухгалтерського обліку у бюджетній сфері має свої особливості. Якщо кінцевою метою підприємницької діяльності суб'єктів господарювання є отримання прибутку, то фінансова діяльність держави спрямована на надання державних послуг. З цих позицій випливає наступне: 1) сума отримуваних бюджетними установами доходів важлива лише тією мірою, в якій вона є джерелом покриття видатків; 2) видатки здійснюються в загальнодержавних інтересах і в основному не оцінюються з точки зору фінансової рентабельності.

Бухгалтерський облік операцій з виконання бюджетів в органах казначейства охоплює облік операцій на рахунках бюджетів та розпорядників й одержувачів коштів відповідних бюджетів. Взаємозв'язок обліку всіх бюджетних коштів, який здійснюється органами казначейства і розпорядниками коштів, реалізується на практиці через застосування єдиної бюджетної класифікації та аналітичних рахунків обліку бюджетних коштів. Бухгалтерський облік як інформаційні система виконання бюджету повинен постійно пристосовуватися до зростаючих вимог бюджетного процесу.

Взагалі, на сучасному етапі розвитку нашої держави нагальним питанням у діяльності Державного казначейства стала розробка та проведення дієвої облікової політики. Щодо самого визначення „облікова політика Державного казначейства", то під даним поняттям потрібно розуміти сукупність визначених принципів, методів і процедур, які використовує Державне казначейство для складання і подання фінансової звітності.

Також вагомою проблемою сучасного розвитку державного казначейського контролю за справлянням бюджетних коштів є нормативно-методичне забезпечення

формування та порядку подання звітності, що потребує конкретизації та приведення у відповідність з міжнародною практикою обліку в державному секторі. У даний час існує ряд неврегульованих нормами права проблем, які порушують ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Одним з таких питань є несвоєчасність внесення змін до планових показників за видатками державного та місцевого бюджетів. Щодо місцевих бюджетів, то тут також є неврегульовані питання. Насамперед, це стосуються ухвалення рішення про переведення коштів місцевих бюджетів на казначейське обслуговування, де головною проблемою виступає тимчасова нестача грошових коштів, яка постає перед місцевими бюджетами й сьогодні.

У вітчизняному бюджетному законодавстві не має визначення поняття „касове виконання бюджету". Дуже часто він вживається і тим більше ототожнюються з поняттям „казначейське обслуговування бюджету", яке має законодавче оформлення. Тому вважаємо потрібно здійснити певні нововведення в казначейській системі виконання бюджету. Насамперед потрібно приділити увагу саме удосконаленням існуючої нормативної бази, особливо в напрямі оптимізації та спрощення процедур казначейського обслуговування бюджетів. Для підвищення ефективності контролю за витрачанням бюджетних коштів необхідно чітко регламентувати функції, права й відповідальність органів Державної контрольно-ревізійної служби у здійсненні контролю. Тільки при реалізації таких заходів можливо буде здійснити ефективне управління бюджетними коштами

На сучасному шляху розвитку нашої держави необхідно здійснити удосконалення існуючої системи бухгалтерського обліку використання бюджетних коштів, що зумовлено внутрішніми та зовнішніми чинниками, причому останні сьогодні є визначальними. Інтеграція України в світове співтовариство вимагає відповідної адаптації чинного законодавства, у тому числі, облікової інформації до міжнародних вимог і стандартів. Тільки поліпшення системи державного бухгалтерського обліку дозволить вирішити не тільки проблеми бюджетної сфери, але і системи державного управління у цілому. Результатом має стати структурована система інформування про операції держави з виконання бюджетів, стан її активів і зобов'язань. Побудова прозорої і достовірної системи обліку стану та руху бюджетних коштів за міжнародними стандартами обліку і звітності, як підсистеми управління державними фінансами, і є метою нинішнього реформування.

Кошти, які зараховуються в доходи відповідного бюджету, в органах казначейства відображаються на аналітичних рахунках третього класу Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів. Щоденно проводяться регламенти роботи з акумуляції коштів, їх розподілу та перерахуванню. Тобто, в автоматичному режимі за допомогою програмного забезпечення кошти з конкретних аналітичних рахунків зараховуються на котлові (узагальнюючі) рахунки третього класу. Особливість казначейського обліку доходів полягає в тому, що при зарахування доходів бюджетів на рахунки третього класу, вони одночасно відображаються на рахунках шостого класу «Доходи бюджету». Ці рахунки передбачені для обліку доходів бюджетів наростаючим підсумком з початку року.

Організація роботи щодо здійснення видатків розпочинається із внесення в базу даних органів казначейства (до початку бюджетного періоду) інформації про мережу розпорядників та одержувачів, які утримуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів. Для обліку операцій за видатками державного і місцевих бюджетів органами казначейства використовуються відповідні рахунки класу 1 «Активи», класу 3 «Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів», класу 7 «Видатки бюджету», класу 8 «Управлінський облік» та класу 9 «Позабалансовий облік». [1]

В останній робочий день поточного бюджетного періоду органи казначейства визначають результати виконання бюджетів окремо по загальному та спеціальному фондах. Якщо на рахунках п'ятого класу, що відображають результати виконання загального та спеціального фондів бюджетів, складається дебетовий залишок, це свідчить про те, що з відповідного бюджету у поточному році проведено більше видатків ніж надійшло доходів. Тобто бюджет виконано з дефіцитом. Кредитовий залишок за рахунками п'ятого класу означає, що відповідний бюджет виконано з профіцитом.

Після виведення результатів виконання бюджетів (не пізніше 31 грудня) органи казначейства проводять річне закриття рахунків. По завершенню бюджетного року органи казначейства складають річну фінансову звітність про виконання державного та місцевих бюджетів. Бюджетна звітність органів казначейства про виконання державного бюджету складається у такому обсязі: 1) Звіт про виконання державного бюджету; 2) Звіт про бюджетну заборгованість (окремо за загальним та спеціальним фондами державного бюджету); 3) Звіт про використання коштів з резервного фонду державного бюджету**;** 4) Сальдовий баланс рахунків; 5) Пояснювальна записка до квартального та річного звіту. Фінансова звітність включає «Звіт про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України», «Звіт про фінансові результати виконання Державного бюджету України»; «Звіт про рух грошових коштів».

1. Жовнір Р. Проблемні питання при складанні та поданні фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів / Р. Жовнір // Казна України. - 2010. - № 4. - С. 41-42.

2. Литвиненко Т. Модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі як складова програми економічних реформ / Т. Литвиненко // Казна України. -2011. - № 3 (12). - С. 16-18.

3. Стоян В.І. Казначейська система [текст]: підручник. / В. І. Стоян, О. С. Даневич, М. І. Мац. – [3-тє вид. змін. й доп.] - К.: Центр учбової літератури, 2014. - 868 с.

У. Гураль, І. Дмітрієва
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ІНФОРМАЦІЙНА СИСТЕМА ПІДПРИЄМСТВА

Особливістю обліку є узагальнене відображення всіх наявних на підприємстві господарських засобів і джерел їх утворення, а також здійснюваних господарських операцій. Відмінною рисою бухгалтерського обліку є строго документальне відображення господарських засобів і господарських процесів, що в свою чергу надає обліковим даним юридичної сили. Для аналізу витрат підприємства, а також планування його розвитку у майбутньому необхідно безпосередньо використовувати інформацію бухгалтерського обліку.

Історія розвитку бухгалтерського обліку показує, що він являє собою самостійну галузь наукових знань, яка має певні системоутворюючі ознаки і є частиною системи економічних наук.

Як відомо, бухгалтерський облік є самостійною прикладною економічною наукою і певною галуззю практичної суспільної діяльності. Облік накопичує, групує і систематизує факти господарської діяльності, є досконалою інформаційною базою управління підприємством. Застосування методичних прийомів аналізу та аудиту дає змогу за даними бухгалтерського обліку розкрити причинно-наслідкові результати господарської діяльності, активізувати та прогнозувати цю діяльність. Бухгалтерський облік спирається на широку законодавчу базу, яка регулює діяльність підприємства. Правова регламентація розглядається не тільки як метод, а і як принцип управління.

Облік тісно пов'язаний з економічною теорією і прикладними економіками, які вивчають різні фази відтворення: виробництво – обмін – розподіл – споживання та такі економічні категорії, як виробничі ресурси, ціна, гроші, товар, прибуток.

Перш за все, бухгалтерський облік являє собою інформаційну систему, в завдання якої входить збір, обробка і передача інформації про той чи інший об`єкт господарства, з метою задовольнити потреби різних користувачів. В даному випадку, кажучи про те, що є об`єктом бухгалтерського обліку, ми маємо на увазі майно підприємства, його зобов`язання і господарські або фінансові операції, що здійснюються організацією. До речі кажучи, останній об`єкт являє собою саме те, що є предметом бухгалтерського обліку. В цілому, можна сказати, що бухгалтерський облік– це ретельно записана інформація про всі фінансові операції, що проводяться організацією. Вона дозволяє отримати найбільш чітку і детальну картину фінансового стану суб`єкта.

Поняття бухгалтерського обліку стосується будь-якого підприємства, що працює з фінансами і має, як мінімум будь-які джерела доходу і витрати. Причому справа стосується не тільки підприємства, організації, а й людей. Будь-яке підприємство стикається з необхідністю не тільки зрозуміти, що таке бухгалтерський облік, а й використовувати його процедури в діяльності. Так, багато юридичних осіб звикли регулярно записувати свої витрати, для того, щоб правильно організувати їх відповідно до обсягу доходу. Таким чином, бухгалтерський облік дозволяє оптимізувати фінансові операції.

На сьогоднішній день, розглядаючи, що собою являє бухгалтерський облік з точки зору певних вимог до змісту і обсягу інформації, можна виділити три його основні види: фінансовий і виробничий, відомий ще, як управлінський. До завдань фінансового входить задоволення потреб зовнішніх учасників, що не входять в групу співробітників організації.

Управлінський же спрямований на підготовку інформації для внутрішнього колективу, в список якого входить обслуговуючий персонал і фахівці, що займаються управлінням господарського суб`єкта. Тобто, дані, отримані за допомогою фінансового обліку, характеризують результати господарської діяльності. Їх користувачами можуть бути спонсори підприємства, податкові служби, особи, які не входять до штату підприємства.

Для чого потрібен бухгалтерський облік управлінського типу? Управлінський облік – поняття більш широке, ніж фінансовий. Інформація, отримана за допомогою нього необхідна для внутрішніх операцій підприємства. Завдання управлінського обліку – забезпечення відповідальних за ті чи інші виробничі цілі менеджерів необхідними даними. Тут, вимоги до ведення дещо інші, тому що управлінський облік містить в собі конфіденційну інформацію.

Незважаючи на радикальну відмінність цих видів обліку, є між ними і спільні риси. По-перше, велика частина показників фінансового обліку обов`язково використовується і в управлінському. По-друге, дані, зібрані для управлінського обліку можна використовувати і для складання фінансових документів. Ну і по-третє, дані і того, і іншого обліку однаково важливі та необхідні, як для підготовки стратегічного плану підприємства, так і для розробки внутрішніх – управлінських рішень.

Таким чином, варто погодитись із думкою Л. Марущак та О. Павликівської, які у своїй праці зазначають: «… бухгалтерський облік практично немаючи в своєму арсеналі інструментів для вирішення основного завдання інвесторів, монополізував право на їх інформаційне забезпечення – прогнозування майбутніх грошових потоків підприємства. В результаті система облікових даних знецінюється, зменшуючи свою якість як джерела інформації для визначення поточної платоспроможності

підприємства». [3, с. 483]

Першим етапом знайомства з концепцією бухгалтерського обліку, є вивчення його методів. Тому виникає питання, що таке метод бухгалтерського обліку? Терміном «метод» в даному випадку визначається сукупність можливих і прийнятих способів, що дозволяють відображати повноцінну картину фінансово-господарської діяльності підприємства. Методи включають в себе особливі прийоми контролю об`єктів бухгалтерського обліку.

Підводячи підсумки, можна сказати, що за допомогою бухгалтерського обліку формуються і узагальнюються всі відомості про стан підприємства, його майно, джерела його утворення, господарських і фінансових процесів та їх результати. Дана інформація, отримана за допомогою бухгалтерського обліку, дозволяє прогнозувати подальші перспективи діяльності та розвитку підприємства.

1.Садовська І.Б. Бухгалтерський фінансовий облік [текст]:навчальний посібник для вищих навчальних закладів./ Луцьк. нац. техн.ун-т.- К.: Центр учбової літератури, 2013. - 56с

2.Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник / Київський національний економічний ун-т. – К., 2000. – 100с.

3. Павликівська О.І. Проблеми розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку в постіндустріальному суспільстві / О.І. Павликівська, Л.І. Марущак // Сучасні проблеми економіки та менеджменту. Тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2011. – С. 482-483.

Т. І. Дзьордзь, А.І. Брикайло
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА

Однією з важливих складових ефективної діяльності будь-якої організації незалежно від форми її власності та виду діяльності є адекватне, своєчасне, впорядковане інформаційне забезпечення. Відомо, що більш ніж 80 % інформації на підприємстві формується на основі облікових даних. Тому якісне інформаційне забезпечення функціонування підприємства значною мірою залежить від правильно організованого ведення бухгалтерського обліку. З метою забезпечення користувачів об’єктивною, достовірною, оперативною інформацією про діяльність підприємства необхідно дотримуватись відповідних правил, які мають бути зафіксовані у наказі та положеннях про облікову політику.

Питання формування та реалізації облікової політики підприємств знайшли відображення в працях українських вчених: М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, Г. Г. Кірейцева, Л. М. Кіндрацької, Ю. А. Кузьмінського, М. В. Кужельного, В. Г. Лінника, М. С. Пушкаря, П. С. Безруких, Н. П. Кондракова, С. Л. Коротаєва, М. І. Кутера, С. О. Ніколаєва, В. Ф. Палія, Л.З. Шнейдмана, В. А. Шпак.

Бухгалтерський облік як важливе інформаційне джерело для управління підприємством та зовнішніх користувачів вимагає системної організації та належного формування облікової політики. Термін «облікова політика» виник у зв'язку з реформуванням бухгалтерського обліку відповідно до ринкових відносин та міжнародних стандартів. В Україні термін офіційно введений в 1999 р. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-XIV. Виникнення облікової політики ґрунтується на тому, що законодавством передбачається використання альтернативних варіантів обліку, а роль бухгалтера на підприємстві змінюється від простого реєстратора господарських операцій до активного учасника їх здійснення. Облікова політика підприємства включає сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та

подання фінансової звітності [1].

У наукових та нормативних джерелах зустрічаються різні визначення цієї категорії. Так, М. Т. Левочок вказує, що політика обліку – це сфера нормалізації обліку через певні правила, стандарти, методологічні норми з метою визначення загальних і докладних принципів функціонування обліку в даній країні на певний період часу [2]. П. С. Безруких, В. Б. Івашкевич, Н. П. Кондраков дають таке визначення: «Облікова політика – це вибір підприємством конкретних методик, форм, техніки ведення і організації бухгалтерського обліку, виходячи з встановлених правил і особливостей діяльності (організаційних, технологічних, чисельності і кваліфікації облікових кадрів, рівня технічного оснащення бухгалтерії)» [3]. Т. В. Барановська вважає, що облікова політика – це вибрана підприємством, з урахуванням встановлених норм та особливостей, методологія бухгалтерського обліку, яка спрямована на досягнення його цілей і завдань та використовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління [4]. Отже, більшість авторів облікову політику визначають як сукупність способів ведення бухгалтерського обліку.

Формування облікової політики відбувається на трьох рівнях: 1) міждержавному – розробка правил і принципів функціонування бухгалтерського обліку в межах об'єднання держав; 2) державному – встановлення загальних правил, стандартів ведення бухгалтерського обліку; 3) підприємства – сукупність способів і прийомів ведення бухгалтерського обліку, що прийняті на підприємстві та відповідають особливостям його діяльності. Облікова політика на міждержавному і державному рівнях має обов'язковий характер, формується на загальних засадах ведення бухгалтерського обліку. Керуючись вимогами першого і другого рівнів, на підприємстві формують власну облікову політику, враховуючи конкретну ситуацію його діяльності. Ступінь свободи підприємства у формуванні облікової політики обмежений державою шляхом прийняття законів, положень, постанов та інших нормативних документів, у яких є допустимі варіанти альтернативних рішень здійснення облікових процедур.

До основних недоліків, пов'язаних з формуванням облікової політики, можна віднести: формальність при складанні наказу про облікову політику, необґрунтованість елементів і дублювання окремих пунктів нормативних документів; ігнорування змін нормативної документації та не відображення їх в наказі про облікову обліку; відсутність структуризації наказу про облікову політику, неповне висвітлення питань формування обліку окремих об'єктів; не розробляється облікова політика щодо формування обліку, а саме: не наводиться в ній або додатках до неї робочий план рахунків, графік документообігу, перелік облікових регістрів тощо; відсутність розробки облікової політики щодо управлінського обліку [5].

Формування облікової політики сприяє уникненню помилок у фінансовій звітності, особливо якщо підприємство складається з значної кількості структурних підрозділів, тому формування методики облікової політики актуальне. Проте необхідно пам'ятати, що при складанні облікової політики можна керуватися не тільки професійним судженням, але й існуючим законодавством та нормативними документами. Проблеми виникають вже на самому початку роботи над обліковою політикою, а саме при визначення пріоритетних напрямків побудови бухгалтерського обліку. Керівник підприємства може мати на меті різні цілі, які впливатимуть на розробку документа

Удосконалення облікової політики має рухатися шляхом актуалізації облікової політики та підвищення її якості. Облікова політика переважно повинна містити положення з організації ведення бухгалтерського обліку на окремому підприємстві, а тому перспективним є розробка державою нормативних актів відповідного рівня, що

зведуть до мінімуму невизначеність з методичних питань ведення обліку на окремому підприємстві. Отже, формування облікової політики – складний процес, що вимагає наявність організаційних, технічних, кадрових і не закінчується після затвердження Наказу про облікову політику, а продовжується до моменту припинення діяльності підприємства.

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14.

2. Левочок М. Т. Основні засади облікової політики підприємства / М. Т. Левочок // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології організації. – 2008. – № 1. – С. 36-39.

3. Бухгалтерский учет: учебник / П. С. Безруких, В. Б. Ивашкевич, Н. П. Кондраков ; ред. П. С. Безруких. – [3-е изд., перераб. и доп]. – М : Бухгалтерский учет, 1999. – 624 с.

4. Барановська Т. В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: автореф. дис..... канд. екон. наук : 08.06.04 / Т. В. Барановська ; Нац. аграр. ун-т. – К., 2005. – 21 с.

5. Бойчук Т. Формування облікової політики підприємства: мета, побудова та сфера застосування / Т. Бойчук // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 36-38.

Д. Д. Дідик
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

АУДИТ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Одним із найскладніших та найбільш відповідальних видів аудиторської перевірки є перевірка фінансових результатів та реального фінансового стану діяльності суб'єкта господарювання. Складність та відповідальність аудиторської перевірки фінансових результатів діяльності підприємства також пояснюється тим, що саме даний вид перевірки становить найвищий ступінь аудиторського ризику. Також, залежно від того наскільки виконана аудиторська робота є повною і наскільки об'єктивним є аудиторський висновок залежать правильність і повнота не менш важливого напрямку аудиторської діяльності – визначення подальшої фінансової стратегії суб'єкта господарської діяльності.

Проблеми аудиту фінансових результатів в сучасних умовах розглядаються у працях вітчизняних вчених Білухи М.Т., Дем'яненка М.Я., Гайдуцького П.І., Гарасима П.М., Кірейцева Г.Г., Кужельного М.В., Лінника В.Г., Осадчого Ю.І. та інших. Питаннями аудиту формування фінансових результатів та відображення їх у звітності займаються Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Зубілевич С.Я., Петрик О.А., Редько О.Ю., Сопко В.В.

Серед проблем аудиту фінансових результатів науковці виділяють та конкретизують наступні елементи: нестабільність законодавчої бази; формальний підхід до здійснення аудиту фінансової звітності; намагання стандартизації фінансової звітності у відповідності до міжнародних стандартів; використання шаблонних методів при здійсненні аудиту об'єкта перевірки; незрозумілість для керівництва підприємства необхідності проведення аудиту; недостатній рівень розуміння аудитором діяльності підприємства.

Аудит, відповідно до Закону України „Про аудиторську діяльність", – перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів, та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам. Інші роботи, які не пов'язані з аудитом (перевіркою) фінансової звітності отримали назву аудиторських послуг.

Мета аудиту – сприяння ефективності роботи, раціональному використанню

матеріальних, трудових і фінансових ресурсів у підприємницькій діяльності для отримання максимального прибутку.

Завданнями аудиту фінансових результатів є: оцінка динаміки показників формування прибутку; виявлення і визначення впливу різних факторів на величину прибутку; виявлення внутрішньогосподарських резервів збільшення прибутку і підвищення рентабельності; визначення шляхів і напрямків раціонального використання резервів [1].

Джерелами інформації для аудиту фінансових результатів є форми фінансової звітності, які дають загальне уявлення про фінансові результати, в тому числі від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

При перевірці правильності відображення фінансових результатів необхідно впевнитися, що при складанні Звіту про фінансові результати підприємство виконало основні вимоги до річних звітів: всі операції повинні бути зареєстровані і представлені належним чином; зареєстровані операції повинні відповідати реальності; занесені в правильний період; правильно оцінені; всі операції стосуються підприємства; занесені у відповідний рахунок; правильно представлені в річних звітах.

Складовою аудиту фінансової звітності є фінансовий аналіз звітності, у процесі якого слід дати оцінку фінансової сталості й платоспроможності, зокрема розрахувати коефіцієнти і показники ліквідності й фінансової активності. Отже, аудит фінансової звітності сприяє виявленню недоліків, попередженню банкрутства, визначенню перспектив розвитку виробництва в умовах жорсткої конкурентної боротьби.

Аудиторська перевірка підприємств починається із загального огляду форм звітності. При цьому перш за все звертається увага на заповнення адресної частини форми, де мають бути вказані юридичні реквізити підприємства, що перевіряється: вид діяльності підприємства має відповідати його статуту, а у випадку ліцензування видів діяльності, якими займається підприємство, аудитору необхідно перевірити наявність у підприємства ліцензії та строк її дії.

Потім перевіряється правильність заповнення звітності за формою та визначаються ті ділянки обліку, де аудиторський ризик найбільш значний, тобто де найбільша ймовірність помилок в обліку та звітності. Залежно від цього визначаються ті операції та активи, які повинні бути перевірені.

Процес аудиторської перевірки фінансової звітності не повинен зводитись лише до виконання встановлених стандартних аудиторських процедур. Аудитор повинен творчо та відповідально відноситись до своїх обов'язків, старатись постійно підвищувати свою кваліфікацію, дотримуватись діючих правил, норм міжнародних стандартів аудиту та Кодексу етики професійних бухгалтерів [2]. Якщо аудит фінансових результатів діяльності підприємства буде нераціонально та неефективно побудований, то це зможе призвести до невиявлення викривлень, фальсифікацій у звітності, що надалі може негативно вплинути на прийняття управлінських рішень користувачів.

Наявність проблем аудиту фінансових результатів зумовлює необхідність підвищення уваги до рівня його якості та розробку нових комплексних підходів до їх вирішення, як на загальнодержавному рівні, так і на рівні кожного підприємства.

1. Янок Д.А. Економічний зміст фінансових результатів діяльності підприємств / Д.А. Янок // Актуальні проблеми економіки. – № 11. – 2009 – С. 91-96.

2. Кодекс етики професійних бухгалтерів [Електронный ресурс]. – Режим доступу: http://www.iaf.kiev.ua/ images/stories/library/standarts/kodeks-etiki.pdf

Н.І. Дорош
Київський національний університет імені Тараса Шевченка

ЕФЕКТИВНЕ ПЛАНУВАННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Планування – це встановлення такого співвідношення між визначеними очікуваннями та використанням ресурсів з метою досягнення більш ефективних результатів [2, с.53].

Модель ефективного планування можна представити таким чином. Основна цінність, мета підприємства реалізується через його корпоративну місію для досягнення основних результатів, цілей підприємства.

Всі плани мають починатися з визначення корпоративної місії підприємства. Для аудиторів місія може полягати у формуванні доданої вартості від внутрішнього аудиту через покращення можливостей для досягнення цілей підприємства, операційної діяльності та зменшення впливу ризику шляхом поєднання надання як аудиторських, так і консалтингових послуг.

Згідно з Міжнародним стандартом професійної практики внутрішнього аудиту 2000 Управління функцією внутрішнього аудиту – Керівник внутрішнього аудиту повинен ефективно управляти функцією внутрішнього аудиту для того, щоб вона додавала вартості організації [1].

Діапазон роботи внутрішнього аудиту забезпечується в межах, де може бути втілена місія в контексті досягнення основних результатів та виконання функцій аудиту. Місія внутрішнього аудиту має стосуватися встановленої відповідальності, виконання міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту, забезпечення впевненості за результатами виконаних робіт та звітування до вищого керівництва й Аудиторського комітету.

Встановлення місії є важливим, оскільки місія вказує на те, що має бути зроблено. З іншого боку власне бачення виконавців є менш відчутним, але воно створює уявну картину про майбутнє у свідомості тих, хто працює над втіленням місії. Бачення може допомогти визначити стратегію, у сенсі що кожен може окреслити, уявити як можна досягти кінцевого результату, або принаймні як рухатися вперед до цього результату. Важливим є досягнення спільного бачення, яке спрямовує та поширює процес аудиту у важливих нових напрямках роботи.

Там, де підприємство має чітке бачення майбутнього, на аудиторів покладається необхідність вибору найкращого портфелю аудиту та асигнування ресурсів, котрі визначать які аспекти роботи аудиту будуть пріоритетними, а також встановлення балансу між аудитом (наданням впевненості) та консультаційною роботою.

Місія та бачення аудиту не можуть бути просто встановлені на базі потреб керівництва. Внутрішній аудит має виконувати повністю основну мету, яка сформована в професійних стандартах, законодавчих і локальних нормативних актах, пов’язаних з питаннями аудиту. Наприклад, Інститут внутрішніх аудиторів надає вказівки щодо ролі аудиту у сфері оцінювання управління ризиками.

Так, відповідно до Міжнародного стандарту професійної практики внутрішнього аудиту 2120 Управління ризиками (2120.А1) – Функція внутрішнього аудиту повинна оцінити вплив ризику в сфері корпоративного управління, операційної діяльності та інформаційних систем організації з огляду на: досягнення стратегічних цілей організації; достовірність та цілісність фінансової та операційної інформації; ефективність та продуктивність операційної діяльності та програм; захист активів; та дотримання законів, нормативних документів, політик, процедур та договірних зобов’язань [1].

Після встановлення ролі внутрішніх аудиторів на підприємстві наступним етапом основної моделі планування є розробка стратегічного плану, визначення майбутнього напрямку. Слід привести у відповідність рішення і дії та зробити вибір між альтернативними варіантами, зваживши плюси і мінуси, загрози і можливості, якими потрібно управляти. З цією метою доцільно застосовувати аналіз навколишнього середовища, що, як правило, використовується у формуванні стратегії. Зосередити увагу на таких важливих зовнішніх питаннях, факторах оточуючого середовища як: політичні; економічні; соціальні; технологічні; правові; екологічні тощо. Після відокремлення зовнішнього контексту необхідно визначити внутрішні сильні та слабкі сторони, можливості та загрози процесу аудиту.

Існує два основних рішення, які мають бути прийняті для розвитку процесу аудиту. Вони стосуються розширення аудиторської команди та спектру послуг, які можуть надаватись аудиторами. Зростання аудиторської команди може бути пов'язано, наприклад, з участю в управлінні ризиками.

Види послуг, які можуть надавати аудитори, як частина загальної стратегії, включають наступне: перевірка, аудит фінансової звітності; огляд корпоративної системи; великі консалтингові проекти; перевірки на відповідність; запобігання шахрайству; семінари з управління ризиками; консультації та допомога; ризик-орієнтований аудит; перевірки підрозділів; огляд IT технологій.

Практика показує, що багато стратегій не виконується, хоча вони добре продумані та сформовані, проте в поточному режимі не були достатньо пристосовані до реального стану, ситуації конкретного підприємства, рішення за результатами конструктивних змін не приймалися. Ефективне поточне планування досягається за допомогою порівняння поточної ситуації з потрібною позицією, розроблення так званого "шляху", напряму руху, для досягнення успіху, щоб можна було розглядати план як успішний. «Шлях» складається з постійного руху, постійного вдосконалення для здійснення стратегічних амбіцій.

Всі питання необхідно узгоджувати з цілями, які визначають аудитори на стратегічному, тактичному та оперативному рівнях. При цьому загальна ціль розглядається щодо трьох факторів – функція внутрішнього аудиту додає вартості організації та сприяє ефективності та продуктивності процесам корпоративного управління, управління ризиками та внутрішнього контролю.

Поставлені цілі підлягають розподілу на більш деталізовані завдання в аудиторських групах з встановленням конкретних обов'язків виконавців.

Встановлення ієрархії планування, яка перетворює плани і стратегії в структуру аудиту, яка містить чітко розподілені та підпорядковані цілі і показники якості роботи, які зрозумілі для кожного аудитора і аудиторської групи є запорукою ефективного процесу планування та його виконання.

1. International Professional Practices Framework (IPPF) 2013 Edition. Copyrigt @ 2009 – 2012 by The Institute of Internal Auditors, 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florrida 32701 – 4201, USA. All right reserved. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.theiia.org/bookstore/ product/international-professional-practices-framework-2011-1533.cfm.

2. Spencer K. H. Pickett. Audit plannin : a risk – based approach / K. H. Spencer Pickett . – John Wiley & Sons, Inc. – 2006 – 306 p.

Дулачик О. І., Кушнір А. М., Мариняк О.О.
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

СУЧАСНИЙ СТАН, ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ АУДИТУ В УКРАЇНІ

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

Дослідженням розвитку аудиту в Україні займаються чимало вітчизняних спеціалістів та науковців, а саме: В. Рудницький, С. Канигін, С. Голов,Б. Усач, В. Жук, Ю. Прозоров, В. Галкін, М. Білуха, А. Кузьминський, Н. Дорош та інші.

Метою даної статті є окреслення проблем та перспектив аудиту в Україні в сучасних умовах .

Офіційним регулятором вітчизняного аудиту є Аудиторська палата України, яка створюється і функціонує як незалежний самостійний орган і є юридичною особою, що вирішує важливі питання у сфері методологічного й організаційного управління аудитом в Україні. Повноваження Аудиторської палати України поширюються на такі важливі сфери аудиторської діяльності:

– підвищення кваліфікації аудиторів;
– сертифікація аудиторів;
– стандартизація аудиторської діяльності (застосування стандартів аудиту і кодексу професійної етики);
– реєстрація аудиторських фірм та аудиторів – приватних підприємців і ведення реєстру суб'єктів аудиторської діяльності;
– контроль якості аудиторських послуг [2].

До проблемних питань аудиту можна віднести:

– брак достатнього досвіду аудиторської діяльності;
– відсутність нормативної бази аудиту – аудиторських стандартів, що забезпечили б єдині критерії якості аудиту (посадові обов'язки, службова відповідальність тощо);
– відсутність методичних рекомендацій щодо проведення аудиту;
– недостатня кількість кваліфікованих кадрів, а звідси і неосвоєний ринок аудиторських послуг;
– відсутність типових форм документів з аудиту (договорів, висновків тощо);
– комп'ютеризація аудиту тощо.

Разом з тим впровадження аудиту в сферу підприємницької діяльності має в цілому для держави істотні переваги порівняно з іншими формами фінансово-господарського контролю, зокрема:

– значна економія державних коштів на утримання контрольно-ревізійного апарату;
– надходження додаткових коштів у бюджет за рахунок сплати аудиторськими фірмами (аудиторами-підприємцями) податків;
– незалежність, конкурентна боротьба, відповідний професіоналізм аудиторів, що сприяє підвищенню якості перевірок;
– можливість вибору аудитора замовником тощо [3].

Щоб вирішити вищеописані проблеми, необхідно використовувати різні шляхи

подолання та перспективи розвитку в Україні, а саме:

1) розробити механізм ціноутворення на аудит та аудиторські послуги шляхом вивчення міжнародного досвіду з цього питання;
2) зменшити обсяги «тіньового» бізнесу;
3) підвищити престиж аудиторської професії;
4) розробити внутрішньо-фірмові методики аудиту, робочої документації;
5) удосконалити навчальні плани підготовки обліковців у вищих навчальних закладах, адаптувати їх знання до потреб практики реального життя [4];

Покращенню якості аудиту в Україні сприятиме лише система цілісних і комплексних заходів, які будуть спрямовані на розвиток правового поля аудиту, запровадження якісної системи комп'ютеризації аудиту, здійснення контролю над рівнем компетентності аудиторів і якості наданих послуг, забезпечення реальної незалежності аудитора та запровадження санкцій і покарань аудиторів щодо недостовірності надання аудиторських послуг. Доцільно звернути увагу на класичне висловлювання Р. Адамса: «Без аудиту немає надійності рахунків. Без надійності рахунків немає контролю. А без контролю, чого вартує влада?»

Отже, аудиторські послуги в Україні розвиваються досить швидкими темпами, хоча існують певні проблеми. Більш глибоке дослідження цих проблем може стати основою для визначення пріоритетних напрямків вдосконалення аудиторської діяльності з огляду на перспективи розвитку ринкової економіки і відносин власності в Україні, а їх розв'язання сприятиме подальшому впровадженню аудиторської професії в господарську практику і формуванню у громадськості впевненості у високій професійній майстерності аудиторів.

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» - http://zakon.rada.gov.ua/

2. Т.А. Калінська «Сучасний стан і проблеми вітчизняного аудиту» // Калінська Т.А. // Науково-виробничий журнал. – 2013.

3. Л.М. Одінцов, А.О. Титаренко, М.В. Швець «Система фінансового контролю і розвиток аудиторства в Україні» // Одінцов Л.М., Титаренко А.О., Швець М.В. // Вісник Кременчуцького державного політехнічного університету. – 2012.

Г.М. Зарічняк, Ю.О. Костюк, Х.Б. Дмитришин
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

ТРАНСФОРМАЦІЯ МЕНЕДЖМЕНТУ ЯК РЕЗУЛЬТАТ ВПЛИВУ НОВИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ НА СУЧАСНЕ СУСПІЛЬСТВО І ЕКОНОМІКУ

Менеджмент, як системне професійне управління, в кожній сфері державного устрою характеризується сукупними або окремими особливостями. Зрозуміло, що зовсім різне системне професійне управління державою, муніципальними утвореннями, в соціальній сфері або в сфері підприємництва. Різниця в тому, що в кожній сфері життєдіяльності визначені різні цілі, завдання, діють відповідні форми і методи управління, результати управління оцінюються різними показниками і т.д. Управління в сфері підприємництва в системі управління державою займає особливе положення, оскільки сфера характеризується численними особливостями: найбільша чисельність зайнятого населення, різноманіття форм і видів діяльності, високі показники обсягів підприємницької діяльності, широка самостійність підприємців в управлінні власними підприємствами і багато іншого. Між системою управління в сфері підприємництва та типом економіки діє пряма залежність. В умовах комерційної економіки управління відбувалося на основі традиційного управління, тобто на основі досвіду управління, яке

передається з покоління в покоління. В умовах ринкової економіки управління підприємництвом відбувається на основі менеджменту, тобто залучення до управлінської діяльності професійних керівників. В умовах корпоративно-соціальної економіки управління в сфері підприємництва формується на основі інноваційного корпоративного менеджменту. Дуже схоже на те, що в міру перетворення ринкової економіки в корпоративно-соціальну типовий для ринкової економіки підприємницький менеджмент, неминуче, буде трансформуватися в корпоративний менеджмент. Різниця між класичним підприємницьким менеджментом і корпоративним полягає в тому, що підприємницький заснований на вирішенні підприємницьких проблем прийомами вдосконалення і раціоналізації. Корпоративне правління грунтується на вирішенні проблем шляхом інноваційних підходів, на основі нових евристичних методів прийняття рішень. Основною ланкою ринкової економіки є підприємство (фірма), основною ланкою корпоративно-соціальної економіки є транснаціональна підприємницька організація. З деякою умовністю можна сказати, управління підприємством являє собою підприємницьке управління першого рівня, управління транснаціональною підприємницької організацією - підприємницьке управління другого рівня.

В сучасних умовах відбуваються стрімкі зміни в багатьох сферах людської діяльності, які проявляються в трансформації світової економіки в цілому, як результат «проростання» індустріального суспільства в постіндустріальне, яке в свою чергу, все більше і більше чітко формується як інформаційне суспільство, набуваючи нові, властиві тільки йому параметри і характеристики. Кардинальна трансформація світової економіки є результатом широкого використання інформаційних технологій, інформаційних систем та мережі Internet, зростання значущості інформації і знань в організаціях і в цілому в бізнесі і, як наслідок, значних змін у формах, методах і інструментах управління. Прискорюється інформатизація є передбачуваним, найбільш видимим зараз вектором впливу нових технологій на соціальну структуру суспільства. З точки зору економічного аналізу, перший вектор - розвиток індивідуальних можливостей людини - інтерпретується як збільшення людського капіталу. Другий вектор - розвиток мережевої форми організації - сприяє в економічній сфері зростанню ефективності внутрішньофірмового менеджменту і міжорганізаційних взаємодій. Особливо підкреслюється, що в економічній сфері нова мережева структура дозволяє максимально повним чином використовувати освітній потенціал сучасної висококваліфікованої робочої сили, а також можливості сучасних інформаційних технологій. За рахунок забезпечується гнучкості комунікаційних контактів, і високих стимулів до праці, створюються передумови до максимально повного використання можливостей, навичок, знань, контактів, інформації співробітників, багато в чому переймають на себе функції «підприємців-інноваторів», вдається значно підвищити конкурентні переваги фірм.

Таким чином, поширення нових інформаційно-комунікативних технологій дійсно стало домінуючим фактором, що визначає прискорення процесів соціальної трансформації суспільства. Однак вектор цієї трансформації лише частково детермінований, і в значній мірі залежить від цілеспрямованих зусиль людей. Нові технології створюють лише нові можливості, спектр яких постійно розширює поле вибору кожної окремої людини.

В.М. Іванков
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

ЗБАЛАНСОВАНА СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ ЯК КОНЦЕПЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Серед стратегічних концепцій управлінського обліку, що безпосередньо використовують окремі панелі стратегічних показників матеріального (фінансового, монетарного), а також нематеріального (нефінансового, немонетарного) характеру для внутрішнього інноваційного бізнес-процесу, найвідомішою – є збалансована система показників (Balanced Scorecard, BSC) Роберта Каплана та Дейвіда Нортона [1-4].

В першу чергу, – це система стратегічних показників, що згруповані у складові (перспективи): фінанси, клієнти, внутрішні бізнес-процеси, навчання та розвиток персоналу, що відображає реалізацію стратегічних цілей, спрямованих на створення вартості (капіталу) підприємства за ланцюгом цінності. Також дана концепція має панелі інструментів для визначення впливу нематеріальних (нефінансових, немонетарних) факторів створення вартості та досягнення стратегічних результатів, що характеризують людські ресурси (панелі навчання й розвитку), стосунки з клієнтами й поведінкою на ринку (панель клієнти та ринки). Крім того усі означені характеристики інноваційної діяльності можуть бути представлені у вартісному (грошовому) та кількісно-якісному вимірниках.

Дана система складається з показників досягнення стратегічних результатів (відстрочені (пізні) показники або результати діяльності), що характеризують кінцеві стратегічні цілі, а також показників, що є факторами їх досягнення (випереджаючі (ранні) показники або фактори діяльності). Останні, одночасно, є нематеріальними (нефінансовими, немонетарними) факторами створення вартості, що впливають на вартість капіталу раніше, ніж матеріальні (фінансові, монетарні) та характеризують ефективність дій усіх учасників господарських процесів.

Означені фактори створення вартості (нематеріальні активи за Р. Капланом і Д. Нортоном), визначається цими науковцями як основне джерело її стійкого зростання [3, с. 35-36]. Дані фактори знаходить своє відображення у показниках факторів досягнення стратегічних результатів складової (перспективи) навчання та розвиток персоналу як випереджаючі (ранні) індикатори, що описують як працівники, технології та загальна атмосфера забезпечують реалізацію стратегічних цілей [3, с. 36]. Саме ці фактори, що відомі в наукових дослідження як інтелектуальний капітал (нематеріальні ресурси або нематеріальні активи), поділені цими науковцями на три категорії: людський капітал (вміння, талант, знання співробітників); інформаційний капітал (бази даних, інформаційні системи, мережі і технології); організаційний капітал (культура, лідерство, відповідний персонал, робота в команді, а також управління знанням) [3, с. 41].

Даний підхід знайшов відображення й у роботі Петера Хорвата [5, с. 197], де ним до груп нематеріальних (нефінансових, немонетарних) факторів віднесені – імідж, кваліфікація, якість, мотивація, а до груп матеріальних (фінансових, монетарних) факторів – оптимізація використання активів, інвестиції на розширення бізнесу, ціноутворення.

Де останні – це обліково-аналітичні данні щодо господарських засобів й джерел їх утворення, а також доходів, витрат та інвестицій. А перші – це переважна частина нематеріальних ресурсів (інтелектуального капіталу), що за умов неможливості їх вимірювання у вартісних (грошових) одиницях не знайшла відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Але саме дана група факторів, що відображається у кількісно-якісних вимірниках, за Р. Капланом і Д. Нортоном, «має цінність втілювати стратегію в

життя» [3, с. 41].

Крім того ланцюг створення цінності (вартості), що розглядається в роботах Р. Каплана і Д. Нортона як внутрішні бізнес-процеси, що створюють та надають пропозиції цінності клієнтам та включають: інноваційний процес, операційний процес, процес післяпродажного обслуговування [1-4]. Наявність же у ланцюгу створення цінності (вартості) саме інноваційного процесу, як вже зазначалось раніше, – є довгою хвилею створення вартості, що підкреслювали самі засновники збалансованої системи показників. Так вони зазначають, шо інноваційний процес передбачає визначення та вивчення нових ринків, нових споживачів, їх наявні й скриті вподобання, подальшу розробку й розвиток нового продукту, який дозволяє освоювати новий ринок й нових клієнтів та задовольняти їх попит [1, с.74].

На нашу думку, елементами структури інноваційного процесу як довгої хвилі створення вартості (ланцюга цінності), необхідно вважати його стадії, які ураховують зміст окремих операцій та форму готового інноваційного продукту на її виході. Готовий інноваційний продукт, за бухгалтерською оцінкою існує, або у формі витрат на дослідження й розробку, або у формі капітальних інвестицій на створення нематеріальних активів – відповідно, або негативний, або позитивний результат створення інновації, що підлягає комерціалізації за обраним інноваційним проектом. Узагальнюючи зарубіжний та національний досвід [6] до стадій інноваційного процесу як ланцюга цінності необхідно відносити: виникнення ідеї нового продукту, розробка технології виробництва нового продукту, створення прототипу нового продукту; виробництво нового продукту, просування нового продукту на ринок, зміцнення ринкових позицій нового продукту.

Отже система стратегічних показників інноваційної діяльності вимагає більш глибокого підходу щодо її формування. Таким підходом, на нашу думку, є процесно-модульний підхід, що передбачає поступове виділення стратегічних показників за стадіями інноваційного процесу та їх групування у модулі (блоки) за однорідними характеристиками у якості стратегічних результатів та факторів їх досягнення у розрізі складових (перспектив) збалансованої системи показників.

Означене забезпечить функціональне використання кожного модулю (блоку) стратегічних показників як за окремою стадією інноваційного процесу, так і у цілому, в залежності від типу запровадженого інноваційного проекту. Що в умовах інтелектуалізації суспільного виробництва, забезпечить зростаючі інформаційні потреби управління відкритою інноваційною системою підприємства, що розглядається з позицій конкурентних переваг, сприйнятливості суспільства до інновацій, стратегії інноваційного саморозвитку та розвитку людського потенціалу.

1. Каплан Р. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Р. Каплан, Д. Нортон; [пер. с англ.]. – М.: Олимп Бизнес, 2003. – 214 с.

2. Каплан Р. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие Сбалансированную систему показателей / Р. Каплан, Д. Нортон; [пер. с англ.]. – М.: Олимп – Бизнес, 2004. – 392 с.

3. Каплан Р. Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов материальные результаты / Р. Каплан, Д. Нортон; [пер. с англ.]. – М.: Олимп–Бизнес, 2005. – 482 с.

4. Каплан Р. Стратегическое единство: создание синергии организации с помощью сбалансированной системы показателей / Р. Каплан, Д. Нортон; [пер. с англ.]. – М.: Диалектика Вильямс, 2006. – 384 с.

5. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvath & Partners; Пер. с нем. – 2-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 269 с.

6. Василенко В.О., Шматько В.Г. Інноваційний менеджмент: Навчальний посібник. За редакцією В.О. Василенко. – Київ: ЦУЛ, Фенікс, 2003. – 440 с.

І.В Кирич
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОКАЗНИКІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ЗАВДЯКИ ПРИСКОРЕННЮ ОБ'ЄМІВ РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ

У сучасній швидкоплинній економічній ситуації неможливо досягнути позитивних результатів, не плануючи своїх дій і не прогнозуючи їх наслідків.

Кожне підприємство, яке функціонує в умовах ринкової економіки та господарської нестабільності, визначає стратегію свого розвитку з огляду на існуюче господарське оточення. Об'єктами уваги повинні бути покупці, посередники, які допомагають підприємству реалізувати товари, торговельний персонал фірми, постачальники та інші цільові аудиторії.

Для підвищення показників діяльності підприємству необхідно в майбутньому нарощувати обсяги діяльності, скорочувати витрати обігу на одиницю товарообігу, а також дещо скоротити обсяги товарних запасів підприємства для прискорення їх оборотності.

Головним показником діяльності підприємства є обсяг товарообігу. Для збільшення товарообігу використовуються кілька методів.

Перегляд асортименту. До кризи торговельний представник, продаючи «незбалансований асортимент» магазинові, ризикував мати якщо не проблеми з поверненням грошей, то несприятливі відносини з керівництвом даного магазину надалі. Кризова ситуація неминуче змусила продавців усіх рівнів сконцентруватися саме на тому асортименті, що користується найбільшим попитом, а виходить, приносить найбільший прибуток.

Визначити найбільш ходові позиції в асортименті можна шляхом аналізу обсягів продажів у грошовому і натуральному вираженні. Інший, більш ефективний показник - частота замовлень даного товару, тобто відсоток замовлень, де цей товар присутній.

Перегляд цін на товари. Другим, не менш важливим завданням торгового підприємства є встановлення цін. Перш за все необхідно провести аналіз витрат і виявити нижню межу цін на товари. Ця нижня межа цін містить у собі витрати на транспортування, зберігання, складування, фасовку. Другим кроком буде визначення конкурентних цін на товар, тобто цін на товари пропоновані конкурентами. Виявлення в асортименті ходових товарів дозволяє установити ціни нижче конкурентних. У результаті чого з'являється інструмент залучення покупців.

Пошук покупців. Організація механізму роботи з покупцями - одна з найважливіших задач підприємства. На поточний момент підприємство обмежується лише роботою торговельних агентів, які обходять магазини, пропонуючи товари з доставкою. Не дивлячись на те, що даний вид продажів ефективний, існує ряд мінусів.

Якість роботи агента цілком залежить від його комунікабельності, зовнішнього вигляду. Уміння наполегливо пропонувати товар дано не кожному. Недолік у тієї або іншої якості приводить до того, що частина потенційних клієнтів губиться, а в наслідку упереджено відноситься до співробітництва.

Для того, щоб максимально скоротити дані недоліки, необхідно прийняти ряд заходів, спрямованих на підвищення ефективності роботи агентів і підприємства в цілому. Для цього можна використовувати як різні методи керування персоналом, так і маркетингові ходи.

Інша сторона роботи з покупцями - це постійна підтримка зв'язків, стимулювання купівельної активності. Це здійснюється за рахунок реклами.

Для торговельного підприємства найбільш ефективними інструментами можна

назвати наступні:

- розробка фірмового логотипу і знака, фірмової документації, бланків, конвертів, візиток і т.д.;
- виготовлення сувенірної продукції - ручки, запальнички, календарі й інші з метою дарування їх представникам роздрібних торговельних підприємств;
- виготовлення наклейок;
- використання фірмових знаків і логотипів на бортах вантажних машин;
- рекламні оголошення в газетах і тематичних виданнях.

Ще недавно схема успішного розвитку торговельного підприємства виглядала досить просто - розширення асортименту товарів, сервісу.

Чималу підтримку цьому робило проведення виробниками рекламних і маркетингових компаній. Сьогодні можливості оптимізації логістики багатьма торговельними фірмами вже практично вичерпані, а через конкуренцію, що загострилася потенціал зростання самих фірм помітно знизився.

У нових умовах підприємства торгівлі можуть домогтися успіху тільки шляхом перенесення акцентів на вивчення потреб покупців.

Для того щоб зберегти найбільш вигідних покупців і залучити нових, торговельному підприємству необхідно одержати відповіді на ряд ключових питань. Допомогти в цьому можуть тільки інформаційні технології.

Алгоритм заохочення - на першому етапі вводяться засоби ідентифікації покупця - традиційні магнітні картки або будь-які інші засоби систематичного збору даних для встановлення зв'язку покупець - товар. Це дає можливість розподіляти всіх покупців на кілька категорій, починаючи від постійних і закінчуючи «одноразовими». Це дозволяє також визначити, які товари не користуються попитом і в які групи товарів менш за все цікавлять покупців.

На другому етапі здійснюється фільтрація інформації для виділення «лояльних» покупців. Із загального списку покупців, що враховує їхній розмір, адресу, частоту і вартість зроблених покупок, виділяються групи «кращих», на збереження яких в основному і спрямовуються подальші маркетингові зусилля фірми.

Третій етап присвячений налагодженню довгострокових відносин з покупцями: моделюється їхнє поводження для встановлення персональних переваг, розробляється конкретна маркетингова програма, вплив якої на відповідну групу споживачів буде виробляти найбільший ефект.

Для того, щоб вибірка була орієнтована на довгострокову роботу з покупцями необхідно врахувати ряд факторів, що визначають якість роботи з покупцем. Так як критерії, що визначають потрібного нам покупця. Таким критерієм може виступати дохід принесений підприємству в результаті продажу товару конкретному покупцеві. Однак варто враховувати і ряд інших факторів, таких як тривалість роботи з покупцем, середній обсяг замовлення, частота замовлень, стабільність замовлень.

Виділення «лояльних» покупців є одним з найпотужніших інструментів при формуванні асортименту і цін. Також дозволяє направити рекламу окремо на залучення нових покупців і утримання старих.

Одне з основних умов успішного високих темпів зростання оптового товарообігу - правильна організація. На оптових підприємствах ведеться оперативний контроль, як за відвантаженням, так і за реалізацією товарів. Кожному складу встановлюються плани і графіки постачання товарів окремим покупцям на місяць, по декадах, а нерідко і окремих днях. На підставі даних товарно-транспортних накладних та інших документів у спеціальних таблицях визначають фактичні обсяги відвантаження товарів за день та наростаючим підсумком з початку місяця. За цими даними можна встановити відхилення від плану з поставки товарів за день і з початку

місяця окремим одержувачам (в асортиментному розрізі і за загальним обсягом поставки) і прийняти оперативні заходи щодо поліпшення товаропостачання.

Застосування ЕОМ дозволить автоматизувати оперативний аналіз відвантаження товарів, оптового товарообігу, руху товару. За допомогою ЕОМ та інших сучасних технічних засобів можна, зокрема, оперативно контролювати, скільки і на які суми виписано товарних і розрахункових документів за відвантажені товари, кому і скільки їх поставлено і як своєчасно сплачуються реалізовані товари.

1. *Бондар А. В. Удосконалення організації управління фінансовою діяльністю підприємства / А. В. Бондар, Г. А. Семенов // Економічний вісник НГУ, 2004. – № 1. – С. 63-75.*

2. Ткаченко А. П. Організація та планування виробництва / А.П. Ткаченко. – Черкаси: ЧДТУ, 2005. – 172 с.

І. Кіндрат, В. Клімик, Н. Луців
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

КЛАСИФІКАЦІЯ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

Питання заборгованості підприємств на сучасному етапі розвитку ринкових відносин займає важливу роль. Заборгованість, як дебіторська, так і кредиторська, є негативним чинником у роботі підприємств. У процесі діяльності підприємство не завжди здійснює розрахунки з іншими підприємствами або фізичними особами одночасно з передачею майна, виконанням робіт, наданням послуг тощо. У зв'язку із цим у нього виникає дебіторська заборгованість. Несвоєчасна сплата за товари та послуги призводить до погіршення фінансового стану підприємства. Кошти, які тимчасово знаходяться за межами підприємства, працюють на стороні, знецінюються і при простроченні можуть не повернутися в господарство. Тому у бухгалтерському обліку підприємств, обліку розрахунків з дебіторами приділяється багато уваги. Від оперативності й правильності поданої інформації про стан заборгованості залежить своєчасність вжиття заходів щодо її погашення.[1]

Відповідно до П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» дебіторська заборгованість - сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Слід зазначити, що дебіторська заборгованість класифікується за різними класифікаційними ознаками, внаслідок чого дане питання можна розглядати досить широко:

1. За строком погашення та зв‘язком з нормальним операційним циклом:

1.1. Довгострокову дебіторську заборгованість - сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

1.2. Поточну дебіторську заборгованість - сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

2. За своєчасністю погашення:

2.1. Дебіторська заборгованість, строк оплати якої не настав;

2.2. Дебіторська заборгованість не сплачена в строк;

2.3. Сумнівна дебіторська заборгованість - поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником;

2.4. Безнадійна дебіторська заборгованість - поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позивної давності.

Саме тому потрібно зазначити, що певного алгоритму чи схеми за якими б

класифікували види дебіторської заборгованості не існує, адже, кожна зацікавлена особа вирішує дане питання по своєму, відповідно і класифікує дані даний вид заборгованості, в тому світлі, в якому бачить його особа підприємця. Виходячи з цього здійснюваний аналіз наукових джерел дозволяє зробити висновок про наявність різних класифікаційних ознак дебіторської заборгованості. Водночас необхідно зазначити, що класифікація дебіторської заборгованості здійснюється обліковцями суто в межах рахунків, передбачених Планом рахунків, або ж лише за однією певною ознакою. У більшості країн світу існують лише загальні правила щодо класифікації дебіторської заборгованості, які є рекомендаційного, а не директивного характеру. Відповідно до вищевказаних даних, вважаю правильним буде підкріплення даного факту класифікацією дебіторської заборгованості в країнах англо-американської системи обліку, де дебіторська заборгованість класифікується за такими групами:

-рахунки до отримання (вид дебіторської заборгованості, який виникає при продажі товарів за "Відкритим рахунком", без письмового зобов'язання покупця оплатити рахунок);

-векселі до отримання;

-дебіторська заборгованість, не пов'язана із реалізацією.

Виходячи з цього слід зазначити, що в Україні такий поділ дебіторської заборгованості обов'язковий. На наш погляд, це неправильно, бо обмежує права підприємств. Доцільним було б вітчизняним підприємствам надати такі права, які мають підприємства країн з ринковою економікою. Таким чином здійснюється можливість самостійно приймати рішення про необхідність диференційованого відображення у звітності довгострокової і поточної заборгованостей.

Аналіз економічної літератури показав, що існує широкий спектр видів дебіторської заборгованості. Розглянута нами класифікація дебіторської заборгованості розкриває економічну природу різних видів дебіторської заборгованості та відповідає структурі бухгалтерського балансу, а також показує недоліки в економічній системі України зокрема та в світі в цілому, проте унеможливити виникнення та існування даних проблем та недоліків не можливо, оскільки немає сталої класифікації та заходів відповідальності у сфері виконання зобовязаностей повязаних з дебіторською заборгованістю.

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 8.10.1999р. №237. - http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99

2. Шип В.Ю. Дебіторська заборгованість: сутність та класифікація / В. Ю. Шип // Науковий вісник Ужгородського університету. Економіка. – 2010. – Вип. 29, Ч. 2 : Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці. – С. 96-99.

3. Кватирка, П. Б. Класифікація дебіторської заборгованості та її вдосконалення [Текст] / П. Б. Кватирка // Вісник Хмельницького національного університету. – 2005. - №4. – Т.2. – Ч.2. – С.87-90.

4. Коблянська, О. І. Фінансовий облік [Текст]: навч. посібник / О. І. Коблянська. – К.: Знання, 2004. – с. 507.

Г.В. Ковалик, С.І. Іванишин, О.В. Пельц
Тернопільський національний технічний університет ім. Івана Пулюя

ДОКУМЕНТУВАННЯ – ЕЛЕМЕНТ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Для ефективного управління діяльністю підприємства, прийняття правильних та своєчасних висновків в ході та реалізації господарської діяльності, потрібно мати достатній обсяг інформації, і в першу чергу облікової інформації. Документація є

важливим елементом методу бухгалтерського обліку, оскільки служить для первинного спостереження за господарськими операціями і є обов'язковою умовою для відображення їх в обліку.

Дану проблематику вивчали такі вчені: Басманов І.А, Бородина В.В, Лень В. С., Швець В.Г, Садовська І. Б.

Документація (документ з латів. − доведення, свідчення) − це процес обліку господарських операцій на підставі документів. Основні питання пов'язані з регулювання процесу документування господарських операцій висвітлено у положенні «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» та Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

В процесі дослідження нами з'ясовано, що бухгалтерські документи виконують такі інформаційні функції:

- фіксують дані про факт господарської діяльності та забезпечують їх юридичне підтвердження;
- створюють можливість первинного контролю за здійсненням господарської діяльності за діями посадових і матеріально відповідальних осіб;
- дозволяють передавати дані про господарські факти, відбирати й групувати їх для подальшого узагальнення в системі бухгалтерського обліку;
- забезпечують зберігання даних про господарські факти.

Суть документів і їх місце в господарській діяльності підприємства повніше розкриваються за допомогою класифікації – поділу на групи за певними ознаками схожості й відмінності, кожна з яких несе змістове навантаження. Класифікація документів за виділеними групами представлена у таблиці 1.

Таблиця 1

Класифікація документів за різними ознаками

Ознаки класифікації	Класифікаційні групи документів
За місцем складання	внутрішні зовнішні
За призначенням	розпорядчі виконавчі документи бухгалтерського оформлення комбіновані
За порядком складання	первинні зведені
За способом використання	разові накопичувальні
За змістом	розрахункові грошові матеріальні

Від якості оформлення документів значною мірою залежить повнота й достовірність показників обліку та звітності. Тому до документів пред'являються такі вимоги як: своєчасність складання, правильність оформлення та достовірність показників. Важливе значення при дотриманні цих вимог має уніфікація та стандартизація документів (рис. 1).

На нашу думку, документація в обліку займає першочергове значення в управлінні підприємствами, оскільки за її допомогою відображається наявність, рух та збереження товарно-матеріальних і грошових коштів, контролюється кількість та якість праці працівників і розрахунків за працю, забезпечується внутрішнє та управління роботою підприємства.

Рис. 1. Забезпечення повноти та достовірності документації

Необхідність цілеспрямованого формування великого масиву даних бухгалтерського обліку, відповідного стратегічного рівня прийняття рішень, неминуче вимагатиме виходу за межі стандартних форм обліку та звітності. На даному етапі виникла необхідність створення такої системи обліку, яка б сприяла розробленню релевантної інформації та подання її для прийняття стратегічних рішень. [3]

Документація є важливою складовою бухгалтерської методології, оскільки формує облікову інформацію, яку належним чином буде оброблено й представлено у звітності підприємства внутрішнім та зовнішнім користувачам для потреб управління.

1. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф.Бутинця. – 5-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2003.

2. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. / за ред. М.В. Кужельного. - 3-тє вид. - К.:Видавництво А.С.К., 2004.

3. Марущак Л. Концептуальні основи формування інформаційних потоків стратегічного управлінського обліку [Електронний ресурс] / Леся Марущак, Ольга Павликівська // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2015. – Вип. 2 (13). – С. 237-244. – Режим доступу до журн.: http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2015/15mlasuo.pdf.

І.П. Кравець, Д.П. Миколаус, В.П. Квасніцька
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДЕБІТОРСЬКОЇ ТА КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

Наявність на підприємстві дебіторської чи кредиторської заборгованості може по-різному вплинути на фінансовий стан підприємства, зокрема, значні розміри дебіторської заборгованості несуть для підприємства низку негативних наслідків (знижується ліквідність активів підприємства, зменшується фінансова

платоспроможність), що призводить до погіршення фінансового стану підприємства. Як наслідок цього відбувається погіршення оборотності грошових коштів, що призводить до збільшення кредиторської заборгованості.

Кожне підприємство, у процесі своєї діяльності, прагне зменшити розмір кредиторської заборгованості, адже перевищення норм кредиторської заборгованості має прямо впливає на фінансовий стан підприємства. Тому належна організація обліку дебіторської і кредиторської заборгованості сприяє ефективному управлінню її розмірами, термінами погашення та контролю за своєчасним здійсненням розрахунків.

Особливу увагу дослідженню обліку дебіторської та кредиторської заборгованості приділяли вітчизняні науковці такі, як Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Ткаченко, Н. В. Чебанова та інші.

Основні аспекти нормативно-правового забезпечення обліку дебіторської і кредиторської заборгованості відображено у П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» та П(С)БО 11 «Зобов'язання».

Відповідно до, якого П(С)БО 10, дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. Фізичні чи юридичні особи, які з певних причин заборгували суму грошових коштів перед підприємством вважаються дебіторами. Якщо підприємством може бути достовірно визначена сума заборгованості та очікується отримання майбутньої економічної вигоди, то таку заборгованість слід відносити до складу активу.

Кредиторська заборгованість – це заборгованість підприємства іншим юридичним і фізичним особам, що виникла в результаті здійснених раніше дій (подій), оцінена в гривнях і щодо якої в підприємства існують зобов'язання її погашення в певний строк (П(С)БО 11).

Залежно від строку погашення дебіторська та кредиторської заборгованість може бути довгостроковою та поточною. До довгострокової заборгованості відноситься така заборгованість, яка не може бути погашена протягом одного календарного року або одного операційного циклу, якщо він довший ніж один рік. Поточна в свою чергу повинна бути погашена на протязі одного календарного року або одного операційного циклу, якщо він більший за один рік.

Поточна дебіторська заборгованість визначається активом одночасно з визначенням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг, та оцінюється за первісною вартістю.

Дебіторська заборгованість у фінансовій звітності повинна відображатися за чистою реалізаційною вартістю, тобто сума поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги за мінусом резерву сумнівних боргів. Якщо минув строк позовної давності або є впевненість у її неповерненні, то таку заборгованість вважають безнадійною і її списують за рахунок нарахованого резерву сумнівних боргів. Створюючи резерв сумнівних боргів бухгалтер повинен бути обачливим, щоб не завищити оцінку активів і доходів підприємства. Величина сумнівних боргів залежить від платоспроможності окремих дебіторів, питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції, товарів, послуг на умовах подальшої оплати. Таким чином, правильне і своєчасне списання дебіторської заборгованості відіграє важливу роль при формуванні фінансових результатів діяльності підприємства.

Як зазначено вище, кредиторською вважається заборгованість підприємства перед постачальниками за реалізовану продукцію, товари, роботу і послуги, також може бути заборгованість перед бюджетом за податковими платежами, заборгованості з оплати праці і страхування, авансів покупців у рахунок майбутніх відвантажень. Облік кредиторської заборгованості здійснюється з метою недопущення прострочення термінів платежу та доведення заборгованості до висування штрафних санкцій до

підприємства.

Вивчивши спеціальну літературу з обліку дебіторської і кредиторської заборгованості, нами сформульовано основні завдання їх обліку, а саме: якісне, достовірне і повне інформаційне забезпечення управлінців різних рівнів щодо стану розрахунків з дебіторами і кредиторами; забезпечення оперативного контролю щодо виконання договорів; контроль за вчасним погашенням заборгованості на підприємстві та за виникненням сумнівної та безнадійної заборгованості; порядок формування резерву сумнівних боргів; якісне, достовірне та повне інформаційне забезпечення управлінців різних рівнів щодо стану розрахунків з дебіторами та кредиторами; забезпечення оперативного контролю щодо виконання договорів.

Використання комп'ютерної техніки є важливою умовою покращення обліку. В наслідок цього відбуваються значні зміни до організації бухгалтерського обліку, з допоміжного засобу обчислювальна техніка перетворюється на визначальний фактор організації обліку.

Застосування комп'ютерів дало б змогу автоматизувати робоче місце бухгалтера що значно покращувало б інформаційне забезпечення органів управління; посилення контролю за дотриманням встановлених норм і лімітів, економією і раціональним витрачанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів; створення сприятливих умов для інтеграції збору, обробки і використання даних.

Одноразові стратегічні рішення можуть бути засновані на будь-якій інформаційній базі, навіть у традиційній системі бухгалтерського обліку. Однак, достатньо мати регулярний та систематичний збір стратегічно важливої інформації, щоб говорити про стратегічний управлінський облік. Його характерною особливістю є існування систематичної інформаційної підтримки при прийнятті стратегічних рішень. [2]

Отже, діяльність підприємств, організацій, установ значною мірою залежить від виникнення дебіторської та кредиторської заборгованості. Стан розрахунків у будь-який момент їх існування характеризується як і дебіторською так і кредиторською заборгованістю. Перевищення норм любої із заборгованостей має негативний вплив на фінансовий стан підприємства. Тому правильна організація обліку забезпечуватиме упорядкуванню інформації, прозорості то достовірності даних розрахункових операцій.

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник / Ф.Ф. Бутинець. – Вид. 3-тє, [перероб. та доп.]. – Житомир: Вид-во ЖІТІ, 2001. – 672 с.

2. Марущак Л. Концептуальні основи формування інформаційних потоків стратегічного управлінського обліку [Електронний ресурс] / Леся Марущак, Ольга Павликівська // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2015. – Вип. 2 (13). – С. 237-244. – Режим доступу до журн.: http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2015/15mlasuo.pdf.

3. Чебанова Н.В. Бухгалтерський фінансовий облік : навч. посібн. / Н.В. Чебанова.

О.О. Кусторовська, О.В.Юрків, Н.В.Яськевич
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

РОЛЬ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

Одним з важливих складових ефективності діяльності будь-якого підприємства незалежно від його форми власності та виду діяльності є адекватне, своєчасне, впорядковане інформаційне забезпечення. У системі управлінської діяльності інформація стала більш важливим ресурсом, ніж матеріальні, енергетичні, трудові та фінансові ресурси. Відповідно, великого значення набувають методи обробки й використання інформації, а також технічні засоби, завдяки яким стало можливим перетворення інформації у важливий виробничий ресурс.

Значний вклад в дослідження проблем теорії та самого поняття «облікової інформації» внесли такі вчені: Ф.Ф.Бутинець, В.В.Сопко, Я.В.Соколов, В.Г.Швець, Н.М.Лисенко, Г.Г.Кірейцев, М.А.Вахрушина, С.Ф.Голов, та інші науковці.

Скажімо Я.В.Соколов, вважає обліково-аналітичну інформацію фундаментом при прийнятті управлінських рішень і пояснює її як нові знання про обєкт управління, що дозволяє формувати управлінські рішення, як міру ліквідації невизначеності в управлінській системі та впорядковане відображення дійсності[1].

На думку О.Н.Шуть, управлінська облікова інформація, вона виступає як засіб зниження невизначеності і ризиків, що сприяє реалізації певної мети управління підприємством [4].

Н.М.Лисенко зазначає, що «облікова інформація є продуктом інформаційної системи управління , які постійно пристосовується до потреб економіки»[2].

Виходячи з вищезазначеного, можна сказати, що в наукових колах поняття «облікова інформація» тлумачиться, зазвичай з врахуванням загального розуміння терміна «інформація».

Інформація - невідємна частина системи управління.

Рис. 1. Поділ економічної інформації на підприємстві.

Складовою економічної інформації є облікова інформація якій характерна виробничо-господарська діяльність підприємства. Інформація відрізняється різноманітністю та великим обсягом, складністю та простотою обробки.

Облікова інформація є центром економічної інформації підприємства. Це повязано з тим, що така інформація точніша, оперативна, достовірна і всебічна за будь-яку іншу. Вона показує зв'язки підприємства з навколишнім середовищем, так і його внутрішню структуру, також надає можливість розподіляти права виконавців та їхню економічну ефективність.

При цьому облікова інформація відповідає принципам, які наведені у таблиці 1.

Таблиця 1

Принцип	Характеристика
Багатократність використання	Можливе багаторазове використання інформації
Штучність	Коли інформацію створюють люди , тобто вона не виникає сама по собі
Концентрація	Вона опирається тільки на сутєві ознаки.
Цілеспрямованість	Коли інформація відповідає певним завданням.
Аналітичність	Тобто здатність надавати не лише зафіксовані в документах дані, а ще додаткові та підсумкові.

В наш час, вся суть облікової інформації проявляється під час управління, яке направлюється на вироблення , прийняття та практичну реалізацію управлінських рішень, які є необхідними для зміни стану господарської і фінансової діяльності. Саме через управлінські підрозділи підприємства виконують покладені на них функції.

В основу системи управлінського обліку покладено інформаційну систему, яка використовує вхідну інформацію та відповідні процеси з метою отримання результатів, що відповідають точно визначеним шляхом управління.

Інформація із джерел бухгалтерського обліку при всіх етапах ведення господарської діяльності завжди виступала основою для прийняття управлінських рішень. Поява одного із підвидів обліково- аналітичної системи – стратегічного управлінського обліку – виявилась корисною та зручною, оскільки він дозволяє зосередитись на стратегічних перспективах діяльності підприємства. Важливим є розуміння ролі та місця стратегічного управлінського обліку в процесі стратегічного управління. Всюди це поняття розглядається як основна сполука справжнього зв'язку між стратегічним та загальним управлінським обліком. Такі показники можуть бути використані в якості основи для побудови нової концепції стратегічного управлінського обліку. [3]

Інформація із джерел бухгалтерського обліку при всіх етапах ведення господарської діяльності завжди виступала основою для прийняття управлінських рішень. Поява одного із підвидів обліково- аналітичної системи – стратегічного управлінського обліку – виявилась корисною та зручною, оскільки він дозволяє зосередитись на стратегічних перспективах діяльності підприємства. Важливим є розуміння ролі та місця стратегічного управлінського обліку в процесі стратегічного управління. Всюди це поняття розглядається як основна сполука справжнього зв'язку між стратегічним та загальним управлінським обліком. Такі показники можуть бути використані в якості основи для побудови нової концепції стратегічного управлінського обліку.

Загальна сукупність усієї інформації на підприємстві ділиться за двома ознаками:

1. Інформація, яка потрібна для ефективного управління підприємством. Вона необхідна внутрішнім користувачам для забезпечення оперативного та поточного управління. До цієї інформації відносять дані про реалізацію продукції та витрати на виробництво.

2. Інформація в якій відображається поточний фінансовий стан підприємства, структуру та величину активів та джерел їх формування, розмір залучених до обороту фінансових та матеріальних фінансових ресурсів за певний період.

Отже, в сучасних умовах інформація є значною цінністю, вона дозволяє економно та раціонально використовувати ресурси для виробництва продукції завдяки впровадження нових технологій, досягнень науки й техніки. Найважливішою складовою інформаційного забезпечення підприємства є система обліку, вона виявляє і відображає факти підприємницької діяльності підприємства та узагальнює показники його економічної діяльності, які використовують у своїй роботі керівники та менеджери підприємства в процесі ефективного управління. Тому роль обліку як основної системи інформаційного забезпечення управління в теперішній час є особливо важливою.

1. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2005 – 496 с.

2. Лисенко Н. М. Облікова інформація в системі управління підприємства (на прикладі житлово-комунального господарства) / Н. М. Лисенко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2005. - № 9(52). – С. 62-68.

3. Марущак Л. Концептуальні основи формування інформаційних потоків стратегічного управлінського обліку [Електронний ресурс] / Леся Марущак, Ольга Павликівська // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2015. – Вип. 2 (13). – С. 237-244. – Режим доступу до журн.: http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2015/15mlasuo.pdf.

4. Шуть О. Н. Информация как экономический ресурс : [Электронный ресурс]. / О. Н. Шуть // Экономика России: основные направления совершенствования. – 2005. - № 7. – Режим доступа : http // www/cfin/ru.

І.Д. Лазаришина
Національний університет водного господарства та природокористування

ПРИНЦИПИ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ЯК ІНСТРУМЕНТ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЙОГО ЯКОСТІ

Сучасний етап розвитку ринкової економіки обумовлює суттєве зростання вимог до функціональності обліково-аналітичного забезпечення. Адже саме від його якості залежить своєчасність забезпечення керівництва і власників суб'єктів господарювання релевантною інформацією для прийняття збалансованих і ефективних рішень. У свою чергу, якісне аналітичне забезпечення можливе лише за умови дотримання принципів економічного аналізу. Адже вони за своєю суттю є автоматичними стабілізаторами, вбудованими у аналітичну підсистему правилами застосування аналітичних прийомів і методик, відповідно до ідентифікованих інформаційних потреб керівників.

Принцип - це керівна ідея, основне правило поведінки, яке є узагальненням та розповсюдженням будь-якого положення на всі явища тієї області, з якої цей принцип абстрагований [1, с.362]. Функціонування економічного аналізу уможливлюється існуванням та взаємодією різних за характером та тривалістю дії принципів. Саме завдяки дотриманню основних правил та закономірностей щодо процесу пізнання економічних об’єктів з використанням методу економічного аналізу, створюється та удосконалюється його методологія, організація та відповідні методики, забезпечується системність і якість аналізу.

З погляду первинності, звичайно, пріоритетним є забезпечення методичних засад функціонування економічного аналізу на основі збалансованої системи принципів. Свідоме або несвідоме неврахування тих чи інших ключових принципів може призвести до заниження або завищення аналітичних оцінок. При цьому слід враховувати, що є принципи, які обумовлюють граничний, максимально можливий рівень корисності, а є також сукупність базових принципів, які дозволяють формувати середній, альтернативний граничному, рівень корисності аналітичної інофрмації.

Система принципів, які покладені в основу економічного аналізу, зазнала суттєвих змін. Це, в першу чергу, пов’язано з такими чинниками, як: зміна форми власності на більшості підприємств України; впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку; розширення кола користувачів аналітичної інформації; комерційна таємниця.

Пізнання сутності, предмету, об’єктів та завдань економічного аналізу дозволило вченим – економістам виокремити значне число принципів. Така ситуація економічного аналізу пояснюється як необхідністю інформаційного опису правил застосування економічного аналізу так і дією концепцій корисності та граничної корисності.

Значення системності в економічному аналізі значно зросло у зв’язку з поступовою переорієнтацією суб’єктів господарювання на забезпечення потреб стратегічного управління, необхідністю узгодження довго-, середньо- та короткотермінових цілей і завдань із застосуванням методологічного апарату економічного аналізу. Водночас слід розрізняти принцип системності та системний підхід. Слід зауважити, що економічний аналіз за системним підходом є результатом взаємодії чотирьох підсистем: структурної, функціональної, інформаційної, соціально-корпоративної.

Принцип комплексності слід вважати складовою більш узагальнюючого принципу системності. З цього приводу ряд авторів відмічає, що принцип комплексності визначається тим, що в аналізі економічних явищ і процесів як

складових систем слід комплексно оцінювати вхідні параметри функціонально-структурної будови, їх зміну і розвиток на досліджуваному об'єкті у просторі і в часі, за кількісними та якісними ознаками та вихідні (результатні) параметри цього процесу. Дотримання цих принципів вимагає від користувача значних витрат, хоча, в результаті, дозволяє забезпечити необхідні якісні характеристики корисності інформації – в першу чергу – повне розкриття. Здійснення економічного аналізу на засадах комплексності неможливе без соціально-екологічного підходу. Неврахування соціальних та екологічних чинників при вивченні явищ, процесів, ресурсів та результатів, що стосуються об'єкта дослідження, як правило, призводить до помилкових аналітичних висновків і обмеження кола альтернатив у процесі прийняття управлінських рішень.

Науковий підхід як один із найважливіших методологічних принципів економічного аналізу забезпечується на практиці використанням елементів методу, прийомів, організації економічного аналізу.

Релевантність аналітичної інформації означає можливість її використання для прийняття оптимальних управлінських рішень серед альтернатив. Забезпечення суб'єктів управління релевантною аналітичною інформацією уможливлюється шляхом своєчасного реагування підсистеми інформаційного забезпечення на відповідний запит і формуванням системи кількісних та якісних показників, що відповідають заданим параметрам відбору.

Безпосередньо з дією цього принципа пов'язаний принцип суттєвості як принцип обмеженої раціональності. У зв'язку із зростанням уваги науковців до можливостей оптимізації процесу прийняття управлінських рішень, виникла необхідність забезпечення оптимізації на кожному з його етапів. Менеджеру потрібна, по-перше, не вся економічна інформація про об'єкт дослідження, а тільки найважливіша для прийняття рішення, по-друге – її використання знизить рівень невизначеності щодо причин і наслідків господарського явища чи процесу, забезпечить роботу менеджера із сильними сигналами стійкої економічної системи з позитивною динамікою, та зі слабкими сигналами нестабільної економічної системи з динамікою, що характеризується ентропією. Застосування принципу суттєвості при аналізі відхилень оцінювальних показників дозволяє також враховувати можливі варіанти їх зміни під впливом катастрофічних, критичних та допустимих ризиків. Однак використання аналітиком цього принципу можливе за умови його професійної компетентності.

Застосування в економічному аналізі принципу адаптивності забезпечує гнучкість методики, здатність охопити максимально можливе число причин, наслідків аналітичними прийомами і методами. Адаптивність також означає готовність аналітика врахувати нові умови, чинники, які виникають у господарській діяльності підприємства, у його відносинах із зовнішнім середовищем у зв'язку з проявами невизначеності, застосуванням нетрадиційних комбінацій прийомів економічного аналізу, використанням технічних прийомів, запозичених у інших наук і пристосованих для потреб економічного аналізу.

Принцип узгодженості в економічному аналізі означає, з однієї сторони, необхідність взаємопов'язаного та взаємообумовленого використання інших принципів економічного аналізу, а з іншої сторони – взаємодію підсистеми економічного аналізу з підсистемами бухгалтерського обліку, контролю, організації, планування, регулювання системи управління в цілому.

Принцип випереджуючого відображення є у певній мірі специфічним, характерним саме для економічного аналізу, на відміну від принципів системності та комплексності, притаманних практично для всіх елементів системи управління. Випереджуюче, прогнозне або планове ситуаційне відображення господарських явищ,

процесів, відносин щодо них, діяльності в цілому дозволяє керівному персоналу підприємства завчасно встановити ті порогові значення та позитивну динаміку, досягненням і дотриманням яких забезпечується оптимальне співвідношення стратегічних та тактичних завдань, конкурентоспроможність та фінансова стійкість підприємства. Дія цього принципу є основою існування пошукової функції економічного аналізу.

Отже, найважливішими методологічними принципами економічного аналізу є:

системність, комплексність, соціально-екологічний підхід, релевантність, суттєвість, науковий підхід, адаптивність, узгодженість, випереджуюче відображення, оптимізаційний підхід.

Системоутворюючим методологічним принципом економічного аналізу є принцип забезпечення оптимальних рішень. У економічному аналізі спостерігається багатовекторне застосування цього принципу. Це і вибір збалансованої комбінації етичних, правових, методологічних, організаційних принципів економічного аналізу, й оптимізація переліку окремих принципів у межах вищенаведених груп відповідно до потреб суб'єкта господарювання або інших зацікавлених осіб, і відбір методик економічного аналізу, що у найбільшій мірі відповідають критерію оптимальності.

Розглянуті вище принципи економічного аналізу є інформаційними описами потреб конкретних споживачів (зацікавлених сторін) і підпорядковуються теорії мотивації А.Маслоу.

Отже, проведене дослідження показує, що у зв'язку з реформуванням форм власності, переходом до ринкових відносин виникає необхідність перегляду методологічної бази економічного аналізу, максимальної скерованості його на забезпечення потреб управління.

1. Философский словарь/ Под ред. И.Т.Фролова. – 6-е изд., перероб. и доп. – М.: Политиздат, 1991. – 560 с.

М.Р. Лучко
Тернопільський національний економічний університет

НОВІ ПІДХОДИ ДО РОЗВИТКУ ТЕОРЕТИЧНИХ ЗАСАД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Відомо та не підлягає невпевненості аксіоматичне твердження про те, що наука - це динамічна, а у окремі періоди часу статична система знань, які досліджують явища в суспільстві чи у природі, визначаючи їх діалектичний розвиток. Її мета - подальше теоретичне дослідження та можливості використання у повсякденній практичній ціле направленій діяльності.

Від невизначеного точного часу зародження науки, розвиток знання як її першооснови, базувався на його класифікації за різними загальними характеристиками чи вужче - тією чи іншою ознакою. Це у діалектиці відігравало вирішальну роль в організації, структурі, спеціалізації знання і пізнавальній діяльності.

Ще від початку існування людської цивілізації управління завше пов'язане із знаннями людини. Людина творить знання, управляє ними, використовує їх та передає в майбутнє. Управління знаннями є певними науковим пошуком в системі наук про управління, що тісно пов'язані з інформатикою та теорією штучного інтелекту (рис.1).

Без сумніву бухгалтерський облік як самостійна економічна наука є практичною суспільною діяльністю людини. Він накопичує, групує і систематизує факти господарської діяльності, а тому стає інформаційною базою, яка використовується для управління бізнесом. І в першу чергу сьогодні бухгалтерський облік це складна,

створена знаннями, інтелектом та свідомістю людини система виміру, реєстрації, збору, обробки, аналізу і представлення даних про активи, капітал та зобов'язання підприємства під впливом господарських подій [2, с. 21].

Аналізуючи вищенаведене констатуватимемо, що бухгалтерський облік як функція управління це перш за все знання людини. Знання технічного та управлінського персоналу, керівного менеджменту про стан і поведінку активів, капіталу та зобов'язань під впливом господарських подій на усіх рівнях ієрархії підприємства. Неможливо не виділити при цьому й господарські процеси як об'єкти бухгалтерського обліку, а саме: процес створення суб'єкта господарювання, процес його діяльності (постачання, виробництво та збут) і процес припинення його діяльності як суб'єкта господарювання. Саме під час таких процесів й відбуваються господарські події, які впливають на стан та поведінку активів, капіталу та зобов'язань.

На базі знань під впливом господарських подій формується інформаційна ієрархія стану і поведінки активів, капіталу та зобов'язань підприємства - дані, інформація, знання людини, процес управління. При цьому кожен рівень додає певні властивості до попереднього рівня і базується на ньому

Історія бухгалтерського обліку, погляд крізь роки на його розвиток вказують, що він представляє окрему галузь наукових знань, яка має певні системно-утворюючі риси і є елементом порядку економічних наук. На перший план виступає те, що він є окремою прикладною економічною наукою і яскраво вираженою галуззю практичної суспільної діяльності. За окремими підрахунками, у 2016 році в Україні налічувалось близько одного мільйона бухгалтерів.

Бухгалтерський облік як самостійна наука і галузь практичної діяльності людини, також тісно пов'язаний з цілою сукупністю фундаментальних і прикладних дисциплін.

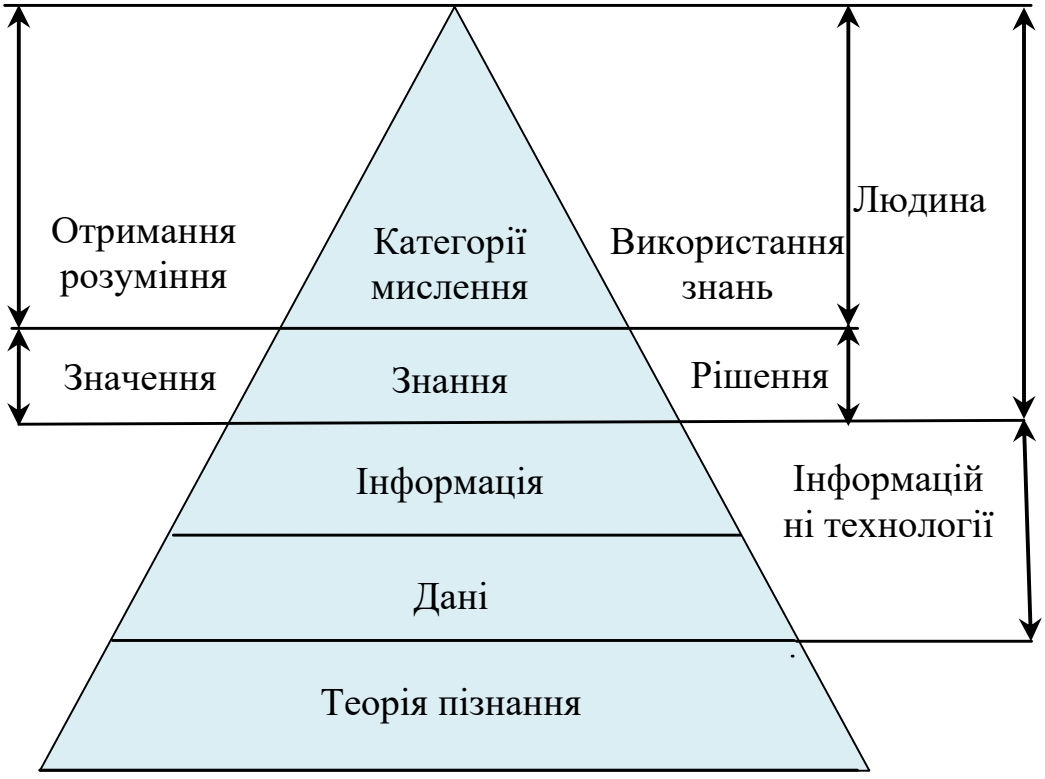

Рис. 1. Теорія пізнання в процесі створення та використання знань людини

Так, теоретичні засади обліку як економічної науки передусім посилаються на філософію, яка вивчає найбільш загальні закони розвитку суспільства і пізнання. Ці закони з'ясовують розвиток теорії і практики його застосування, для яких вирішальне значення мають такі розділи філософії, як онтологія та гносеологія. Звернімо увагу й на нові перспективні напрями у дослідженнях бухгалтерського обліку, а саме на конофізику.

Основою понятійного апарату бухгалтерського обліку як економічної науки виступає вербальний метод, а не фізико-математичні моделі. Спробуємо надати економічними законам більш формалізованого вигляду. Для цього застосуємо категорії фізики в порівнянні із опорними категоріями економіки. Результати дослідження оформимо у вигляді таблиці 1. Первині категорії фізики – маса, шлях та час порівнюється з такими економічними категоріями як: вартість в грошовому вираженні, кількість продукції в натуральних одиницях та час. З допомогою них синтезуємо вторинні категорії без необхідності їх доведення.

Таблиця 1

Окремі категорії фізики та економіки

Опорні показники фізичних досліджень	***Опорні показники економічних досліджень***	***Розрахункові показники***
Маса фізичного тіла – *m*	Вартість у грошовому вираженні – *K*	Швидкість: *v=S/t*
Шлях – *S*		Прискорення: *a=v/t*
Час –*t*	Кількість продукції в натуральному вимірнику – *N*	Продуктивність: *P=K/t*
		Економічне прискорення: *R=P/t*
	Час – *t*	
		Ціна: *K/N*

Як убачаємо із цієї таблиці, в економіці наявні кількісні категорії, а це означає, що для їх переведення в фізичний формалізований вигляд потрібно використовувати певні індекси. Застосування формалізованого понятійного апарату кардинально змінить процес моделювання економічних законів та систем, запровадить використання нових підходів у хід економічного моделювання.

Більшість вчених-економістів стверджують, що проблеми, викликані тими чи іншими процесами, можна ефективніше вирішити, якщо вчасно їх спрогнозувати. Прогнозування є функцією управління, що передбачає економічне життї суспільства. Одним з найважливіших важелів виступає обліковий процес та його організація. Одним з найважливіших важелів при цьому виступає обліковий процес та його організація. На перший погляд, облік не має нічого спільного з природничими науками, зокрема з фізикою, але якщо дослідити дане питання в ширшому розумінні, то ми можемо побачити, що облікова система в своїй основі має таке саме підґрунтя, як і фізичні процеси, що відбуваються в природі повсякденно. Поясненням цього може слугувати один з основних законів фізики – закон збереження енергії. Його зміст полягає у тому, що енергія зберігається у замкнутій системі, тобто перетворюється з однієї форми в іншу, але не зникає. Повна механічна енергія збережена в системі дорівнює сумі потенційної та кінетичної енергії. Це можна відобразити за допомогою такої формули:

$$E = E_{\text{потн.}} + E_{\text{кін.}} \quad (1)$$

де, Е – повна енергія; $E_{\text{потн.}}$ – енергія потенційна; $E_{\text{кін.}}$ – енергія кінетична.

Сам ж закон можна відобразити таким чином:

$$E_{\text{потн.}} + E_{\text{кін.}} = const (2)$$

Спробуємо перенести принцип дії даного закону в площину бухгалтерського обліку. Для кожного підприємства господарська діяльність - це безперервний процес, в

результаті якого активи та капітал переходять з однієї форми в іншу. Це можна спрощено відобразити загально відомою формулою кругообігу капіталу:

$$Г - Т - Г' \quad (3)$$

Загальновідомо, що кругообіг капіталу – рух капіталу у сферах виробництва і обігу, в ході якого він набуває трійки функціональних форм (грошової, продуктивної, товарної) і проходить три стадії (обмін – виробництво – обмін). Кругообіг капіталу виражається формулою: товар, отриманий внаслідок кругообігу капіталу, різниться від товару, придбаного на першій стадії, якістю, зовнішньою формою та більшою ціною. Безперервність кругообігу передбачає, що капітал без затримки переходять з однієї функціональної форми в іншу та одночасно існує в усіх трьох формах. Безперервне повторення кругообігу капіталу утворює оборот капіталу.

На практиці це означає, що активи в процесі виробництва дають приріст капіталу, зберігаючи при цьому в новоствореному продукту свою вартість. Стосовно бухгалтерського обліку, як функції управління, ми можемо бачити, що основою його побудови виступає ця ж сама замкнута система крізь призму відображення господарських операцій шляхом подвійного запису на рахунках обліку та зведення інформації із застосуванням балансового методу.

Із теорії обліку нас відомо, що балансовий метод має два різновиди. Одним із них є сальдовий метод, що дозволяє спостерігати зміну результативного показника, визначивши та врахувавши вплив останнього із факторів. Даний метод є самим провідним із важелів, що застосовується у плануванні діяльності підприємства, так як він дозволяє оперувати не тільки фінансовими показниками та оцінювати їхню динаміку, але і здійснювати такі ж аналітичні процедури з показниками в натуральному їх вираженні.

На практиці балансовий метод застосовується в бухгалтерському обліку для відображення узагальненої інформації на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності.

При визначенні кінцевого результату за звітний період на активному рахунку використовують такий алгоритм:

1) протягом місяця за дебетом та кредитом такого рахунку реєструють факти здійснення господарських операцій;

2) в кінці звітного періоду підбивають підсумки за дебетом та кредитом активного рахунку;

3) далі визначають залишок на кінець звітного періоду на відповідному активному рахунку. Залишок на такому рахунку визначають наступним чином: до залишку на початок періоду за рахунком, що аналізується, додають обороти за дебетом та віднімають обороти кредитові. Процес визначення кінцевого залишку (сальдо) за звітний період на окремому активному рахунку можна відобразити за допомогою такої формули:

$$С\text{-}д_{кін.а} = С\text{-}д_{поч.а.} + Об_{дт.} - Об_{кт.} \quad (4)$$

Такий алгоритм застосовують і для розрахунку кінцевого залишку на пасивному рахунку. Єдиною відмінністю є те, що до початкового залишку на пасивному рахунку (С-$д_{кт}$) додають відповідно кредитові обороти та віднімають дебетові. Даний алгоритм знайшов своє відображення в наступній формі:

$$С\text{-}д_{кін.п.} = С\text{-}д_{кт.\ поч.} + Об_{кт.} - Об_{дт.} \quad (5)$$

За результатами проведених розрахунків на активних та пасивних рахунках складається оборотно-сальдова відомість за певний період, у якій спостерігається основне правило балансу, а саме активи підприємства дорівнюють пасивам підприємства. Така ж закономірність спостерігається в одній із п’яти основних річних фінансових форм звітності, а саме форма №1 «Баланс» («Звіт про фінансовий стан»).

Дана форма звітності – це документ табличної форми, який складається з двох частин. Перша з яких містить інформацію про активи підприємства – «Актив», який складається з таких розділів:

1. Необоротні активи.
2. Оборотні активи.
3. Необоротні активи, утримані для продажу, та групи вибуття.

В пасивній частині відображається власний капітал та джерела його формування, зобов'язання та інші пасиви. Інформація щодо пасивів у даній формі звітності групують у такі розділи:

1. Власний капітал.
2. Довгострокові зобов'язання і забезпечення.
3. Поточні зобов'язання і забезпечення.
4. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття.

Такий розподіл дозволяє сформувати чітку картину про ресурси підприємства та показує постійність та безперервність руху ресурсів підприємства в замкнутій системі подібно до того, як і енергія, яка рухає фізичними процесами, в повсякденному житті.

Основними відмінностями балансового методу від закону збереження енергії є те, що енергія в замкнутій системі є сталою, постійною і ми не можемо спостерігати безпосередньо процес надходження чи створення нової енергії в замкнутому просторі. Щодо бухгалтерського обліку, то можемо деталізувати процес надходження нових ресурсів та їх вибуття. Це дає можливість убачати безперервність облікового процесу та його замкнутість, незважаючи на те, що в цій системі відбуваються постійні зміни ресурсів (табл.2)

Таблиця 2

Порівняльний аналіз балансового методу і закону збереження енергії

Основні показники	
Балансовий метод (активний рахунок): - Залишок на початок – $С\text{-}д_{поч.}$ - Надходження – $Об_{дт}$ - Вибуття – $Об_{кт.}$ - Залишок на кінець – $С\text{-}д_{кін.}$	Закон збереження енергії: Повна енергія – E Потенціальна енергія – $E_{потн.}$ Кінетична енергія – $E_{кін.}$
$С\text{-}д_{поч}+Об_{дт}=С\text{-}д_{кін}+Об_{кт}$	$E_{пот}+E_{кін}=const$
Балансовий метод (пасивний рахунок): Залишок на початок – $С\text{-}д_{поч.}$ Надходження – $Об_{кт}$ Вибуття – $Об_{дт.}$ Залишок на кінець – $С\text{-}д_{кін.}$	Закон збереження енергії: Повна енергія – E Потенціальна енергія – $E_{потн.}$ Кінетична енергія – $E_{кін.}$
$С\text{-}д_{поч}+Об_{дт}=С\text{-}д_{кін}+Об_{кт}$	$E_{пот}+E_{кін}=const$

Зазначений порівняльний аналіз дав можливість провести наукову розвідку можливостей застосування методів фізичних досліджень притаманних закону збереження енергії формування та обґрунтування теоретичних положень бухгалтерського обліку, як функції управління та економічної науки. Ми дотримуємось думки про те, що бухгалтерський облік є економічною наукою як галузь знань і практичною діяльністю людини(професією).

Беззаперечним є такий підхід, що кожному, хто приступає до вивчення бухгалтерського обліку або поглиблює свої знання в ньому, необхідно усвідомити, що

від цієї науки не можна вимагати або очікувати того, чого вона не може дати в принципі, в силу своєї природи. Тому у процесі суспільного розвитку бухгалтерський облік як наука та галузь практичної людської діяльності, отримує нові поштовхи для напрацювання своїх теоретичних засад та прикладних умов застосування. Його зміст визначається крізь призму тих завдань, котрі стоять перед ним, та функцій, що він виконує.

Еконофізика, як вчення, на сьогоднішній день є одним із перспективних напрямків розвитку економіки та економічного моделювання господарських процесів. Для ефективнішого застосування даної науки необхідно узгоджувати основні поняття та категорії фізики та економіки. Також можна відмітити, що еконофізика вплинула на функціонування економіки та її процеси досить позитивно, адже її застосування дає нам можливість дослідити точніше усі економічні процеси, провести якісніший економічний аналіз діяльності підприємства. Як вбачається з наведеного, балансовий метод в теоретичному плані відповідає закону збереження енергії. Тому, на нашу думку, впровадження та розвиток такого напрямку науки, як еконофізика, зможе покращити та вдосконалити теоретичні засади бухгалтерського обліку.

1. Дубовиков М. М. Эконофизика и анализ финансовых временных рядов / М.М. Дубовиков, Н.В. Старченко // «Эконофизика. Современная физика в поисках экономической теории»/ Под ред. В. В. Харитонова и А. А. Ежова. – М.: МИФИ, 2007.

2. Лучко М.Р. Невизначеність та ймовірність господарських операцій: до питання бухгалтерського обліку. - Науково-практичне видання «Незалежний аудитор», №5 (III), 2013, ст.15-23.

3. Лучко М.Р. Питання консолідованої фінансової звітності в контексті реформування бухгалтерського обліку в Україні.- Журнал «Фінанси України» , №8. – 2006р.- с. 75-83.

4. Luchko M.R. Accounting in Ukraine under implementation of the European legislation : monograph / Under the guidance of Doctor of Economics, Professor Mykhailo Luchko//. – Ternopil : TNEU, 2017. – 243 pages.

О.П. Майброда, І.М. Козак, Л.З. Ясній
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАННЯ ТА КЛАСИФІКАЦІЇ АКТИВІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Перехід України до ринкових відносин, інтеграція її економіки у світову систему господарювання пов'язані з формуванням єдиного інформаційного простору і категоріального апарату. Зважаючи на це питання економічної визначеності категорій, зокрема категорії активів та їх складових, постають досить актуальними для економічних наук, зокрема для бухгалтерського обліку, аналізу та контролю.

Вагомий внесок в розробку теоретичних основ і методологічних підходів до проблеми обліку і контролю активів бюджетних установ внесли провідні вчені-економісти: П.Й.Атамас, М.Т. Білуха, Л.Л. Беззубець, В.Г. Гетьман, Р. Т.Джога, В.П. Завгородній, Г.Г. Кірейцев, М.Ф. Огійчук, Ю.С. Рудченко, П.Т. Саблук, С.В. Свірко, І.Т. Ткаченко, О.О. Чечуліна.

Актив є однією з ключових категорій як в економічної теорії так і в бухгалтерського обліку. Активи – це майнові об’єкти (ресурси – матеріальні або нематеріальні ресурси вартості), які отримані у результаті попередніх господарських процесів і мають властивість приносити йому у майбутньому вигоду – доходи [1].

У міжнародній практиці активи найчастіше визначаються як ресурси, отримані підприємством у результаті минулих подій, використання яких у майбутньому може привести до збільшення економічних вигід [2].

Отже, для розуміння суті, об’єктивного обліку активів та управління ними необхідно чітко розуміти, такі положення:

1) активи з'явилися внаслідок минулих подій;

2) власник здійснює контроль над об'єктом, який належить до активів, і управляє ним;

3) власник розраховує у майбутньому на надходження грошових коштів (або їх еквівалентів) від цих активів [3].

Разом із тим ресурс не визнається активом, якщо були здійснені такі витрати або затрати, за якими надходження майбутніх економічних вигід на підприємство після завершення поточного облікового періоду вважається малоймовірним. У бухгалтерському обліку та фінансовій звітності актив відображається ресурсом тільки за умови, що:

– оцінка його може бути достовірно визначена;

– у майбутньому від його використання очікується отримання економічних вигід.

Витрати на придбання або затрати на створення активу, які не відповідають цим умовам, включаються до складу витрат і затрат поточного (звітного) періоду (у звіті про фінансові результати) і не можуть бути відображені в балансі.

Для управління активами вихідним моментом є визначення форми їх існування. Актив як економічний потенціал може існувати у формі:

– грошових коштів;

– еквівалентів грошових коштів;

– дебіторської заборгованості юридичних або фізичних осіб.

– фінансових інвестицій;

– виробничих засобів, що використовуються у господарській діяльності підприємства (основних засобів, нематеріальних активів, виробничих запасів тощо);

– незавершеного виробництва;

– запасів готової продукції;

Кожна форма має свої особливості управління і характеризується індивідуальними показниками, які мають бути визначені на аналітичних рахунках.

Всі активи, під час їх використання, здійснюють певний оборот, змінюючи при цьому свої форми: грошові активи перетворюються у виробничі (при закупівлі засобів, предметів праці і робочої сили), а останні - у товарні активи (готову продукцію). Оборот активів характеризується часом і швидкістю. Час обороту активів визначається періодом, за який вони здійснюють один загальний оборот за вартістю. Швидкість обороту активів вимірюється кількістю їх оборотів протягом року.

У процесі обороту активи підприємства поділяються на необоротні і оборотні.

Необоротні активи - це ті елементи активів, які беруть участь у виробництві, зберігають свою фізичну форму і поступово переносять свою вартість на створений продукт, тобто це засоби виробництва.

Класифікацію необоротних активів бюджетних організацій доповнено видатками щодо незакінчених і закінчених об'єктів капітального будівництва, реконструкції, модернізації, що не введені в експлуатацію.

Тепер у складі необоротних активів обліковують: основні засоби (рахунок 10), інші необоротні матеріальні активи (рахунок 11), нематеріальні активи (рахунок 12) і незавершене капітальне будівництво (рахунок 14).

Оборотні активи - це ті елементи активів, які повністю споживаються в кожному виробничому циклі чи протягом 12 місяців з дати балансу, а їх вартість відразу і повністю переноситься на створювану продукцію. Речовими носіями оборотних активів є предмети праці (сировина і матеріали, паливо, енергія).

Оборотні активи є важливою складовою частиною майна установи. Вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти приділяють значну увагу дослідженню природи

оборотних активів, закономірностей їх кругообігу, формування джерел їх фінансування.

В економічній літературі термін «оборотні активи» часто ототожнюється з поняттям «поточні активи». Деякі з економістів стверджують, що „поточні (оборотні) активи" - це „грошові кошти та інші активи, котрі, як обґрунтовано очікується, будуть реалізовані в готівку, або витрачені протягом звичайного операційного циклу підприємства".

Отже, основним критерієм віднесення активів підприємства до оборотних є період протягом якого вони обертаються в грошові кошти чи час їх функціонування.

Поточні активи складаються із запасів і поточної дебіторської заборгованості, які продаються, споживаються та реалізуються, як частина звичайного операційного циклу, навіть якщо не очікується, що вони будуть реалізовані протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу.

У бюджетних установах значну частку оборотних активів займають запаси. До запасів бюджетних установ відносять оборотні матеріальні активи, що належать установі і забезпечують її функціонування, витрачання яких планується здійснити на протязі року. Термін очікуваного використання встановлюється центральним органом виконавчої влади за відомчою підпорядкованістю своїми наказами, а якщо таких нормативних документів нема, то термін використання встановлюється установою самостійно в момент придбання запасів.

При цьому використання запасів на протязі поточного бюджетного періоду не є обов'язковим – частина їх може бути перехідними залишками на наступний бюджетний рік з тим щоб забезпечити її діяльність на початку нового року. Використання запасів здійснюється тільки на передбачені статутними документами завдання або ж в процесі надання платних послуг, що заплановані та передбачені кошторисом установи.

Отже, вирішення питань визнання та класифікації активів у бюджетних установах дозволить більш ефективно вирішувати задачі управління процесами руху, наявності та використання активів.

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.13 р. N 73 [Електронний ресурс] : Режим доступу : http : // www.liga.net

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http : // www.liga.net

3. Беззубець Л.Л. Удосконалення та модернізація організації обліку в бюджетних установах / Л.Л. Беззубець / [Електронний ресурс]. - Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2012_19…/Bezzubet.pdf

Т.В. Моряк, Т.М. Білінська, І.І. Мищишин
Тернопільський національний технічний університет ім. Івана Пулюя

ДОКУМЕНТУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

На сьогодні організація первинного обліку на підприємстві має значні недоліки, в основному це зумовлено тим, що первинні документи складаються з порушеннями, а в деяких випадках і зовсім недотримуються правила складання первинної документації. У свою чергу, це призводить до зміни облікової інформації та втрати її цінності як для внутрішніх, так і для зовнішніх користувачів. Неправильне оформлення первинної документації призводить до недостовірного ведення бухгалтерського обліку, здійснення некоректних бухгалтерських проведень та недостовірної фінансової звітності.

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні

документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи [5].

Тобто виходячи з цього можна сказати, що документування є початковим та найважливішим принципом ведення бухгалтерського обліку.

Основні питання, пов'язані з регулювання процесу документування господарських операцій, висвітлено у Положенні «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [7] та Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5].

Різні вчені термін документування розуміють по-своєму, для узагальнення зведемо дані визначення в таблицю.

Кожен учений, як ми бачимо, розуміє цей термін по-своєму, тому для узагальнення можна запропонувати таке визначення поняття документування: документування – це найважливіший процес бухгалтерського обліку, який дозволяє відображати всю необхідну інформацію про господарські операції на підприємстві.

Таблиця

Визначення поняття «документування»

Автор	Тлумачення терміну
Басманов І.А. [8]	Під документуванням слід розуміти спосіб відображення господарських операцій у кількісному, якісному і вартісному вираженні
Бородина В.В. [2]	Документування – це спосіб суцільного і неперервного відображення господарських операцій з метою отримання необхідних відомостей про господарські операції
Лень В.С. [6]	Спосіб оформлення господарських операцій документами називається документуванням, а результат – документацією. Документування є важливим елементом методу бухгалтерського обліку, служить для первинного спостереження за господарськими операціями
Швець В.Г. [9]	Документування – спосіб первинного спостереження і відображення господарських операцій у первинних бухгалтерських документах (рахунках, накладних, чеках, ордерах тощо)
Вольська К.О. [4]	Документування – це процес реєстрації фактів господарського життя підприємства

На законодавчому рівні до основних принципів бухгалтерського обліку та звітності згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (ст. 4) належать: обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів та витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність. Принципи бухгалтерського обліку – це основні засади, на яких здійснюються його функції в мікроекономічному середовищі, тобто для суб'єктів господарської діяльності. Адже правильне їх застосування є важливим фундаментом, на якому будується якість інформації, що оприлюднюється для користувачів. Беручи до уваги той факт, що 70 % інформації, яка використовується управлінцями різних рівнів, – це бухгалтерська інформація, тому доцільність формування вимог до якості облікової інформації є дуже важливою як на рівні підприємства, так і на рівні держави [1].

Якість облікової інформації – це сукупність властивостей інформації, які враховують ступінь придатності, можливість і ефективність використання конкретної інформації споживачами з метою розвитку підприємства при оптимальних витратах на формування такої інформації [3]. На якість інформації здійснюють вплив такі

властивості, як точність, репрезентативність, своєчасність, змістовність, доступність, стійкість, вірогідність.

Отже, основні принципи бухгалтерського обліку взаємопов'язані: вони забезпечують виконання в мікроекономічному середовищі його функцій – інформаційних, контрольних і загальноекономічних. Пропонуємо до принципів бухгалтерського обліку включити принцип документування, який забезпечує якість облікової інформації.

1. Безручук С. П. Документування як основний принцип забезпечення якості облікової інформації [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://eztuir.ztu.edu.ua/7342/1/13.pdf.

2. Бородина В. В. Основные положения по документированию и документообороту в бухгалтерском учете [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.iovpani.spb.ru/attachments/.

3. Будько О. В. Шляхи забезпечення якості облікової інформації / Оксана Володимирівна Будько // Економічний аналіз : зб. наук. праць / редкол. : С. І. Шкарабан (го- лов. ред.) та ін. – Тернопіль : Економічна думка, 2013. – Т. 14. – № 2. – С. 183–187.

4. Вольська К. О. Розвиток документування в бухгалтерському обліку: процесний підхід: автореф. дис. ... канд. екон. наук / К. О. Вольська. – Житомир, 2015. – 25 с.

5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 р. № 996–XIV (із змінами та доповненнями).

6. Лень В. С. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. / В. С. Лень. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.

7. Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Положення від 24.05.95 року № 88 (зі змінами і доповненнями).

8. Сучкова К. М. Особливості документування операцій на будівельних підприємствах та шляхи його поліпшення [Електронний ресурс] / К. М. Сучкова. – Режим доступу: http://repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/.

9. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / В. Г. Швець. – К.: Знання, 2004. – 447 с.

В.К. Орлова, С.М. Кафка
Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу

ДОСЛІДЖЕННЯ ОЦІНКИ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Оцінка майна підприємства необхідна в процесі господарювання при надходженні і вибутті активів; при виникненні прав і зобов'язань; при здійсненні таких операцій, як: купівля-продаж, оренда майна, застава, страхування, інвестування, переоцінка основних засобів, виділення часток в статутному капіталу при створенні підприємства та в процесі його діяльності, об'єднанні підприємств, встановленні ціни акцій, ліквідації підприємства, виконанні права успадкування; виконанні рішення суду тощо.

Бухгалтерський облік потрібен для того, щоб забезпечити збереження майна власника. Майно можна обраховувати і в натуральних одиницях. В такому випадку на підставі даних обліку власник буде мати інформацію: скільки того чи іншого майна було на початок якогось періоду, скільки і від кого надійшло, скільки куди пішло (вибуло, витрачено) і скільки є на той чи інший момент часу. Тобто тут можна обійтися без грошового вимірника, а значить без оцінки. Хоча це не зовсім так. Сплачувати за отримане з зовні майно, як правило, треба грошима. Тому і тут виникає необхідність в грошовому вимірнику, хоча не майна, а боргу, пов'язаного з майном. Але для вирішення такої задачі бухгалтерського обліку як виявлення фінансового результату (це одна з основних завдань бухгалтерського обліку) без використання грошового вимірника неможливо. Фінансовий результат розраховується як різниця між сумою доходу і величиною витрат, які забезпечили цей доход. Дохід вимірюється, як правило, в грошах, тому і різноманітні витрати (витрати праці, різних матеріалів, використання

основних засобів і нематеріальних активів та інше) повинні вимірюватися в грошовій одиниці. Якщо з грошовою оцінкою поточних витрат (витрати праці, різних матеріалів та інше) , як правило, проблем не буває, то з оцінкою величини капіталізованих витрат (амортизації) можуть бути труднощі.

Поточні витрати виникають і майже одночасно компенсуються в межах одного звітного періоду, а капіталізовані включаються у витрати частинами на протязі багатьох звітних періодів у формі амортизації. В сумі виручки, яка поступає на підприємство, є поточні витрати, тому частина виручки йде на компенсацію цих витрат, а сума капіталізованих витрат (амортизація) залишається на підприємстві, поповняючи розмір його обігових коштів в зв'язку з тим, що раніше обігові кошти були вилучені на придбання основних засобів і нематеріальних активів. Таким чином, на поповнення обігових коштів повинно бути направлено стільки, скільки в свій час було вилучено. Такий баланс порушується в випадку дооцінки основних засобів і нематеріальних активів. Щоб цього не сталося, дооцінку основних засобів і нематеріальних активів не треба амортизувати або не відображати дооцінку на рахунках бухгалтерського обліку. На наш погляд, основні засоби і нематеріальні активі доцільно відображати в обліку за історичною вартістю з врахуванням зносу.

Прагнення досягнути високого ступеня достовірності інформації фінансової звітності привели до плутанини двох важливих понять: грошова оцінка як метод бухгалтерського обліку (бухгалтерський облік не може бути без грошової оцінки всіх об'єктів обліку) і оцінки всіх статей балансу за справедливою вартістю на дату звітності, яка безумовно необхідна, але оцінка статей балансу не повинна відображатися на рахунках бухгалтерського обліку.

В той же час професор Гуцайлюк З. В. зазначає: «Формування ринкових відносин в економіці України поставило якісно нові умови перед оцінкою, функції якої значно розширилися. Насамперед, вона не сприймається як технічний прийом вартісного вимірника активів і зобов'язань, а стала методологічною основою визначення реальної їх вартості» [1, с.14]. Автор зауважує на важливості оцінки в бухгалтерському обліку і ототожнює оцінку як метод бухгалтерського обліку з оцінкою як технічним прийомом.

У бухгалтерському розумінні оцінка є способом вираження в узагальнюючому грошовому вимірнику господарських засобів та їх джерел, представляючи собою один із методів бухгалтерського обліку. Вона полягає в тому, що натуральні показники первинних документів переводяться в грошові множенням встановленої ціни на кількість цінностей.

Основоположні принципи бухгалтерського обліку вимагають грошової оцінки майна і будь-яких господарських операцій (економічних дій на підприємстві). Ці вимоги виникають із суті системи бухгалтерського обліку. Але, коли мова йде про оцінку капіталу (про ціну підприємства), то його оцінка повинна розраховуватися через ймовірну вартість майна на дату звітності і ціна досить часто не пов'язана з предметом, а залежить від багатьох ринкових факторів: модно, чи не модно на даний момент, чи є покупці, від їх купівельної спроможності, якою мірою цей предмет потрібен і т. д. до того моменту, як за цей предмет сплатили або передали право власності згідно договору, в якому вказана ціна, реальну вартість розрахувати неможливо.

Оцінка за собівартістю придбання представляє собою суму грошових коштів або інших цінностей, переданих в оплату отриманих товарів чи послуг. Переваги оцінки за собівартістю придбання полягають в тому, що вона представляє собою ціну реальної угоди і може бути перевірена. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» відображено, що історична (фактична) собівартість пріоритетна в оцінці активів підприємства.

Однак потреби користувачів в фінансовій інформації і вимоги до її достовірності зростають. Пошук шляхів задоволення цих вимог породив ідею оцінювати активи, капітал і зобов'язання в бухгалтерському обліку за справедливою вартістю. Знання про справедливу вартість можна здобути майже виключно в процесі реалізації, чого не відбувається на дату звітності. Щоб забезпечити надійність системи бухгалтерського обліку не можна використовувати будь-які розрахункові ціни, в тому числі прогнозні, стратегічні та інші.

Оскільки різні люди по-різному розуміють значення слова «оцінка», тому не дивно, що вартісна оцінка носить досить у багатьох випадках суб'єктивний характер, а визначення вартості є досить суперечливим питанням. Тому дуже важливо, щоб сторони, що беруть участь у процесі, наприклад, передачі права власності, з самого початку розуміли, які цілі вони прагнуть досягти, і не тільки у зв'язку з внутрішнім суперечним характером цього заходу, але й у зв'язку з тим, що підходи до оцінки розрізняються в залежності від обставин

Нормативними документами з бухгалтерського обліку передбачена обов'язковість переоцінки статей балансу на дату звітності .Проте, як зазначають Шевчук В. та Корягін М. «на сьогодні дискусійними залишається низка питань, пов'язаних із переоцінкою необоротних активів, у тому числі основних засобів як їх основної складової:

– включення до витрат сум уцінки основних засобів або до доходів дооцінки у межах попередньої уцінки, можливе недотримання принципу відповідності доходів і витрат внаслідок такого бухгалтерського відображення;

– необов'язковий характер віднесення до складу нерозподілених прибутків сум переоцінок основних засобів у частині, що замортизована, методика такого віднесення, минаючи звіт про фінансові результати» [2, с. 9].

Відображення у звіті про фінансові результати доходів у співставленні з понесеними витратами, є об'єктивним, виходячи з принципу відповідності доходів і витрат. Віднесення сум дооцінок основних засобів безпосередньо на збільшення нерозподілених прибутків підприємства, що передбачено вітчизняними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, також викликає дискусії серед вчених. Це пов'язано з тим, що передбачений підхід порушує принцип відповідності доходів і витрат, тому що суми амортизації дооціненої частини вартості необоротних активів включаються до складу витрат звітного періоду, таким чином, зменшуючи фінансовий результат. Дані витрати не є фактично понесеними, тому повинні компенсуватися відповідною статтею доходів.

Логічно здійснювати оцінку об'єктів бухгалтерського обліку за історичною вартістю. Але існує й інша точка зору: для задоволення потреб користувачів в прогнозній інформації про потенційні доходи і вартість підприємства пропонується усунути історичну оцінку як основний принцип бухгалтерського обліку та впровадити концепцію оцінки за справедливою вартістю.

На наш погляд, усунення історичної оцінки в бухгалтерському обліку призведе до його зруйнування. З іншого боку, особливо менеджерам, інвесторам і кредиторам необхідна більш реальна на дату звітності оцінка підприємства, ніж історична. Тому ми пропонуємо дану проблему вирішувати таким чином: бухгалтерський облік вести, використовуючи тільки історичну вартість. На підставі результатів такого обліку складати бухгалтерський баланс, статті якого є основою трансформації історичної вартості в справедливу, а з урахуванням справедливої вартості складати звіт про фінансовий стан підприємства.

Таким чином, в економічній літературі розглядаються декілька підходів до визначення оцінки, серед яких основними виступають економічний і бухгалтерський.

Економічний підхід передбачає оцінку за ринковими цінами, максимально наближену до реальності. Бухгалтерський підхід полягає в розрахунку оцінки на основі затратного способу. Економічний підхід є корисним для розуміння сутності оцінки, бухгалтерський – для розуміння логіки та порядку їх практичного обчислення [3].

1. Гуцайлюк З.В. Деякі питання реформування системи бухгалтерського обліку: концепція та реалізація / З.В. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 10. – с. 11-17.

2. Шевчук В. Методологія облікового відображення справедливої оцінки необоротних активів / В. Шевчук, М. Корягін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 10. – с. 9-16.

3. Іщенко О.А Сутність оцінки та її значення в обліку необоротних активів бюджетних установ / О.А. Іщенко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // http://eztuir.ztu.edu.ua/3702/1/170.pdf

В.М. Пальцан
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

ТЕОРЕТИЧНІ ДОСЛІДЖЕННЯ ПОНЯТТЯ ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Тема фінансових результатів завжди буде актуальною, адже в діяльності будь-якого підприємства прибуток відіграє головну роль. Він є основним джерелом інтенсивного і інноваційного розвитку підприємства, реконструкції виробництва, модернізації його матеріально-технічної бази, покращення соціальних стандартів, рушійною силою розвитку підприємств, регіонів, держави тощо.

Роль прибутку як фінансового ресурсу характеризується саме його використанням на розширення підприємництва. В умовах ринку стабільні позиції мають тільки ті підприємства, що постійно розвиваються, та отримують прибуток.

Першою теоретичною школою, що займалася визначенням прибутку, був меркантилізм, а першу спробу пояснити сутність прибутку зробив Т. Мен у XVI-XVII ст. Олійник О.В., дослідивши їх роботи пише, що меркантилісти стверджували, що прибуток виникає у сфері кругообігу, тобто походження прибутку визвано продажем товару за ціною, вищою за його вартість. Представники цієї школи вважали, що можна купити все, якщо є золото і гроші. Оскільки вони трактували прибуток як різницю між цінами продажу та купівлею товару, то їх помилкою, було те, що вони не враховували витрати, понесені на виробництво продукції. Поняття прибутку як особливої категорії фінансових результатів розглядалось в класичній школі. Такі економісти, як У. Петті, А. Сміт вже досліджували прибуток у зв’язку з факторами зростання суспільного багатства, процесом накопичення капіталу. Вони бачили джерело прибутку не в кругообігу, а у виробництві . Підтримуючи думку Ширягиної О.Є. ми бачимо, що дані вчені також не повністю розкрили сутність прибутку, оскільки вжливим є як вхідні ресурси, так і інформація на виході. Важливий внесок у розвиток науки про фінансові результати зробив німецький вчений К. Маркс. Автор розкрив таке основне поняття як додана вартість – вартість, створена працею найманих працівників понад вартості робочої сили. Джерелом прибутку К. Маркс вважав додатковий продукт, створений у процесі виробництва й реалізований у сфері обігу. Дана теорія має велике значення і в даний час, тому що підприємство може отримати прибуток тоді, коли вхідні ресурси вкладені у товари і послуги принесуть з часом економічні вигоди і кінцевий результат перевищуватиме початкові витрати на придбання цих ресурсів, виробництво продукції, товарів, надання послуг.

Поняття прибутку в економічній системі існує у зв'язку з наявністю товарно-грошових відносин, появою і розвитком інституту власності, особливо приватної. Перші визначення прибутку збігалися зі значенням валового доходу, який за

індивідуалістичною системою розподілу поділявся на три категорії: доходи від капіталу, землі та доходи від праці. Вважалося, що кожен із видів доходів є обов'язковою винагородою для одержувача за надані ним послуги у народному господарстві.

У таблиці 1 можна охарактеризувати трактування «фінансові результати» науковцями

Таблиця 1

Трактування терміну «фінансові результати» науковцями

Автори	Трактування
Бутинець Ф. Ф.	Співставлення доходів та витрат підприємства відображених у звіті. Прибуток або збиток організації
Загородній А. Г., Вознюк Г. Л.	Різниця між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час. Приріст чи зменшення вартості власного капіталу підприємства внаслідок діяльності у звітному періоді.
Лондар С. Л., Тимошенко О. В.	Приріст (чи зменшення) вартості власного капіталу підприємства, що утворюється в процесі його підприємницької діяльності за звітний період.
Мочерний А. Д.	Грошова форма підсумків господарської діяльності організації або її підрозділів, виражена в прибутках або збитках.
Опарін В. М.	Зіставлення регламентованих податковим законодавством доходів і витрат. Перевищення доходів над витратами становить прибуток, зворотне явище характеризує збиток.
Пушкар М. С.	Прибуток або збиток, отриманий в результаті господарської діяльності.
Скасюк Р. В.	Якісний та кількісний показник результативності господарської діяльності підприємства.
Ткаченко Н. М	Доходи діяльності підприємства за вирахуванням витрат діяльності.
Худолій Л.	Зіставлення доходів і витрат, регламентованих податковим законодавством.
Василенко С. С. Чебанова М.С	Прибуток або збиток, одержаний від діяльності підприємства.

Отже фінансовий результат визначається шляхом співставлення доходів і витрат діяльності підприємства, може бути прибуток або збиток, що, у свою чергу, приводить до зростання (прибуток) або зменшення (збиток) власного капіталу. І саме отриманий фінансовий результат характеризує якість діяльності підприємства. Тому пропонуємо таке визначення фінансового результату, а саме – це якісний показник діяльності підприємства, який визначається як різниця між доходами та витратами і призводить до зростання (прибуток) або зменшення (збиток) власного капіталу.

Фінансові результати суб’єктів господарювання відображають ефективність господарювання підприємства за всіма напрямами його діяльності: виробничою, збутовою, постачальницькою, фінансовою і інвестиційною, вони становлять основу економічного розвитку підприємства і зміцнення його фінансових відносин з партнерами. Зростання фінансового результату створює фінансову основу для самофінансування діяльності підприємства, здійснюючи розширене відтворення. Фінансовий результат господарювання підприємства, що виступає у формі прибутку або збитку, відображає ефективність його операційної, фінансової, інвестиційної діяльності та служить основним критерієм стратегії суб’єкта господарювання.

Основними джерелами інформації про доходи і витрати підприємства є його бухгалтерський облік та бухгалтерська звітність. Фінансовий результат діяльності підприємства за звітний період визначається як різниця між доходами, які відносяться до звітного періоду, і витратами, що відносяться до того ж звітного періоду. Звіт про фінансові результати є головним джерелом інформації про формування і використання прибутку. В ньому показані статті, які формують фінансовий результат від усіх видів діяльності. Для обліку фінансових результатів використовують рахунки 79 «Фінансові результати» та 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Якщо рахунок 79 «Фінансові результати» є номінальним і на кінець звітного періоду закривається (сальдо немає), то рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» є пасивним і його сальдо відображається в балансі.

Якщо підприємницька діяльність характеризується високими темпами розвитку, збільшенням обсягів продажу, завоюванням частки ринку, максимальним збільшенням прибутку, то фінансові результати є високими. Якщо підприємство працює стабільно задовольняючись мінімальним рівнем рентабельності або просто беззбитково то управління фінансовими результатами повинне бути сконцентровано на забезпеченні таких надходжень, що забезпечує поточну платоспроможність та фінансову стабільність.

Узагальнюючи все вищесказане, відмітимо, що фінансові результати в діяльності господарюючих суб'єктів – це або прибуток, або збиток підприємства за звітний період. Фінансові результати відображаюсь мету підприємницької діяльності, її доходність, і є вирішальними для підприємства. Враховуючи значні науково – практичні напрацювання, дане питання все ж залишається невирішеним. Дослідження питань щодо формування та обліку фінансових результатів діяльності є досить актуальними і багато в чому їх вирішення вплине на зміцнення економічного стану підприємства.

1. Олійник О.В. Формування фінансових результатів сільськогосподарського.

2. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2001.

3. Чебанова М. С. Бухгалтерський облік : навчальний посібник / М. С. Чебанова, С. С. Василенко. – Київ : Академія, 2002.

4. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : Підручник. / Н.М. Ткаченко 5-те вид. допов. і перероб. – К. : Алерта, 2011.

М.С. Пашкевич
Державний ВНЗ «Національний гірничий університет», м. Дніпро

ОБГРУНТУВАННЯ ДОЦІЛЬНОСТІ ФОРМУВАННЯ ЗВІТУ ПРО ЛЮДСЬКИЙ КАПІТАЛ ПІДПРИЄМСТВА

В епоху постіндустріальної економіки, побудованої на інноваціях, основним фактором економічного зростання визнано новітні знання, які можуть бути комерціалізовані та перетворені на новітні продукцію та послуги. З огляду на це людина (фахівець, працівник), яка являє собою сукупність фізичних та розумових здібностей, стала розглядатися, як капітал, а термін «людський капітал» став широко вживаним. Уперше його ввели у обіг вчені Г. Бекер та Я. Мінцер у 1960-х роках і визначили його, як запас знань, вмінь, звичок, соціальних та персональних характеристик, включаючи креативність, який дозволяє людині виконувати певну роботу та створювати вартість [1, 2]. Цікавим є факт, що у 1925 р., коли працівників підприємств ще не називали людським капіталом, вчений Д. Скот [3] вже піднімав

питання про необхідність включення людського ресурсу у склад активів підприємства, оскільки аналогічно до будь-яких інших матеріальних активів підприємство споживає компетенції працівників. Однак, й до тепер ця пропозиція дискутується.

Не вдаючись у питання дослідження сутності людського капіталу та термінологічної варіативності навколо цього поняття, цей науковий пошук спрямований на висвітлення саме проблеми, яка полягає у тому, що людський капітал, що називається капіталом та передбачає отримання компанією економічної вигоди від його використання, не визнається активом та не відображається у фінансовому обліку у якості активу.

Вчені-економісти та експерти у своїй думці щодо цього розділилися на дві групи. Перша група вчених відстоює позицію, що людський капітал необхідно обліковувати у якості активу у фінансовій звітності підприємств [4-9]. Друга група вчених схиляються до думки, що людський капітал не стільки не доцільно, скільки неможливо відобразити у фінансовому обліку [10-12]

Досліджуючи практичні аспекти діяльності українських підприємств різних галузей промисловості, на проблемності відсутнього взаємозв'язку людського капіталу з фінансовим обліком та звітністю, проблемності грошової оцінки людського капіталу наголошували вчені у працях [13-17].

Матеріальні та нематеріальні активи, які відображаються у балансі підприємства, вважаються його майном та оцінюються інвесторами при прийнятті інвестиційних рішень, є лише факторами виробництва або продуктивними силами відносно мозку людини, похідними активами, які перестануть бути такими без впливу людини і без її інтересу до них. Оцінка активів відбувається всередині людини та відображає її інтерес до цього активу. «Наприклад, основні виробничі активи будуть продуктивними силами до тих пір, поки такими їх вважає менеджер, який ними керує і не планує переоснащення виробництва. Нові знання не будуть вважатися продуктивними силами, доки підприємці не виведуть на ринок новий товар або послугу, створену на основі цих знань» [18].

Які висновки та пропозиції можна зробити з наведеного у контексті розгляду проблеми людського капіталу у фінансовому обліку?

Можна запропонувати мислити таким чином, що саме уява людини відносно активів або активи в уяві працівників підприємства складають потенціал розвитку підприємства, тобто потенціал використання наявних та інших активів. Якщо, наприклад менеджер підприємства має уявлення про те, як можна більш ефективно використати наявні активи, коли їх слід замінювати та на які саме активи їх доцільно міняти, тим самим визначаючи певний шлях розвитку підприємства, то можна говорити про наявний потенціал розвитку цього підприємства. Якщо менеджер немає такого уявлення, то потенціал розвитку такого підприємства можна вважати, на наш погляд, нульовим або надзвичайно малим. Відповідно головний актив підприємства – людський капітал, який не відображається у фінансовій звітності. Діюча форма балансу підприємства, як звіту про склад активів та пасивів, відображає фактичний стан майна та наявних зобов'язань підприємства, звіт про фінансові результати відображає ефективність їх використання. Однак ці показники (майново-кредитний стан та ефективність використання ресурсів) по-перше, відображають ретроспективну діяльність підприємства, як низку рішень, що призвели до цих показників, по-друге, можуть змінитися доволі різко та швидко, і, по-третє, залежать від працівників, які використали ці активи у такий спосіб, що відображається у даних показниках.

Виникає питання, як оцінити потенціал розвитку підприємства, щоб скласти уявлення про вірогідну майбутню динаміку майново-кредитного стану підприємства та ефективність використання ресурсів? Пропонуємо формувати фінансовий звіт про

людський капітал, який би відображав потенціал розвитку підприємства. Одразу пригадується критика науковців з приводу того, що людський капітал має надзвичайно високий рівень мобільності, а відтак не може вважатися стабільним та надійним фактором у фінансовій оцінці потенціалу розвитку підприємства. Відповідаючи на цю критику, зазначимо, що на основі цього звіту доцільно розробляти систему показників, серед яких би був той, що показує взаємну замінність працівників, рівень їх компетенцій. При такому показнику можна було б по-перше, управляти людським капіталом для досягнення взаємної замінності, а, по-друге, досягти певної компетентнісної безпеки підприємства з точки зору потенціалу його розвитку.

1. *Becker, Gary (1993) [1964]. Human capital: a theoretical and empirical analysis, with special reference to education (3rd ed.). Chicago: The University of Chicago Press. ISBN 9780226041209.*
2. *Mincer, Jacob (1962), "Labor force participation of married women: a study of labor supply", in Lewis, H. Greg, Aspects of labor economics, Princeton: Princeton University Press, pp. 63–105.*
3. *Scoth, D.R. (1925). Theory of accounts, Volume 1 New York: Henry Holt and company.*
4. *Dean, P. C., Mckenna, K., & Krishnan, V. (2012). Accounting for Human Capital: Is the Balance Sheet Missing Something?. International Journal of Business and Social Science, 3(12).*
5. *Wößmann, Ludger. "Specifying Human Capital." Journal of Economic Surveys 17.3 (2003): 239-270. E-Journals. EBSCO. Web. 31 Jan. 2011.*
6. *Schiemann, William A. "From Crunching Numbers to Counting Human Capital." Financial Executive 24.4 (2008): 53-55. Business Source Complete. EBSCO. Web. 31 Jan. 2011.*
7. *Livne, G. Accounting for Human Capital. Wiley Encyclopedia of Management / Accounting, Volume 1, 2015.*
8. *Lev, B., & Schwartz, A. (1971). On the use of the economic concept of human capital in financial statements. The Accounting Review, 46(1), 103-112.*
9. *Miller, R. (1996). Measuring What People Know. Human Capital Accounting for the Knowledge Economy. OECD Publications and Information Center, 2001 L Street, NW, Suite 650, Washington, DC 20036-4922.*
10. *Spender, J.C., and Bernard Marr. "How a knowledge-based approach might illuminate the notion of human capital and its measurement." Expert Systems with Applications 30.2 (2006): 265-271. Academic Search Premier. EBSCO. Web. 31 Jan. 2011.*
11. *Weiss, M. (1972). "Where human resources accounting stands today". In Rosen, L.S. (1974) Topic in management accounting, New York: McGraw Hill, Pyerson Ltd.*
12. *Likert RA (1971). Human Resource Accounting: A Human organizational Measurement Approach. Fin. Anal. J., pp. 72-80.*
13. *Дріга, О. П. (2014). Сек'юритизація: аналіз поняття та сутності в контексті бухгалтерського обліку. Бізнес Інформ, (11), 216-220.*
14. *Petruk, O., & Makurin, A. (2015). Accounting and analytical problems at coal-mining enterprises of Ukraine in terms of European integration. Економічний часопис-XXI, (9-10), 111-114.*
15. *Гресь, Н.Л. (2010) Юридичний погляд на сучасні документи про вищу освіту. Освіта і управління, (3-4), 53-60.*
16. *Шишкова, Н. Л., & Shishkova, N. L. (2015). Синхронізація обліку та внутрішнього контролю в системі управління аеропортом; Synchronization of accounting and internal control in the airport management system. Науковий журнал Економічний вісник Національного гірничого університету; Научный журнал Экономический вестник Национального горного университета; Scientific journal Economic Bulletin of the National Mining University.*
17. *Усатенко О. В. Класифікація соціально відповідальної діяльності підприємства у процесі сталого розвитку для цілей управлінського обліку / О. В. Усатенко // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". – 2014. – № 794 : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – С. 88–94. – Бібліографія: 14 назв.*
18. *Харченко, М.О. (2016). Абсолютні та відносні продуктивні сили та роль територіальної організації закладів загальної середньої освіти у їх розвитку. Економіка та держава, (1), 118 – 122.*

О.В. Пекар, В.М. Явний, В.С. Фокша
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

СУТНІСТЬ ТА ЕКОНОМІКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ АМОРТИЗАЦІЇ

Ефективне просте відтворення основних фондів потребує великих зусиль з боку підприємства. Необхідно не тільки ефективно вкласти інвестиційні ресурси в основні фонди на початку реалізації певного проекту, а й зуміти повернути їх таким чином, щоб мати можливість відновити втрачені внаслідок спрацювання активи та продовжити ефективно працювати з метою отримання та максимізації прибутку та суспільної користі. Цю роль на підприємстві за своєю природою покликана виконувати амортизація.

При з'ясуванні економічної природи амортизації та її трактуванні в нормативних актах виникає немало суперечностей, оскільки досить часто вона ототожнюється і вживається з таким поняттям, як знос.

Загалом, можна сказати, що в більшості випадків «знос» і «амортизація» поняття нетотожні. Слід зазначити, що багато науковців також наголошують на недоцільності синонімізації цих термінів. Так, В.П. Круш, В.І. Подвігіна, О.В. Клименко ототожнюють знос (як фізичний, так і моральний) зі старінням основних фондів внаслідок експлуатації, економічного та техніко-економічного старіння, в результаті чого вони реально починають коштувати дешевше, ніж нові аналогічні об'єкти [1]. В той же час амортизація трактується вказаними авторами як процес знецінення вартості основних засобів під впливом фізичного та морального зношення і відшкодування сум такого зношення за рахунок собівартості продукції. Фактично це систематизований розподіл вартості основних фондів протягом корисного терміну використання. З думкою цих авторів можна повністю погодитись, враховуючи природу зносу та амортизації.

Б.Є. Бачевський, О.О. Решетняк, І.В. Заблодська вважають, що накопичена амортизація може виражати лише той знос, що виник у результаті виробництва певної продукції, оскільки в іншому випадку немає бази (готової продукції), на яку треба переносити цей знос [2]. На нашу думку, це твердження також можна вважати вірним, оскільки нарахована амортизація повертається нам у виручці від реалізації, а, якщо продукція не реалізована, то немає коштів для відтворення основних фондів.

П.Я. Хомин, І.М. Пиріг наголошують, що економічна сутність зазначених термінів настільки різна, що нелогічно було б припускати їх вартісну рівність, оскільки «…знос основних засобів – це регулятив, контрактив, бо йому в активі вже нічого не протистоїть, адже об'єкти зношені власне на цю суму. Амортизація ж – це резерв, створюваний для заміни зношених активів» [3] До речі, саме обраний метод амортизації, а не фактична зношеність об'єкта основних фондів за певний період, визначає ту суму амортизації, яка буде нарахована за цей період і формуватиме резерв заміни даного об'єкта.

Н. Чумаченко визначає амортизацію як «…інвестиційний ресурс та засіб акумулювання грошових коштів» [4].

Поняття амортизація у перекладі з латинської означає погашення, сплата боргу. Амортизація – це процес поступового перенесення вартості засобів праці у зв'язку зі зносом на виготовлений продукт та використання цієї вартості у подальшому для відтворення засобів праці.

Принциповою відмінністю зносу та амортизації є те, що знос це поступове втрачання основним капіталом своєї вартості, а амортизація – це поступове перенесення його вартості на виготовлений продукт.

Сучасна законодавча концепція амортизації регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та Податковим кодексом України, які визначають методологію та правову бази для визнання амортизації та обліку амортизаційних відрахувань [5; 6; 7].

Згідно з ПКУ амортизація – це систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації);

П(С)БО 7 «Основні засоби» визначає, що амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Слід зазначити, що ПКУ закладає перехід від групового до пооб'єктного обліку основних засобів, тому і нарахування амортизації буде здійснюватися щомісячно та пооб'єктно.

Окрім того, в Податковому кодексі наведено об'єкти, що підлягають і не підлягають амортизації та наведена класифікація основних засобів та інших необоротних активів за групами, а також мінімально допустимі строки їх амортизації. Разом з тим класифікація різних груп необоротних активів дещо відрізняється в П(С)БО та в ПКУ.

Амортизація необоротних активів у бухгалтерському та податковому обліку нараховується із застосуванням одних і тих же методів, що визначено П(С)БО 7 "Основні засоби" та Податковим Кодексом, а саме: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий.

Крім того, п.145.1.9. ПКУ визначено, що нарахування амортизації в цілях оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності, та може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Таким чином, підсумовуючи вищевикладене, необхідно зазначити, що Податковим кодексом України наближено правила визначення амортизаційних відрахувань у податковому обліку до національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які полягають у наступному: статтею 145 ПКУ розширена класифікація основних засобів у податковому обліку; здійснюється пооб'єктний облік балансової вартості основних засобів, що входить до складу кожної окремої групи; встановлена єдина методика нарахування амортизації в бухгалтерському та податковому законодавстві.

1. Круш П.В. Капітал та основні засоби підприємства / Круш П.В., Подвігіна В.І., Клименко О.В. – К.: Центр навчальної літератури. – 2005р. – 168с.

2. Бачевський Б.Є. Відшкодування зносу основних виробничих фондів. Навчальний посібник. / Бачевський Б.Є., Решетняк О.О., Заблодська І.В. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 176 с.

3. Хомин П.Я. Амортизація: економічний зміст та методика відображення. / Хомин П.Я., Пиріг І.М. // Фінанси України. – 2007р. - №6 – С.22-30.

4. Чумаченко М. Ще раз про амортизацію як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємства / Чумаченко М. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №11. – с. 3-7.

5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.03.2000 р. № 92, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://buhgalter911.com

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92? із змінами та доповненнями [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://buhgalter911.com

Б.Г. Пелешенко, Л. Швець
Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет

ПРО КОМБІНАЦІЮ СЛУЧАЙНОГО ПОШУКУ ТА МЕТОДУ НАЙМЕНШИХ КВАДРАТІВ ДЛЯ ВІДНОВЛЕННЯ НЕПЕРЕРВНИХ ФУНКЦІЙ

В доповіді розглядається задача наближеного відновлення дійсних неперервних функцій, залежних від однієї чи декількох змінних і заданих на паралелотопі, комбінацією випадкового пошуку та метода найменших квадратів. Ця задача може використовуватися в підвищення якості аналізу і аудиту в сучасних умовах господарювання. Методи наближеного відновлення неперервних і гладких функцій , які залежать від однієї и декількох змінних, за допомогою алгебраїчних та тригонометричних поліномів, сплайнів відомі [1]. Але таке відновлення не завжди задовольняє, так як за змістом багатьох практичних задач відомо, що відновлювана функція, яка залежить від однієї чи n змінних, подається в вигляді лінійної комбінацій функцій із заданої системи функцій на відрізку чи паралелотопі $[a,b]$, де $a=(a_1,...,a_n), b=(b_1,...,b_n)$. Наприклад, за статистичними даними необхідно відновити функцію, яка подається в вигляді $F=\frac{C^I}{x^\alpha}+\frac{C^{II}}{x^\beta}$ з невідомими коефіцієнтами $C^I, \mathrm{C^{II}}$ і показниками α,β [2]. Другим прикладом є задача відновлення суміші двох розподілень Вейбула: $F=1-C_1\exp\left(\frac{x^\alpha}{\gamma}\right)-C_2\exp\left(\frac{x^\beta}{\delta}\right)$, $C_1+C_2=1$, де коефіцієнти C_1, C_2 і параметри $\alpha,\gamma,\beta,\delta$ є невідомі. До цих задач також відносяться визначення реологічних коефіцієнтів композитних матеріалів та інші задачі.

Розглянемо відновлення функції однієї змінної $F=\frac{C^I}{x^\alpha}+\frac{C^{II}}{x^\beta}$, де α,β - раціональні, за даними $\{x_1,...,x_N\}$. Введемо змінні $y=\frac{A}{x^\alpha}$ та $z=\frac{B}{x^\beta}$, нехай з аналізу задачі випливає, що показники степенів задовольняють нерівностям $A\le\alpha\le B, \mathrm{C}\le\beta\le D$. Розіб'ємо вказані проміжки відповідно на K і L частин точками поділу $\alpha_k=A+\frac{k(B-A)}{K}, \mathrm{k}=1,2,...,\ \mathrm{K}$, $\beta_\nu=C+\frac{\nu(D-C)}{L}, \nu=1,2,...,\ \mathrm{L}$. Кожній парі чисел α_k , β_ν значення змінних y_k та z_ν з відповідними значеннями, які установлюються за значеннями $\{x_1,...,x_N\}$. Далі методом найменших квадратів, знаючи значення функції за даними $\{x_1,...,x_N\}$, знайдемо лінійну регресію $y=\frac{A_k}{x^{\alpha_k}}-\frac{B_\nu}{x^{\beta_\nu}}$, яка відповідає вибраним числам. Тоді кожній парі чисел α_k , β_ν, де α_k змінюється від A до B і β_ν - від C до D, відповідає лінійна регресія з знайденими коефіцієнтами C_k^I і C_ν^{II}. Вибір коефіцієнтів C^I, C^{II} в виразі $F=\frac{C^I}{x^\alpha}+\frac{C^{II}}{x^\beta}$ здійснюється мінімізацією квадратичного функціонала $J(f)=\sum_{i=1}^{N}\left(f(x)-\frac{C^I}{x^{\alpha_k}}-\frac{C^{II}}{x^{\beta_\nu}}\right)^2$, тобто спочатку знаходиться мінімальне по всім значення змінної x для заданої лінійної регресії з коефіцієнтами C_k^I і C_ν^{II} , а потім

знаходиться мінімум по лінійних регресіях (коефіцієнтах C_k^I і C_ν^{II}).

Якщо дві чи більше пар коефіцієнтів C_k^I, C_ν^{II} дають одне і те ж значення функціонала, то в функціоналі переходять до другої метрики та знаходять його мінімум. В випадку, коли $n \geq 2$, спочатку застосовують градієнтний метод для звуження області параметрів $\alpha, \beta, \gamma, \delta, ..., \zeta$., потім установлюють границі для цих параметрів.

1. *Бабенко В.Ф. О работах Н.П. Корнейчука, выполненых в 1990-1999 годах/ В.Ф. Бабенко, А.А. Лигун, В.П. Моторный// Укр. матем. журн.- 2000.– Т. 52,№1.– С. 5-8.2*

2. *. Пелешенко Б.И. Об одном алгоритме восстановления функции одной переменной/ Б.И.Пелешенко, А.И. Жирный// Сб. науч. статей «Математика, компьютер, образование» - 2000. – В.7, ч.2. - С. – 581 – 585.*

Н.І. Пилипів
Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника
І.Д. П'ятничук
Івано-Франківський університет права імені Короля Данила Галицького
О.В. Вакун
Івано-Франківського навчально-наукового інституту менеджменту Тернопільського національного університету

ЗАСТОСУВАННЯ ІНСТРУМЕНТАРІЮ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ ІНВЕСТИЦІЙНИХ РІШЕНЬ

За сучасних умов повільного реформування економіки, що суттєво послабило конкурентоспроможність вітчизняних підприємств, визріла необхідність у застосуванні нового інструментарію в процесі прийняття управлінських рішень. До настання економічної нестабільності в країні, стратегія розвитку підприємств була орієнтована на пошук нових напрямів бізнесу шляхом вдосконалення інфраструктури, що вимагало збільшення кількості персоналу. Тепер стратегія направлена на оптимізацію бізнес-процесів та істотне підвищення їх ефективності. Це заставляє менеджерів різних рівнів управління при прийнятті економічно обґрунтованих рішень використовувати таку інформаційну базу, яка давала б відповідь на запитання типу «а що буде, якщо»: розширити виробництво, відкрити нові ділянки виробництва, використати вільні площі виробничого призначення, відновити, поліпшити чи придбати нове виробниче обладнання та ін.

При цьому, пошук відповідей на вищезазначені питання доцільно здійснювати з урахуванням альтернативних варіантів рішень. З огляду на це, якісне і повне інформаційне забезпечення процесу їх прийняття можливо сформувати за допомогою вибору саме інструментарію стратегічного управлінського обліку, який характеризується гнучкістю його застосування та високим рівнем підпорядкованості.

Стратегічний управлінський облік відіграє важливе значення у стратегічному плануванні. Коли керівники вищої ланки управління зосереджуються на прийнятті найважливіших стратегічних рішень, наприклад, щодо доцільності інвестування в нове обладнання чи відновлення діючого, то це зумовлює потребу в підготовці бухгалтерами

необхідної інформації для формування варіантів рішень. Тому необхідне використання ряду інструментів, які забезпечать формування масивів обліково-аналітичної інформації для потреб менеджменту.

Вважаємо, що під стратегічним управлінським обліком слід розуміти окремий різновид управлінського обліку, що передбачає формування якісної інформації через застосування виокремленого в його межах інструментарію для прийняття рішень менеджерами підприємства на основі налагоджених бізнес-партнерських відносин з метою успішної реалізації стратегії підприємства.

Вважаємо справедливою позицію дослідників С. Кадез і С. Гілдінг [1, с. 838-839] щодо виокремлення п’яти груп інструментарію стратегічного управлінського обліку, які сприятимуть правильному вибору відповідних інструментів у межах кожної з них. Таким чином, у результаті вивчення літератури здійснено систематизацію інструментарію стратегічного управлінського обліку у межах п’яти груп:

1) облік витрат (калькулювання собівартості продукції за видами діяльності; калькулювання життєвого циклу виробу; калькулювання на основі якості; «таргет-кост»; калькулювання на основі ланцюга цінності);

2) планування, контроль і оцінка ефективності (бенчмаркінг; комплексна оцінка ефективності / збалансована система показників);

3) прийняття стратегічних рішень (стратегічний облік витрат (стратегічне управління витратами); стратегічне ціноутворення; оцінка бренду (бюджетування та моніторинг));

4) облік конкурентів (оцінка витрат конкурентів; моніторинг позицій конкурентів; оцінка продуктивності конкурентів);

5) облік клієнтів (аналіз прибутковості / витрат клієнтів; аналіз прибутковості клієнтів у реальному часі; оцінка клієнтів як активу) [1; 2; 3; 4].

Проте дослідження практичної діяльності суб’єктів господарювання дало змогу виявити, що наведений інструментарій стратегічного управлінського обліку при формуванні обліково-аналітичної інформації про конкурентів і клієнтів (споживачів), не дозволяє враховувати інформацію про таких бізнес-партнерів, як постачальники. Тому, для вирішення проблеми запропоновано доповнити перелік інструментів, які об’єднані в межах п’яти груп, окремою групою – облік постачальників з віднесенням до неї таких інструментів, як: моніторинг позицій постачальників, оцінка постачальників та оцінка кон'юнктури ринку закупівель і ефективності каналів розподілу ресурсів, від якої буде залежати не тільки якість виготовленої продукції, але і безперебійність самого процесу виробництва.

Вважаємо, що запропонована група інструментарію стратегічного управлінського обліку сприятиме формуванню більш повного та якісного інформаційного забезпечення процесу прийняття конкурентоспроможних управлінських рішень щодо доцільності капітальних вкладень у інвестиційну діяльність підприємства.

Таким чином, проведене дослідження дало змогу встановити, що використання прогресивного інструментарію стратегічного управлінського обліку для формування якісного інформаційного забезпечення, яке надає інформацію для вирішення питань, що стосуються характеристики споживачів, конкурентів, постачальників, вартості проекту, оцінки доцільності інвестування коштів у проект, зумовлено потребою прийняття конкурентоспроможних управлінських рішень.

1. Cadez S. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting / S. Cadez, C. Guilding // Accounting, Organizations and Society. – 2008. – № 33(7-8). – pp. 836-863.

2. Власова О. Є. Науково-методичні засади організації стратегічного управлінського обліку в рамках системи обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством / О. Є. Власова //

Комунальне господарство міст. – 2014. – № 115. – С. 105-110.

3. Juras A. Strategic Management Accounting – What Is the Current State of the Concept? / A. Juras // Economy Transdisciplinarity Cognition. – 2014. – Vol. 17, Issue 2. – pp. 76-83.

4. Management Accounting in Support of the Strategic Management Proces [Електронний ресурс] / Certified Institute for Management Accounting // CIMA Executive Summary Report. – 2005. – Vol. 11. – Issue 1. – Режим доступу : http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/Management%20and%20financial%20accounting/Academic-Research-Report-Strategic-Management-Process.pdf.

Х.Б. Пилипів, Н.В. Юрчак, Л.С. Ковбасюк
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ДОХОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ

Категорія доходу є однією з найскладніших в економічній науці. Вона була предметом широких дискусій серед представників різних економічних шкіл та напрямків. Однією з найбільш суперечливих вона залишається і на сьогодні, що обумовлює необхідність її поглиблення і уточнення.

В економічній літературі існує декілька визначень категорії доходу. У широкому розумінні, дохід – це гроші або матеріальні цінності, отримані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності.

Згідно з визначеннями, наведеними у економічній енциклопедії, дохід – 1) різниця між виторгом з реалізації продукції, робіт, послуг і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут цієї продукції. До матеріальних витрат при визначенні доходу зараховують вартість використаних у процесі виробництва матеріалів, виробів, конструкцій, палива та енергії, а також амортизаційних відрахувань, кошти на соціальне страхування та інші виплати. Доходи підприємства відрізняються від прибутку та заробітної плати працівників; дохід дорівнює сумі прибутку і заробітної плати працівників; 2) грошові або матеріальні цінності, отримані від виробничої, комерційної, посередницької та іншої діяльності (виторг) [1].

В.А.Сідун та Ю.В. Пономарьова характеризують дохід підприємства як виторг від реалізації продукції, послуг та виконання робіт без урахування податку на додану вартість та акцизного збору [2].

Згідно з Міжнародним стандартами з бухгалтерського обліку термін «дохід» означає валове надходження економічної вигоди протягом звітного періоду, який виникає у процесі звичайної діяльності підприємства. Коли ці надходження сприяють збільшенню власного капіталу, (окрім збільшення, яке пов'язане з внесками акціонерів), то його називають прибутком, коли зменшенню – то збитком [3].

Згідно з визначенням, яке дає ПКУ, доходи – загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами [4].

Отже, дохід є надходженням економічних вигод, які виникають у результаті діяльності підприємства та одним з найголовніших показників, які відображають його фінансовий стан. Важливо є також необхідність розглядати дохід як категорію бухгалтерського обліку.

Методологічні засади формування, оцінки і визнання у бухгалтерському обліку інформації про доходи та вимоги до їх відображення у фінансовій звітності, визначені рядом нормативно-правових документів, зокрема:

– П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” – яким визначено загальні вимоги до розкриття статей “Звіту про фінансові результати” (в т.ч. статей доходів);

– П(С)БО 15 “Дохід” – в якому визначені методологічні засади формування в б/о інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності;

– План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій;

– Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Доходи включаються до складу об’єктів облікового процесу з дотриманням наступних принципів:

- принципу нарахування – який передбачає відображення в обліку доходів і витрат у момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів (відвантаження продукції здійснено в одному звітному періоді, а оплата поступить в іншому звітному періоді – в цьому випадку дохід буде визнано на дату відвантаження продукції);

- принципу відповідності доходів і витрат – який передбачає визначення фінансового результату шляхом порівняння доходів з витратами, які здійснені для отримання цих доходів (при відображенні в обліку доходу від реалізації продукції одночасно визнаються і відображаються в обліку її собівартість і усі витрати, пов’язані з такою реалізацією).

Відповідно до вимог П(С)БО 15 «Дохід», доходи підприємства класифікуються за різними ознаками. Для визнання доходу та визначення його суми розрізняють:

1) дохід від реалізації готової продукції, товарів, інших активів, придбаних з метою продажу;

2) дохід від надання послуг, виконання робіт;

3) дохід від використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом якого є отримання відсотків, роялті, дивідендів [5].

На основі вищенаведеної класифікації доходів, аналогічним чином групують бухгалтерські рахунки обліку доходів. Їх поділяють на такі групи: 1) рахунки обліку операційної діяльності; 2) рахунки обліку фінансової діяльності; 3) рахунки обліку інвестиційної діяльності.

Отже, дослідження існуючих наукових праць та діючої нормативної бази дало змогу констатувати, що категорія «дохід» по-різному розглядається в наукових виданнях та в нормативних документах і стандартах обліку, що ускладнює розуміння його економічної сутності. Аналіз нормативної бази, яка регулює визначення та формування доходів від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, засвідчив багато неврегульованих питань, зокрема, немає чіткої класифікації доходів від фінансової та інвестиційної діяльності, що ускладнює точне відображення доходів від різних видів діяльності.

1. Економічна енциклопедія : [у 3 т.]. – / [редкол.: ... С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. – К. : Вид. центр «Академія», 2000. – Т 1. – 864 с.

2. Сідун В.А. Економіка підприємства: навчальний посібник / В.А. Сідун, Ю.В. Пономарьова. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 436с

3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http : // www.liga.net

4. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами, і доповненнями) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/cgibin/ laws/main.cgi?nreg=2755-17.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29. 11. 1999 року № 290 (із змінами, і доповненнями) : [Електронний ресурс] . – Режим доступу: http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92

В. Поліщук, М. Зінкевич
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ПОНЯТТЯ, СУТНІСТЬ, ЕЛЕМЕНТИ

Актуальність даного дослідження пов'язана з тим, що ведення бухгалтерського обліку ґрунтується на використанні таких методів, як документування, інвентаризація, оцінка, подвійний запис, калькуляція, баланс і звітність. Всі вони дуже важливі при веденні обліку [2].

Дослідження методу бухгалтерського обліку та його елементів проводили такі вчені: Ф. Бутинець, Т. Малюга, М. Пушкар, Я. Соколов, М. Кужельний, В. Лінник, В. Сопко та інші. Їхні наукові дослідження мають вагомий вклад у бухгалтерському обліку.

Метод бухгалтерського обліку – це система способів і прийомів, за допомогою яких об’єкти обліку відображаються та узагальнюються у грошовій оцінці за економічно однорідними ознаками з метою контролю за виконанням статутних вимог, ефективним використанням виробничих ресурсів підприємства, для забезпечення збереження власності і досягнення найбільшої ефективності господарської діяльності [1]. Серед методів бухгалтерського обліку трапляються як загальнонаукові методи, так і специфічні.

Метод бухгалтерського обліку носить комплексний характер і дозволяє:

- отримати уявлення про стан майна і зобов’язань підприємства;
- визначити фінансові результати діяльності (прибутки або збитки) шляхом охоплення всіх видів доходів і витрат;
- надати необхідні дані для калькулювання собівартості реалізованої продукції або наданих послуг;
- створити інформаційну базу для внутрішнього аналізу і контролю;
- надати вихідні дані для розрахунку податкових зобов’язань підприємства;
- використовувати бухгалтерські дані та документи, що мають доказову силу при вирішенні юридичних спорів з партнерами по бізнесу, банками, фінансовими і податковими органами;
- узагальнювати дані про діяльність підприємства за звітний період шляхом складання бухгалтерської звітності і надання останньої всім зацікавленим користувачам [3].

Враховуючи те, що облік є діяльністю з послідовним процесом переробки даних в інформацію, використовуються різні методи в залежності від етапів формування інформаційних потоків (табл. 1).

У сучасних умовах, необхідних, для успішного створення та реалізації обраної стратегії є не наявність інформації про продукцію, а процеси зовнішнього та внутрішнього середовища у вигляді взаємозв’язку інформації про них. Відповідно, дані стратегічного управлінського обліку повинні бути побудовані не на основі пасивної інформаційної системи, а активної бази даних про виробництво та бізнес-стратегію. [5]

Таким чином, всі перелічені елементи методу бухгалтерського обліку за етапами облікової діяльності групуються в чотири пари:

- документація та інвентаризація;
- оцінка та калькуляція;
- рахунки та подвійний запис;
- бухгалтерський баланс і звітність [4].

Таблиця 1

Методи перероблення даних в інформацію

Етапи	Види облікової діяльності	Методи обліку
1 етап	хронологічне і постійне в часі систематичне спостереження за об'єктами обліку	через документування та інвентаризацію
2 етап	вимірювання величини господарських засобів та джерел їх формування, господарських процесів та їх результатів	через оцінку і калькулювання в єдиний грошовий вимірник;
3 етап	регістрація та класифікація даних про зміни об'єктів обліку з метою їх систематизації за видами	через подвійне їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку
4 етап	узагальнення інформації	складання бухгалтерського балансу і звітності

Отже, метод бухгалтерського обліку - це система взаємопов'язаних методів і прийомів, за допомогою яких об'єкти бухгалтерського обліку відображаються та узагальнюються у грошовій оцінці з метою контролю за господарською діяльністю підприємства.

Підсумовуючи вищевикладене, можна стверджувати, що характерною особливістю методу бухгалтерського обліку є те, що його застосування забезпечує суцільне, безперервне, взаємопов’язане, документально обґрунтоване у вартісній оцінці відображення об’єктів, що обліковуються.

1. Бутинець Т. А. Бухгалтерський облік: Навч. Посіб. / Т. А. Бутинець. − ПП "Рута", 2009. - 670 с.

2.Бухгалтерський облік / Є.П. Козлова, Н.В. Парашутін, Т.М. Бабченко, Є.М. Галаніна, 2003 - 752 с.

3.Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії: Навчально-практичний посібник для студентів вищих навчальних закладів за спеціальністю "Облік і аудит"/ Ред. В. В. Сопко; М-во освіти і науки України; - Київ: ТОВ "Видавничий дім "Професіонал". Н. І. Верхоглядова, С. Б. Ільїна, В. П. Шило, О. М. Брадул, 2004. -179 с.

4. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: навч. посібник; М-во освіти і науки України. - К.: Центр навчальної літератури, 2004. -575 с.

5. Марущак Л. Концептуальні основи формування інформаційних потоків стратегічного управлінського обліку [Електронний ресурс] / Леся Марущак, Ольга Павликівська // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2015. – Вип. 2 (13). – С. 237-244. – Режим доступу до журн.: http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2015/15mlasuo.pdf.

Л. Поунгуі Оусман

Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

ПОРІВНЯННЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМ ТА МІЖНАРОДНИМ СТАНДАРТАМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Формування інформації у бухгалтерському обліку про нематеріальні активи та розкриття даних про них у фінансовій звітності визначені положенням бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», розробленим на базі Міжнародного стандарту фінансової звітності 38. Згідно з цим положенням нематеріальні активи це – немонетарний актив, Який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством із метою використання більше одного року (або одного

операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях, чи надання в оренду іншим особам [2].

Хоча Національні стандарти бухгалтерського обліку розроблялися з урахуванням міжнародних проте між ними існує як ряд спільних, так і відмінних ознак.

Таблиця

Порівняння П(С)БО та М(С)БО з обліку нематеріальних активів

Ознака	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	МСБО 38 «Нематеріальні активи»
Оцінка нематеріальних активів при обміні	Первісна вартість нематеріального активу дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу.	Собівартістю нового активу є балансова вартість відданого (в обмін) активу.
Первісна оцінка нематеріальних активів	Первісною вартістю є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат.	Підприємство може обрати первісне визнання нематеріальних активів за справедливою вартістю
Переоцінка нематеріальних активів	Переоцінка може проводитись за справедливою вартістю на дату балансу. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи.	Після первісного визнання нематеріальний актив слід відображати за його собівартістю або за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки.
Нарахування амортизації	Нарахування амортизації здійснюється протягом строку їх корисного використання	Нарахування амортизації слід починати, коли цей актив є наявним для використання
Розкриття інформації у звітності	У примітках до фінансової звітності розкривається інформація про: 1) первісну та накопичену амортизацію нематеріальних активів; 2)первісну вартість та накопичену амортизацію переданих у заставу нематеріальних активів; 3) загальну суму витрат на дослідження та розробки.	У фінансових звітах розкривається інформація про: 1)балансову вартість переоцінених нематеріальних активів; 2) дату чинності переоцінки; 3) балансову вартість, яка була б включена у фінансові звіти, якби переоцінені нематеріальні активи відображалися згідно з базовим підходом

Схожими рисами між національним і міжнародним стандартами є:

- придбані нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається з ціни придбання, мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат пов'язаних з його придбанням і доведенням до стану, в якому він придатний до використання за призначенням;
- при визначені строку корисного використання необхідно використовувати терміни корисного використання подібних активів;
- у примітках до фінансової звітності та у фінансових звітах розкривається інформація про вартості, за якою нематеріальні активи відображені в балансі.

Розбіжності між національним та міжнародним стандартами бухгалтерського обліку полягають у:

- П(С)БО мають обмежені вимоги щодо розкриття інформації. Це позбавляє користувачів фінансових звітів, складених за П(С)БО, корисної інформації, необхідної для прийняття рішень;

- протиріччя між чинними П(С)БО і відповідними їм МСБО у вимогах або підходах. Прикладом таких протиріч є підхід до нарахування амортизації. П(С)БО пропонує п'ять методів амортизації і, як альтернативу, дозволяє використання методів амортизації, передбачених податковим законодавством. Згідно з МСБО метод амортизації має відображати модель, за якою економічні вигоди від активу споживаються підприємством. У цьому випадку, податкові методи амортизації можуть бути недоречними, оскільки вони призначені для цілей оподаткування.

Отже порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів показує, що в М(С)ФЗ приділяється увага лише основним аспектам бухгалтерського обліку нематеріальних активів, оскільки створення більш детальних стандартів зробило би неможливим їх застосування іншими країнами.

1. *Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / За ред. С.Ф. Голова. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – 224 с.*

2. *П(с)БО8 Нематеріальні активи: затверджене наказом Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.1999 р.*

3. *Учет нематериальных активов на совместных предприятиях /Л.З. Шнейдман // Бухгалтерский учет. – 1991. – № 2. – С. 40–45.*

А. Приймак, О. Семчук
Тернопільський національний технічний університет ім. Івана Пулюя

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Організація обліку аналізу та аудиту дебіторської заборгованості має стратегічне значення для підприємств будь-якої галузі та форми власності. Результати цього процесу безпосередньо впливають на фінансову стійкість, базу оподаткування підприємства, виконання плану доходів та витрат і, як наслідок, на досягнення стратегічних цілей його розвитку в умовах ринку та забезпечення конкурентоспроможності, прибутковості господарської діяльності. Тому, головним завданням дослідження даної тематики є аналіз та обґрунтування напрямів удосконалення обліку дебіторської заборгованості підприємств.

Внесок у дослідження дебіторської заборгованості, її сутності, обліку, управління, аналіз та аудит зробили такі вітчизняні вчені: Дубровська С.В., Білик М.Д., Ніколаєнко О., Лищенко О.Г., Момот Т., Савчук В.П.

На сучасному етапі платіжно-розрахункові відносини із суб'єктами господарювання потребують ефективної системи обліку й аудиту на підприємстві. Саме вона забезпечує керівництво достовірною та своєчасною інформацією про стан дебіторської заборгованості, наявність «слабких» місць і можливі шляхи їх усунення [1, с. 392].

Виходячи з сутності розрахунків, кожне підприємство одночасно є і кредитором, і дебітором, а кожна розрахункова операція приводить до одночасного виникнення дебіторської заборгованості в одного підприємства, і кредиторської – в іншого. З цього можна дійти висновку, що на кожному підприємстві політики управління дебіторською та кредиторською заборгованостями повинні розроблятися не окремо, а бути узгодженими між собою.

Бухгалтер підприємства повинен ретельно перевіряти факти здійснення господарських операцій, внаслідок яких виникла така заборгованість, їх законність та правильність відображення в обліку [2, с. 244]. Одним з найбільш проблемних моментів у бухгалтерському обліку дебіторської заборгованості на підприємстві є її

нормативне забезпечення. Рекомендована форма бухгалтерського обліку цього об'єкта та облікові регістри не дають можливості отримати необхідну інформацію для прийняття зважених управлінських рішень у задовільному вигляді. Для здійснення достовірного аналізу заборгованості з метою її оптимізації облікові регістри мають накопичувати інформацію про розрахунки з дебіторами з певною деталізацією та узагальненням даних.

Облік дебіторської заборгованості здійснюється з метою недопущення прострочення термінів платежу та доведення заборгованості до висування штрафних санкцій до підприємства. Організована належним чином система розрахунків повинна достатньою мірою відображати та характеризувати господарську діяльність з необхідною конкретизацією. За умов автоматизації необхідно впровадити низку заходів, які забезпечуватимуть економічну стійкість та конкурентоспроможність підприємства. Для покращення обліку кредиторської заборгованості необхідно розробити план першочергової сплати кредиторами боргу; вжити певних заходів, щодо кредиторів в яких сума боргу надто велика, а необхідні боргові внески не були здійснені; аналізувати співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості на підприємстві.

В сучасних умовах господарювання велика кількість підприємств та організацій знаходиться в скрутному становищі, маючи досить велику проблему неплатежів. Розрахунки з покупцями і замовниками – один із необхідних складників розширеного відтворення, для нормального здійснення якого необхідне постійне спостереження за його перебігом, що досягається шляхом здійснення аналізу розрахункових операцій підприємства. Організація обліку та аналізу дебіторської заборгованості на підприємстві будь-якої форми власності має важливе значення, оскільки сприяє упорядкуванню інформації, прозорості та достовірності даних із розрахункових операцій з дебіторами. Облікове та аналітичне забезпечення стану дебіторської заборгованості має бути організоване таким чином, щоб достатньою мірою відображувати і характеризувати всю господарську діяльність з достатньою конкретизацією, саме це зумовлює подальший напрям досліджень в галузі облікового та аналітичного забезпечення управління дебіторською заборгованістю на підприємстві.

Отже, прискорення процесу погашення дебіторської заборгованості на підприємствах відбувається за допомогою сучасних форм її рефінансування – переведення дебіторської заборгованості в інші форми оборотних активів підприємства (грошові кошти або високоліквідні цінні папери) з метою прискорення розрахунків: спонтанне фінансування, факторинг, облік векселів або їх продаж на фондовому ринку.

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»] / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горецька. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 544 с.

2. Партин Г.О. Управлінський облік: [Навч. посіб. – 2-ге вид. випр. і доп.] / Г.О. Партин, А.Г. Загородній. – К.: Знання, 2007. – 303 с.

М.С. Пушкар
Тернопільський національний економічний університет

СТРУКТУРНІ ЕЛЕМЕНТИ НАУКИ ПРО ОБЛІКОВУ СИСТЕМУ

Гіпотеза щодо невідповідності структури теорії обліку минулого періоду потребам менеджменту та необхідність її наукового осучаснення не викликає сумніві у науковому співтоваристві, про що свідчать праці таких відомих вітчизняних і

зарубіжних учених як В.М. Жук [1], М.С. Пушкар [2; 3], С.Ф. Леггенчук[4], М.Ю. Медведєв [5], В.Ф. Палій [6], Я.В. Соколов [7], П.Ф. Друкер [8] та немало інших, а також молодих авторів (Р.Ф.Бруханський, Шайкан, С.Кузнецова, В.З. Семанюк, П.О. Куцик та інші), які активно пропагують ідеї щодо необхідності осучаснення парадигми облікової системи.

Сумніви щодо розробки принципово нової системи обліку можуть виникати хіба що у тих учених, які не опанували знання філософії, зокрема, теорії пізнання і не знають закономірностей розвитку явищ і процесів реального світу.

Ганебним можна назвати той зміст, так званої, теорії обліку, який сягає своїм корінням епохи пізнього середньовіччя, проте, його і в наші дні викладають студентам вищих навчальних закладів. Таке вчення назвали незграбним словосполученням «основи бухгалтерського обліку» підмінивши ним інтелектуальний зміст слова «теорія», що все таки свідчить про відсутність сучасної теоретичної бази в галузі знання про облік. Відсутність теорії ставить під сумнів існування статусу науки в обліку і дає підставу віднести таке знання до мистецтва у відповідності до принципів Д. Юма (гільйотина Юма). У той же час, облік відносять до важливої складової системи менеджменту, оскільки він не може існувати без облікової інформації, яка характеризує бізнес – середовище підприємства.

Створення нової теорії неможливе без виявлення елементів, притаманних всім наукам включно з обліковими. Так, потребує уведення в науковий оборот елементів, без яких теоретичний базис обліку принципово неможливо осучаснити. Це стосується таких універсальних наукових понять, як:

- факти господарської діяльності, які у відповідності до вчення Л. Вітгенштейна, утворюють світ, а в бізнесі – сирий матеріал для створення інформаційного образу реально діючого підприємства;
- інформаційне поле, на якому відбуваються факти і яке включає qjuj зовнішню і внутрішню підмножини;
- система, що являє собою штучно утворений, складний, динамічний об’єкт (підприємство, організація, установа), який має вхід, процесор і вихід та функціонує у відповідності до визначеної мети. Процесор системи виконує корисну роботу (дає результат) на основі узгоджених дій суб’єктів по відношенню до об’єктів обліку створюючи умови для їх взаємодії та досягнення мети бізнесу;
- мета системи обліку передбачає отримання інформації про предмети, явища і процеси, які відбуваються інформаційному полі, на основі спостереження (моніторингу) та фіксування фактів про зміни середовища;
- факти в інформаційному полі фіксують у двох вимірах – просторовому та часовому. Координатами простору є місця розташування підрозділів і служб управління підприємством, а координатами часу – минулі, сучасні та майбутні події в інформаційному полі;
- складність системи обліку визначаються складністю входів, процесора і виходу системи. За масштабом діяльності підприємства поділяють на мікро, малі, квазімалі(середні, що наближаються до малих), середні, квазі великі, що наближаються до середніх), великі, гіпервеликі, мегагіпервеликі. Кожне з підприємств формує специфічну модель обліку для потреб менеджменту;
- структуру облікової системи за просторовим критерієм поділяють на інваріанти – централізовану (обробляє факти в одному інформаційному центрі **підприємства) і** децентралізовану (окремі центри обробки фактів у підрозділах підприємства) та комбіновану(поєднання централізації та децентралізації);
- структуру облікової системи за часовим критерієм поділяють на підсистеми отримання інформації про минулі події (фінансовий облік на основі грошового

вимірника фактів, що характеризують фінансовий стан підприємства), сучасні події (управлінський облік) у реальному часі на основі натуральних і грошових вимірників фактів, що характеризують роботу виконавців) та майбутні події (стратегічний облік) для визначення траєкторії та отримання інформації щодо розвитку підприємства на тривалу перспективу;

- система обліку виконує роль механізму, за допомогою якого хаос фактів інформаційного поля приводиться у порядок і через інформування менеджерів впливає на зниження рівня ентропійних процесів діяльності підприємства;
- продукт облікової системи – інформація генерується виключно на запити різних груп споживачів, тому облік виконує роль сервомеханізму для внутрішніх потреб менеджерів підприємств та зовнішніх користувачів;
- різні інтереси користувачів інформації та складність просторово – часового виміру фактів інформаційного поля підприємства не може обмежуватися однією підсистемою фінансового обліку;
- нова система обліку принципово не сумісна із старою назвою науки – «бухгалтерський облік», оскільки розкриває лише процедури обробки фактів, у той час, коли мета,зміст і продукт облікової науки полягає у формуванні інформації для бізнесу.

Наведеними аргументами щодо елементів нового вчення про облікову систему автор у який раз намагається переконати ретроградів і скептиків від науки, що старі канони обліку перетворилися на шкідливі забобони, які не дають можливості формувати інтелектуальну парадигму отримання вкрай необхідного продукту для бізнесу. Проте, ми не можемо вічно перебувати у стані оборони від примітивізму малограмотних та інтелектуально обмежених осіб, які нічого корисного не роблять для приведення нашої науки у розвинуту науку.

Потрібно зробити так, як свого часу (1789р.) А. Лавуазьє, який написав перший підручник з хімії відкинувши на смітник історії всіма уподобану раніше алхімію. Отже наш, всіма обожнюваний, «бухгалтерський» облік викинути також на смітник історії, а науці дати благозвучну назву, яка розкриває її точний зміст – вчення про інформаційні ресурси (як водиться на латинській мові – «інформологія»).

Dixi et animam levavi!

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

2. Пушкар М.С. Теорія пізнання у розвитку науки про контроль: [монографія]/ М.С Пушкар – Тернопіль: Карт – бланш, 2011. – 140 с.

3. Пушкар М.С., Чумаченко М.Г. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація: [монографія]/ М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко. – Тернопіль: Карт – бланш, 2011. – 336 с.

4. Легенчук С.Ф. Парадигмальный метод Т.С. Куна в бухгалтерском учете: [монография]/ С.Ф. Легенчук, Ф.Ф. Бутынец и др. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 484 с.

5. Медведев М.Ю. Экаунтология. Компьютерный учет вместо бухгалтерского/ М.Ю.Медведев. – М.: ДМК Пресс, 2012. – 197 с.

6. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета. Современные проблемы /В.Ф. Палий. – М.: Бухгалтерский учет, 2007. – 88 с.

7. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета: учебник / Я.В.Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

8. Друкер П. Ф. Управление в обществе будущего: пер. с англ. / П.Ф.Друкер. – М.: ООО «И.Д. Вильямс», 2007. – 320 с.

В.В. Ратинський
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

ПЕРЕВАГИ МАРКЕТИНГУ В СОЦІАЛЬНИХ МЕРЕЖАХ

В даний час відбувається стрімка соціалізація мережі Інтернет. З'являються нові соціальні мережі, розширюється коло користувачів вже існуючих. На даний момент світова сумарна аудиторія соціальних мереж перевищує мільярд користувачів. На сьогоднішній день «Facebook» є найпопулярнішою соціальною мережею світу, але не можна не відзначити популярність «Вконтакте». За кількістю активних користувачів вона перевищує такі світові сервіси, як «Google +» і «Instagram». Можна сказати, що це найбільш популярна соціальна мережа Східної Європи. Користувачі соціальних мереж проявляють велику активність, в найбільш популярних проектах середньостатистичний користувач переглядає понад 150 сторінок в день. Багато психологів всерйоз говорять про таку хворобу як «facebookaddicted», в перекладі ця хвороба звучить як «контактозалежність». Дійсно, багато молодих людей, які все своє життя провели в соціальних мережах, зараз важко уявляють своє життя без них. Маркетологи, усвідомлюючи той факт, що Інтернет для молоді стає найважливішим засобом спілкування, використовують його в рекламних цілях. Користувачі соціальних мереж звикають до реклами, вона вже не виступає для них як подразника, а є частиною життя. Даний факт призвів до появи такого поняття як «Social Media Marketing» (далі SMM) або «маркетинг в соціальних медіа». Основною платформою для SMM є соціальні мережі, саме на них буде далі акцентуватися увага. У SMM використовуються маркетингові комунікації та маркетингові дослідження, з їхгьою допомогою стає легше визначити цільову аудиторію, і забезпечити зворотний зв'язок з нею. Проаналізувавши все вищесказане, можна відзначити, що SMM стає дуже актуальним засобом взаємодії, адже нинішнє покоління можна назвати «поколінням соціальних мереж». Перші рекламні кампанії в соціальних мережах стали проводитися з появою такої мережі як «MySpace». Спочатку це було просте розміщення афіш і рекламних банерів, але незабаром маркетологи помітили, що в соціальних мережах люди не тільки сприймають рекламну інформацію, але і створюють щось своє, об'єднуються в спільноти за інтересами. Це розширило їхні погляди на можливості застосування маркетингу в соціальних мережах, так вперше з'явився SMM. SMM - комплекс заходів по просуванню товарів або послуг в соціальних мережах. Основні переваги застосування SMM перед традиційними рекламними засобами:

1. Міжпрофільне поширення (інформування особистим повідомленням). У соціальних мережах користувачі часто діляться один з одним інформацією, яка їм сподобалася. Орієнтуючись на це компанії спеціально створюють рекламу, або розміщують інформацію, яка свідомо повинна сподобатися користувачам, для того, щоб вони самостійно поширювали її серед своїх знайомих;
2. Спеціальні механізми для таргетованої реклами. При реєстрації в соціальній мережі користувач сам пише свій вік, місце проживання, сімейний стан, інтереси, соціальний статус і багато іншої інформації, що дозволяє фокусувати кампанію настільки глибоко, наскільки це може знадобитися. Замовнику залишається тільки вибрати потрібний вік, соціальний статус і іншу інформацію цільової аудиторії, це спростить розміщення реклами та «донесе» її саме до потрібних людей;
3. Опитування, коментарі, лайки, репости, посилання на Інтернет-ресурси. Користувачі беруть участь в опитуваннях, залишають в коментарях і в повідомленнях відгуки про товари, послуги або саму компанію, висловлюють думки на своїх сторінках. Думки респондентів можна відстежувати за певною тематикою. Багато хто вважає, що

соціальні мережі ніяк не сприяють продажам, але це не вірно. Дійсно, користувачі заходять в соціальні мережі не для здійснення покупок, але всім властива сприйнятливість до цікавої на даний момент інформації. Розміщуючи цікавий для користувачів контент, компанії спонукають їх вступити в свої спільноти, і перебувати в постійному зв'язку з компанією. Будь-який бізнес може адаптувати SMM-кампанію під свою специфіку. Для великих компаній характерна робота відразу на декількох майданчиках, вони використовують соціальні мережі для іміджу компанії, обізнаності клієнтів, підвищення лояльності. Середній та малий бізнес використовують в соціальних мережах інструменти для підвищення продажів, інформують клієнтів про розпродажі і акції, а також спонукають їх робити повторні покупки. Потрібно відзначити, що соціальні мережі полегшили життя і покупцям, так як вони тепер можуть без проблем оцінити цікаві для них товари і послуги, прочитати відгуки і безпосередньо зв'язатися з представниками компанії. СММ входить в наше життя стрімко, тому зараз жодна велика компанія не може обійтися без власної сторінки в соціальних мережах. Причина високої популярності соціальних мереж в тому, що це приносить вигоду не тільки продавцеві, а й споживачеві.

З. В. Река
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТОК АУДИТУ В УКРАЇНІ

В сучасних умовах господарювання незалежний аудиторський контроль є важливою складовою перевірки достовірності бухгалтерської звітності.

Реформування економіки України вимагає адекватної зміни управління нею. Це призвело до необхідної якісної зміни як системи бухгалтерського обліку, так і системи аудиту. По мірі становлення останнього необхідними стають усвідомлення, детальний аналіз і вирішення аудиторських проблем. І якщо раніше головні зусилля спеціалістів були направлені на вирішення таких питань, як і створення аудиторських фірм, органів регулювання аудиту, прийняття різного роду нормативних актів, організація практичного проведення аудиторських перевірок, системи підготовки кадрів і т.д., то в останнім часом появляються нові можливості посилення наукового напрямку в аудиті. [4]

Головною причиною впровадження аудиту в Україні є те, що в умовах ринкових відносиин фінансовий стан кожного підприємства залежить від його взаємовідносин з іншими суб`єктами господарювання,тому зростає потреба у достовірності інформації про їхню діяльність

У процесі дослідження, нами з’ясовано, що інформація системи аудиту необхідна користувачам, наведеним на рисунку 1.

Безумовно, виникає потреба у перебудові всієї системи фінансового контролю для підтвердження достовірності звітної й облікової інформації господарюючих суб`єктів на основі вивчення та використання міжнародного досвіду. Завдяки такому досвіду стає зрозуміло, що без аудиторської перевірки неможливе правильне ведення бізнесу. Безперечно, основним її призначенням є незалежна перевірка фінансової звітності та іншої інформації про фінансово-господарську діяльність суб`єктів господарювання з метою формування висновків стосовно їх фінансового стану й достовірності його відображення в бухгалтерському обліку та звітності у відповідності з чинним законодавством і встановленими нормативами.

Слід зазначити, що для побудови ефективної системи аудиту вкрай необхідним є врахування принципів та етапів становлення цієї системи. Першими користувачами

бухгалтерської інформації були рабовласники та феодали. Щоб мати якомога більші прибутки, власники наймали контролерів, котрі проводили перевіркуїхньої діяльності. На державному рівні створювалися спеціальні органи, які здійснювали контроль за збиранням податків та ефективністю їх використання.

Таким чином, із розвитком торгівлі та промисловості державного контролю стало вже недостатньо, оскільки він захищав інтереси лише держави, тому виникла необхідність у недержавному контролі – аудиті, адже в ньому були зацікавлені обидві сторони. Звичайно, до послуг аудиторів звертались і незацікавлені сторони (суд, арбітраж). Для того, щоб уникнути зловживань, неправильного розподілу та привласнення прибутків, власник повинен був застосовувати перевірку фінансової звітності [3].

Вважається, що аудит яквид професійної діяльності виник в Англії. Найдавніші згадкипро нього наводяться в англомовних облікових документах (1130 р.), що зберігаютьсяв архівах Казначейства Англії і Шотландії.

Формування сучасного аудиту почалося наприкінці XIX сторіччя, з того часу, коли виникло поняття про компанію як про самостійний юридичний суб'єкт. Очевидно, саме це призвело до роз'єднання права власності і функцій управління, внаслідок чого виникла необхідність захисту інтересів власників, котрі не брали участі у щоденному процесі прийняття рішень.

У 1844 році у Великій Британії видаються закони, відповідно до яких компанії були зобов'язані один раз протягом року запрошувати незалежного аудитора для перевірки і підтвердження звітності. Без сумніву, офіційною датою виникнення аудиторської діяльності вважається 1853 рік – дата реєстрації перших у світі професійних організацій аудиторів.

Потрібно звернути увагу, що розвиток аудиту в Україні започатковано після розпаду Радянського Союзу та створення незалежної держави. На сучасному етапі розвитку національної економіки спостерігаємо значні зміни у методах господарювання, зумовлені розширенням і зміцненням приватних форм власності, розвитком міжрегіональних і міжнародних зв'язків, побудованих на ринкових засадах[2].

Оскільки, формування приватної власності зумовило виникнення нових професій в економічній сфері, де важливе місце належить аудиторам, стало більше можливостей для працевлаштування. Проте й досі залишається незрозумілим, чи відповідає вітчизняний аудит існуючим потребам у ньому. Звичайно, у перші два-три роки після примусового запровадження аудиту в Україні (1993–1996 рр.) це викликало негативне ставлення у багатьох підприємців, і лише з часом ставлення до аудиторів змінилося[1].

Офіційне визнання обов'язкового аудиту відбулося 1993 р., у зв'язку з прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність».

З того часу кожен рік додавав щось нового до теорії та практики аудиту і збільшував престижність аудиторської професії у суспільстві. Підприємці, банкіри, інвестори, державні службовці вже добре знають, що таке аудит, і широко користуються його послугами.

Існують три етапи розвитку аудиту в Україні:

- перший – 1987–1992 рр. – створення перших аудиторських структур;
- другий – 1993–1998 рр. – формування нормативно-правової бази аудиту в Україні;
- третій – 1999 р. – дотепер – діяльність аудиту на новій нормативно-правовій базі та посилення монопольного становища представників провідних іноземних аудиторських послуг в Україні [2].

Рис. 1. Основні користувачі інформації системи аудиту

Отже, аудит є невід'ємною ланкою у сучасних ринкових умовах.Його поява дає можливість перевіряти достовірність бухгалтерської інформації, правильність ведення облікових документів.

На нашу думку, подальший розвиток аудиту сприятиме позитивним змінам на підприємствах, тому потрібно переймати досвід інших країн для того, щоб удосконалити ведення вітчизняного аудиту.

1. Зінь Е. А. Планування діяльності підприємства : підручник / Е. А. Зінь, М. О. Турченюк. – Рівне: НУВГП, 2008. – 136 с.

2. Шквір В. Д. Інформаційні системи і технології в обліку: навч. посіб. / В. Д. Шквір, А. Г. Загородній. – К.:Знання, 2007. – 439 с.

3.Історичні аспекти становлення і розвитку аудиту. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://library.if.ua

4. Павликівська О.І. Облік і аудит виробничих витрат в цукровій промисловості [Текст]: Монографія // О.І. Павликівська, Л.І. Марущак. – Тернопіль: Астон, 2011. – 253 с.

М.О. Романюк, Н.Б. Купчак, Т.О. Вовк
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

На сучасному етапі розвитку економіка вимагає ведення нових технологій, техніки в діяльність підприємства. У зв'язку з тим, що в нас недостатня законодавча база, застаріла матеріально-технічна база, по цих причинах облік основних засобів є надзвичайно актуальною темою та потребує удосконалення.

Великий внесок в розробку теоретичних основ та методологічних підходів до проблем обліку основних засобів здійснили провідні вчені-економісти, як вітчизняні – Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Гайдуцький П.І.., Голов С.Ф., Грінько А.П., Кірейцев Г.Г., Кужельний М.В., Лінник В.Г., Моссаковський В.Б., Огійчук Н.Ф., Пушкар М.С., Сопко В.В., Сук Л.К., Н.М. Ткаченко., Янчева Л.М., так і зарубіжні – Палій В.Ф., Соколов Я.В., Шеремет А.Д та інші вчені

Дослідження літературних джерел з обраної тематики доводить, що правильна постановка обліку основних засобів повинна забезпечити: чітке документальне оформлення та своєчасне відображення в облікових регістрах надходження, переміщення, ліквідації та вибуття основних засобів; найсуворіший систематичний контроль за збереженням кожного об'єкта основних засобів і ефективним використанням машин, устаткування, транспортних засобів і виробничих площ; правильне обчислення і своєчасне відображення в обліку амортизаційних відрахувань та сум зносу основних засобів; правильне відображення витрат на ремонт основних засобів [1,с.222].

Н.М. Ткаченко вважає, що бухгалтерський фінансовий облік основних засобів повинен забезпечити: контроль за збереження основних засобів; своєчасне, правильне документальне оформлення відображення в обліку надходження основних засобів (фондів), їх внутрішнього переміщення (з цеху в цех, зі складу на склад, з відділу у відділ тощо), ефективного використання, вибуття (ліквідація, реалізація, безкоштовна передача); своєчасне (щомісячне) відображення в обліку зносу (амортизації) основних засобів; відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів; визначення результатів від ліквідації, а також збитків від списування не повністю амортизованих об'єктів основних засобів; виявлення зайвих та морально застарілих основних засобів [4, с.181]. За словами Г.Г. Кірейцева для успішного вирішення завдань управління процесами виробництва і відтворенням основних засобів праці, постійного утримання їх у придатному до функціонування стані і забезпечення ефективного використання необхідна інформація не тільки про їх вартість, але і детальні відомості про матеріально-речовий склад, корисні зовнішні функції, стан готовності до експлуатації та інші дані [2,с.12]. Розгляд питань нормативно-правового забезпечення обліку основних засобів дозволяє стверджувати, що основні засоби є не, що інше як матеріальні активи використовувані у діяльності будь-якого підприємства, термін використання яких більший за операційний цикл (тблиця 1).

В процесі дослідження з'ясовано, що ефективність використання основних засобів прямо залежить від процесу їх утворення. Основні проблеми організації обліку основних засобів наведені на рисунку 1.

Ми погоджуємось з думкою авторів, які вважають, що виникла необхідність створення (оновлення) інформаційної бази норм та нормативів витрат, які б враховували специфіку галузі та підприємства зокрема. Таке впровадження дозволить контролювати рівень витрат з метою уникнення процесу виготовлення не облікованої продукції та отримання тіньових доходів. Адже тіньові витрати породжують тіньові

доходи. [3]

Таблиця 1

Сутність поняття «основні засоби» згідно нормативно-правових актів

Нормативний документ	Визначення основних засобів
П(С)БО 7 «Основні засоби»	матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)
Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ	матеріальні активи, які утримуються установою для використання їх у виробництві/ діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг, для досягнення поставленої мети, та/або задоволення потреб установи, або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року
Податковий кодекс України	матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 грн., невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 грн. і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік .
МСБО 16 «Основні засоби»	матеріальні об’єкти, які утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей та використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного звітного періоду.

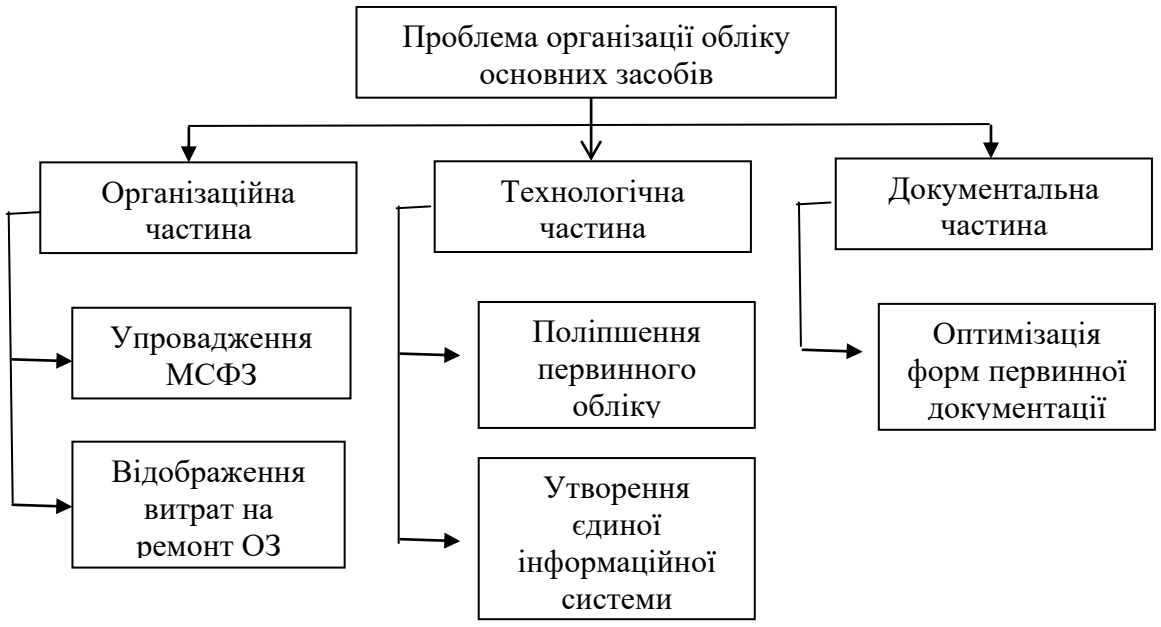

Рис. 1. Проблеми організації обліку основних засобів

Таким чином, ми можемо зробити висновок, що для вдосконалення обліку

основних засобів потрібно покращити законодавчо-нормативне забезпечення, а також організацію та методику їх відображення в інформаційній системі обліку.

1. Гринман Г.И. Бухгалтерский учтет в сельском хозяйстве / Гринман Г.И. ; [3-е узд., перераб. и доп.]. М.: Агропромиздат, 1989. – 495 с.

2. Кірейцев Г.Г. Облік основних засобів у сільськогосподарських підприємствах / Г. Г. Кірейцев,Л. О. Іваніщенко; ред. В. Д. Гревцов ; рец. : Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Данилюк, В. І. Митрофанов. – К. : Урожай, 1987. - 176 с.

3.Павликівська О. І. Методологічні підходи до визначення сутності доходів та витрат / О. І. Павликівська, Л. І. Марущак // Бізнес Інформ. - 2016. - № 10. - С. 343-348.

4. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : підруч. для студ. екон. спец. вищ. навч. закл. / Н.М. Ткаченко [6-те вид]. – К.: А.С.К., 2002. – 784 с.

О.В. Романюк
Тернопільський національний технічний університет ім. І. Пулюя

ЕТАПИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

У структурі активів сучасного підприємства необоротні активи займають найбільшу частину (до 50%), які забезпечують економічну стійкість підприємств та спрямовані на інтенсифікацію відтворювального процесу і підвищення рівня ефективності виробництва. До необоротних активів підприємства відносять основні засоби, нематеріальні активи, незавершене будівництво, довгострокові: фінансові інвестиції, дебіторська заборгованість, біологічні активи та інші необоротні активи. Досвід вітчизняних підприємств та зарубіжних компаній показує, що важливою складовою ефективної системи управління є застосування зовнішнього і внутрішнього аудиту. Отже, розробка дієвої методики аудиту необоротних активів підприємства, що включає повний обсяг інформаційних джерел, об'єктів і раціональних етапів перевірки, моделей робочих документів аудитора, є запорукою підтвердження показників фінансової, податкової та інших видів звітності.

Метою аудиту необоротних активів є формування незалежної думки фахівців, аудиторський рівень яких визнаний Аудиторською палатою України, щодо достовірності, законності, якості, прозорості, повноти, своєчасності обліку господарських операцій з основними засобами, нематеріальними активами, довгостроковими фінансовими інвестиціями, дебіторської заборгованості та іншими видами необоротних активів, їх відображення у звітності, що обумовлено чинним законодавством і добровільними договірними відносини з замовником.

Інформаційними джерелами отримання аудиторських доказів по обліку необоротних активів, як правило, визначені: первинні і зведені документи (акти, накладні, платіжні доручення, довідки, договори, кошториси і плани на ремонт, інвентарні картки, інвентаризаційні описи та інше); облікові регістри (Журнали 3, 4, відомості аналітичних рахунків, Головна книга, оборотно-сальдова відомість та інше); звітність (фінансова, управлінська, статистична, податкова); акти попередніх перевірок аудиторської фірми, податкової інспекції та інші накази, розпорядження підприємств. У зв'язку з тим, що аудиторська перевірка – це творчий процес аудитора виходячи із його професіоналізму, організаційно – технологічних особливостей підприємства можлива різна послідовність аудиту.

Можна виділити три етапи проведення аудиту:

1) аудит основних засобів;

2) аудит нематеріальних активів;

3) аудит капітальних інвестицій та інших активів.

Основними методами, які використовуються при аудиті основних засобів, є

фактична перевірка, порівняння, опитування, документальна перевірка, вибіркове дослідження, камеральна перевірка. Комплексна інвентаризація основних засобів та перевірка в обліку відхилень, виявлених за раніше проведеними інвентаризаціями проводиться згідно Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань (Наказ МФУ від 02.09.2014 р. № 879). При цьому акцентується увага на наявність технічних паспортів, недіючого, некомплектного та надлишкового обладнання, що важливо в умовах нестабільних економічних відносинах. Необхідно з'ясувати обставини і причини відхилень, доцільно вказати рекомендації по їх усуненню, а також перевірити включення неоприбуткованих основних засобів в податковий дохід підприємства. На даному етапі перевірки також здійснюється оцінка матеріально-технічної бази підприємства. Результати перевірки доцільно оформлювати робочою документацією аудитора.

Аудит організації обліку базується на вивчені: а) наказу про облікову політику підприємства, компанії; б) перевірці правильності віднесення основних засобів у складі активів в бухгалтерському обліку згідно П(С)БО 7 і податковому – Податкового кодексу України (ПКУ); в) класифікації основних засобів в бухгалтерському обліку згідно діючого Плану рахунків – 10 груп і податкового обліку згідно ПКУ – 16 груп; г) достовірності строку корисної експлуатації обладнання, транспортних засобів та інше; д) правильності визначення ліквідаційної вартості основних засобів; е) наявність і виконання графіку документообігу. При перевірці, індексації і переоцінені основних засобів (ОЗ) доцільно провести аналіз обґрунтування проведення індексації і їх переоцінки та відображення змін вартості в інвентарних картках, облікових регістрах. Аудит первинних і зведених документів здійснюється шляхом співставлення каналів надходження основних засобів (рахунок 63, 68, 372 та інші), наявності комісії по їх руху, повного змісту первісної вартості, якості складання документів, вивчення законності та доцільності вибуття засобів, повноти оприбуткування повернених відходів (металу, запчастин та інше). При проведенні даного етапу аудиту труднощі, недоліки виникають найчастіше по перевірці якості складання типових форм первинних документів, показники яких застарілі, не відповідають вимогам діючих нормативних документів та складу первісної вартості. Тому аудитору необхідно розробляти робочі документи з перевірки історичної, справедливої вартості основних засобів.

1. Основи аудиту: навч. посіб. / С. І. Дерев'янко, С. О. Олійник, Н. П. Кузик, О. М. Ганяйло. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 328 с.

2. Практичний аудит: анфАС та ПРОФІль / А. Клімов, О. Міронова, В. Пантелєєв, К. Утенкова; за ред. В. Ю. Лісіної. – Х.: Фактор, 2010. – 720 с.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.02.2000 р.

Н.І. Синькевич
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

ОБ'ЄКТИ ОЦІНКИ В КОНТЕКСТІ ТЛУМАЧЕННЯ ЕТАПІВ ОБЛІКОВОГО ЦИКЛУ

Реформування бухгалтерського обліку в Україні вимагає удосконалення методології у напрямку використання нових видів оцінок та методів їх розрахунку. Поява нових об'єктів обліку вимагає адаптації існуючих методик оцінки та розробки нових дієвих методик що забезпечить формування інформації для задоволення інтересів суспільства, інвесторів, уряду та інших користувачів, що приймають рішення.

Все це обумовлює необхідність розробки шляхів гармонізації національних стандартів оцінки та національних стандартів бухгалтерського обліку спрямованих на узгодженість, комплементарність та наближеність до міжнародних стандартів фінансової звітності, що сприятиме зростанню фінансових потоків та захисту інтересів інвесторів.

Оцінка, як складова методу бухгалтерського обліку бере участь у формуванні обліково-економічної інформації на всіх етапах облікового процесу, починаючи із складання первинного документа і завершуючи бухгалтерською звітністю.

Під обліковим процесом (циклом) у бухгалтерській довідковій літературі розуміють сукупність облікових процедур, що здійснюються в певній послідовності в кожному обліковому періоді. Зазвичай включає наступні процедури: реєстрацію операцій в облікових регістрах, складання Головної книги (оборотного балансу), заключного балансу, фінансових звітів та інших форм звітності.

Поняття облікового циклу зустрічається частіше у зарубіжних бухгалтерських виданнях, де до нього включають серію кроків, що відбуваються з моменту здійснення операції (транзакції) до її включення до фінансової звітності.

Подібне тлумачення облікового циклу наводить К. М. Нарібаєв: обліковий цикл «складається з ряду процедур, що виконуються в визначеній послідовності – вимірювання та збір первинної інформації, її класифікація і запис в конкретні матеріальні носії, обробка та отримання зведених даних та складання звітних форм. Таким чином, цикл охоплює час від моменту отримання вихідних даних до моменту отримання балансу або, дорівнює проміжку часу від балансу до балансу» [6].

Досліджуючи послідовність реалізації облікового циклу, слід відмітити, що його традиційно поділяють на окремі стадії: визнання, оцінка, фіксація та проведення аналізу операцій на базі первинних документів, реєстрація операцій в Головному журналі, перенос проводок до Головної книги, корегування (трансформація) обліку в кінці звітного періоду за допомогою формування Трансформаційної таблиці, закриття рахунків в кінці звітного періоду, формування фінансової звітності (табл. 1) [9].

Таблиця 1

Стадії облікового процесу

Стадія	Сутність
Проведення аналізу операцій на базі первинних документів	Ідентифікація господарської операції, проведення її аналізу, надання грошового вимірника (оцінка), реєстрація у первинному документі
Реєстрація операцій в Головному журналі	Відображення операцій у Журналі реєстрації господарських операцій за дебетом і кредитом
Перенос проводок до Головної книги	Рознесення операцій за відповідними рахунками Головної книги
Формування пробного балансу	Підготовка пробного балансу з метою перевірки балансового рівняння
Коригування (трансформація) пробного балансу	Корегування пробного балансу в кінці звітного періоду за допомогою формування трансформаційної таблиці
Закриття рахунків в кінці звітного періоду	Закриття тимчасових рахунків, зокрема доходів і витрат
Формування фінансової звітності	На основі відкоригованого пробного балансу формується остаточний баланс та інші форми звітності

Використання поняття «стадія» для розмежування окремих процедур облікового циклу є вмотивованим, оскільки стадія визначається як певний відрізок процесу, що вирішує окреме завдання, а тому є логічно завершеним. Подібної думки дотримується і Шпак В. А.: «якщо етапи обліку показують черговість здійснення процедур та рівень оброблення (систематизації, узагальнення) облікової інформації, то стадії облікового процесу характеризують лише порядок послідовного виконання облікових процедур, тобто їхню черговість у межах певного етапу: стадія документації, стадія облікової реєстрація, стадія звітності».

Поставивши у відповідність окремими стадіям облікового циклу конкретні елементи методу бухгалтерського обліку можна визначити місце і роль оцінки, що знаходиться на перетині вказаних понять. На початку облікового циклу оцінка має першочергове значення, оскільки надає різнорідним господарським операціям єдиного грошового виразу з використанням необхідного методу оцінювання. Надалі у ході формування пробного балансу перевіряється відповідність обраних оцінок обліковій методології: концептуальній основі складання і подання фінансової звітності, використовуваним стандартам для обліку того чи іншого об'єкта.

Оцінка має значну роль під час трансформації пробного балансу насамперед для об'єктів бухгалтерського обліку, грошові потоки, вигоди та зобов'язання за якими потребують розподілу за звітними періодами, а також врахування впливу подій після дати балансу [1]. Таким чином на етапі коригування пробного балансу відбувається врахування впливу облікових оцінок на формування фінансової звітності та зростає необхідність адекватного професійного судження бухгалтера для забезпечення реалістичності, єдності, достовірності таких оцінок. У ході закриття рахунків оцінюється фінансовий результат (прибуток чи збиток) з яким завершує свій обліковий цикл суб'єкт господарювання. Формування фінансової звітності пов'язане передусім з наведення статей звітних форм у певній нормативній оцінці, а також згідно з критерієм суттєвості та прийнятим рівнем агрегації.

Оцінка різних об'єктів обліку – активів, зобов'язань, капіталу, господарських процесів – визначається у відповідних стандартах обліку. Для кожного виду активів, як правило, визначаються декілька ситуацій, в яких здійснюється оцінка активів: оцінка при придбанні (отриманні), оцінка при вибутті, оцінка на дату балансу (на кінець звітного періоду). Оцінка придбання здійснюється за *первісною вартістю,* яка, як правило, є історичною (фактичною) собівартістю активу, за якою він зараховується на баланс підприємства. [2]

Інформація про всі об'єкти бухгалтерського обліку повинна бути подана у вартісному вираженні перед тим, як дістане своє відображення в системі рахунків. Кожен об'єкт бухгалтерського обліку має специфічні особливості оцінки. Отже кожен такий об'єкт є одночасно і об'єктом оцінки. Ф.Ф. Бутинець вважає, що в "бухгалтерському обліку оцінка його об'єктів починається з класифікації". Таким чином дослідження методологічних засад оцінки в бухгалтерському обліку має також включати визначення предмета і класифікація його об'єктів.

Різні види активів та пасивів з метою відображення у звітності повинні оцінюватися по-різному. Наприклад, обладнання, класифіковане як основний засіб, буде оцінюватися за різницею первісної вартості та зносу, а класифіковане як оборотний актив - за найменшою з двох оцінок: вартістю придбання чи ціною реалізації.

Мають місце випадки, коли вартість об'єкта обліку вказана на самій цінності (на векселі, марці тощо). Така вартість має назву номінальної. Так, наприклад, оцінка зобов'язань дебіторів підприємства і зобов'язань перед кредиторами здійснюється за номінальною вартістю відповідно до сум, вказаних в документах (рахунках-фактурах тощо). Акціонерний капітал представляє собою номінальну вартість всіх акцій.

Питання вибору методики оцінки є важливими та підлягають вирішенню, ґрунтуючись на професійному судженні бухгалтера, його компетенції.

Однією із функцій оцінки є визначення фінансового стану та фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання. Визначення фінансового результату здійснюється за допомогою зіставлення доходів і витрат, які в свою чергу є також об'єктом оцінки. Підходи до оцінки доходів і витрат залежать від обраної в бухгалтерському обліку концепції фінансового результату та мети з якою він

розраховується. Результативність діяльності виражається через два показники: економічний і бухгалтерський прибуток.

Бухгалтерський прибуток є фактичним приростом власного капіталу протягом звітного періоду, який визначається за даними обліку. Його методика спрямована на те, щоб власники могли отримати інформацію про прибуток на частку якого вони мають право, а достовірність цієї інформації могли б підтвердити зовнішні аудитори, не вдаючись у особливості діяльності підприємства. Проте доходи і витрати, які мають альтернативний характер і могли б бути наслідком прийняття різних варіантів управлінських рішень, у сукупності з доходами та витратами визнаними в бухгалтерському обліку, використовуються у визначенні економічного прибутку, який має на меті відобразити максимальні вигоди використання вкладеного капіталу, а також кадрового потенціалу підприємства. Отже, необхідна розробка окремої концепції оцінки об'єктів обліку, яка була би прийнятною для відображення фінансового стану підприємства, для визначення його прибутку, для інформаційного забезпечення процесу прийняття рішень всіма користувачами інформації.

Таким чином оцінка є способом узгодження цілей підприємства та задоволення потреб держави та бізнесу. Оскільки держава через нормативні документи визначає методи оцінки об'єктів, а суб'єкти господарювання обирають той чи інший прийнятний для них метод, то компроміс досягається при формуванні облікової політики підприємства. Тому оцінка об'єктів обліку характеризується багатоваріантністю і диференційованим підходом до її визначення з врахуванням конкретних ситуацій. Сучасна система бухгалтерського обліку передбачає обрання єдиної базової оцінки відповідно до певної концепції збереження капіталу, а саме історичної чи поточної вартості.

1. Жук В.М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки: Монографія / В.М. Жук. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. –454 с.

2. Шпак В. А. Концептуальна модель організації системи бухгалтерського обліку / В. А. Шпак. – Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Вип. 36. – С. 450-453.

М. В. Скочиляс, І. І. Подоляк
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

СУТНІСТЬ ТА ЗНАЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Бухгалтерський облік має давню історію. Найперші письмові згадки про облік датуються XIV століттям. Першопричиною виникнення бухгалтерського обліку є матеріальне виробництво, яке забезпечує існування суспільства. Історія вказує, що понад сімдесят тисяч років бухгалтерський облік формувався як практика, а за останні три тисячоліття як теоретична система знань. Засновником бухгалтерського обліку вважають Луку Пачолі, який в 1494 р. видав книгу «Трактат про рахунки і записи», хоча першим написав про подвійну бухгалтерію Б. Котрульї в 1458 р.

Невід'ємною складовою розвитку ринкових відносин є адекватне відображення (облік) господарської діяльності суб'єктів господарювання. Його зміст і завдання обумовлені способом виробництва, рівнем розвитку продуктивних сил та станом виробничих відносин.

Управління будь-яким підприємством вимагає систематичної інформації про здійснювані господарські процеси, їх характер і обсяг, про наявність матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, їх використання, про фінансові результати діяльності. Основним джерелом такої інформації є дані поточного бухгалтерського обліку, які систематизуються у звітність.

Облік взагалі означає роботу яка складається з операцій спостереження, вимірювання та фіксації фактів, процесів, явищ, подій суспільного життя. Облік можливий лише тоді, коли є певний факт, тобто передумовою обліку є факт (від лат. factur – якась істина, факт, зроблене, дійсна подія, або істина). Фактом може бути явище або процес.

Бухгалтерський облік – це спосіб суцільного документального спостереження й контролю за господарською та фінансовою діяльністю підприємств і організацій й відповідного відображення отриманої інформації.

Мета бухгалтерського обліку – надання інформації користувачам для прийняття оптимальних управлінських рішень. Отже, бухгалтерський облік має як науковий (теоретичний), так і практичний (прикладний) бік. Бухгалтерський облік є одночасно і наукою, і мистецтвом, яке опирається на певні принципи та методи.

Так само вважали відомі вчені такі як М. Кужельний та В. Швець, що облік є як наукою, так і практичною діяльністю. В. Швець зазначає, що облік є самостійною прикладною економічною наукою, яка має власну історію, методологію, предмет і виконує важливу зовнішню функцію – практичну [4]. М. Кужельний вважав, що бухгалтерський облік виступає не просто як один з видів людської діяльності, але і як важлива функція управління, як засіб для вирішення завдань економічного і соціального розвитку, як наука [1].

Нині виділяють два види бухгалтерського обліку – фінансовий і управлінський. Фінансовий облік охоплює всі ділянки обліку, завершується складанням фінансової звітності і ведеться для зовнішніх користувачів. Управлінський (внутрішньогосподарський) облік ведеться для внутрішніх користувачів.

Бухгалтерський облік також тісно пов’язаний з іншими економічними науками – аналізом господарської діяльності, статистикою, галузевими економіками, фінансами, податковим обліком, менеджментом, маркетингом тощо.

Підкреслюючи значення бухгалтерського обліку в управлінні господарською діяльністю, німецький вчений-економіст І. Ф. Шер ще наприкінці XIX століття писав, що «Бухгалтерський облік – непогрішний суддя минулого, необхідний керівник сучасного і надійний консультант майбутнього кожного підприємства» [2].

Щоб визначити сутність бухгалтерського обліку як економічної категорії, потрібно звернутися до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», в якому зазначено, що бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [3]. Тобто у зазначеному нормативному акті використовується процесний підхід до визначення сутності бухгалтерського обліку.

Також, на нашу думку, суть бухгалтерського обліку визначають такі його властивості:

- систематичне і послідовне відображення всіх господарських операцій у міру їх здійснення;
- документальне обґрунтування господарських операцій;
- застосування різних способів обробки облікової інформації – рахунків, подвійних записів, балансу та ін.

На сьогодні роль і можливості бухгалтерського обліку в суспільстві настільки підвищилися, що бухгалтер повинен бути не тільки обліковцем, а й екаунтером, тобто не тільки формувати інформацію, а й активно її використовувати.

1. Кужельний М. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку / М. Кужельний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 45-49.

2. Пасько Т. О. Історія бухгалтерського обліку : посіб. [для самост. вивч. дисц.] / Т. О. Пасько. – Суми : ВТД «Університетська книга», 2009. – 141 с.

3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України // Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14.

4. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : Підручник. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – К. : Знання. – 2010. – 525 с.

О.Г. Сокіл
Таврійський державний агротехнологічний університет

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, ЯК ОСНОВА ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ СТАЛИМ РОЗВИТКОМ ПІДПРИЄМСТВА

Нині у зв'язку з розвитком концепції сталого розвитку усе більш актуальною стає проблема обліку шкоди природі і благам, що надаються нею безкоштовно, внаслідок чого відбувається марнотратство «природного капіталу».

Крім того, важливо брати до уваги умови життєдіяльності і шкода здоров'ю людини на рівні витрат підприємств, оскільки це може привести до непрямого збитку чи економічному занепаду (стрес, втрата часу в транспорті, нещасні випадки, патьоки, вартість зростаючої небезпеки і так далі), тобто існує проблема обліку деградації "людського капіталу" [1, с. 244-254]

К.С. Саенко відзначила, що існуюча система інформації про інноваційну і екологічну діяльність різко відстає від потреби в ній, що значно гальмує подальше вдосконалення діючого механізму екологічно сталого розвитку підприємства. Очевидно, що як для ефективності інноваційних проектів і природоохоронних заходів, так і для правильного розрахунку збитку від забруднення довкілля потрібний точний облік інноваційних і екологічних витрат і результатів інноваційної і екологічної діяльності, причому використовувати доцільно тільки такі показники, по яких ведеться достовірний облік. Таким чином, ядром облікової інформації, що відноситься до цієї проблеми, є дані бухгалтерського обліку [2].

В той же час питання екологічної і соціальної діяльності слід об'єднати в корпоративний облік сталого розвитку також з наступних причин:

- щоб отримати переваги в конкурентній боротьбі, підприємство має бути здатним довести, що його товари і послуги – нові і вищої якості, зокрема, з екологічної і соціальної точки зору;
- екологічний і соціальний облік є ключем до ефективної діяльності, інструментом реалізації концепції сталого розвитку на конкретних підприємствах;
- бухгалтерські рахунки підприємства повинні відбивати його відношення до довкілля, науково-технічного прогресу, а також вплив витрат, ризиків, зобов'язань і міри відповідальності, пов'язаних з інноваційною, соціальною і природоохоронною діяльністю, на фінансове положення підприємства;
- необхідно виявляти і розподіляти інноваційні, екологічні і соціальні витрати з тим, щоб продукція була правильно оцінена і інвестиційні рішення, що приймалися, базувалися на реальних витратах і вигодах;
- інвесторам для ухвалення інвестиційних рішень необхідно мати інформацією по еколого-соціальним заходам і витратам, пов'язаних з діяльністю підприємства [2; 3].

Виділяється число методик, інтегруючих екологічні і соціальні показники в систему національного обліку, що припускають коригування ВВП на негативні зміни в довкіллі і виснаження природних ресурсів. Нині в Україні, як і в багатьох країнах, підсумкова оцінка ВВП не відбиває наслідку виробництва, пов'язані з дією на довкілля.

Це ставить питання про перегляд деяких економічних концепцій і показників у напрямі їх екологізації і розвиток досліджень, що враховують витрати і прибутки, пов'язані з охороною довкілля, а також отримання повнішої інформації про природні активи.

Вважаємо важливими підкреслити, що поняття екологічного і соціального обліку є неоднозначними, оскільки вони можуть бути використані в абсолютно різних сенсах. На думку С. Шальтеггера, існують два екологічні обліки абсолютно різних поглядів:

- «справжній» екологічний облік, який виходить з бачення «внутрішньо — зовнішнє», намагаючись зрозуміти вплив компанії (внутрішнє) на довкілля (зовнішнє), незалежно від яких-небудь обмежень (юридичних, наприклад). Іншими словами, мета полягає не лише в обчисленні збитку довкіллю, відображеного у власному капіталі, але і у віддзеркаленні невідшкодовуваного збитку від впливу організацією на довкілля з метою визначення сукупного збитку. Зазвичай у рамках цього бачення неможливо дотримуватися традиційної концепції збереження фінансового (частки) капіталу: «природний» капітал також має бути збережений.
- «помилковий» екологічний облік, який обмежується впливом екологічних зобов'язань (зовнішнє) на фінансові результати компанії (внутрішнє). Таким чином, він виходить з бачення "зовнішнє – внутрішнє". При цьому підприємство «торкнулося» довкілля тільки у рамках правил, визначених зовнішнім органом або органами управління самого підприємства відносно охорони навколишнього середовища. Такі правила передбачають адміністративні і інші санкції за їх порушення [4, с. 23-24].

Слід зазначити, що в контексті сталого розвитку спостерігається тенденція до асиміляції бухгалтерського обліку з іншими бізнес-процедурами (системним аналізом, оцінкою бізнесу і тому подібне), до вступу економічного і соціального аспекту і, таким чином, ширшого розуміння бухгалтерського обліку.

Тому назріває необхідність введення нової системи обліку на додаток до існуючої структури, яка б враховувала перераховані чинники. Такий облік об'єднає в собі соціальний і екологічний і називатиметься бухгалтерський облік сталого розвитку.

1. Richard J. Comptabilité générale. Système français et normes IFRS / J. Richard, C. Collette. - 8e édition. - Paris: Dunod, 2008. - 650 p.

2. Саенко К. С. Инновационная и экологическая-деятельность в системе бухгалтерского учета предприятий: постановка проблемы и ее развитие/ К. С. Саенко// Экономический анализ: теория и практика, 2009. – №28 (157). – С. 51-55.

3. Бородин А. Механизмы реализации эколого-экономического управления предприятием/ А. Бородин// Проблемы теории и практики управления. - 2006. - № 6. - С. 112-123.

4. Ришар Ж. Типы бухгалтерского учета окружающей среды / Ж. Ришар, В. Г. Широбоков, Ю. В. Алтухова // Международный бухгалтерский учет. - Москва. -2009. - № 4 (124). - С. 15-25.

С.М. Співак
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

МЕХАНІЗМ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОЇ СТАБІЛЬНОСТІ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

Забезпечення стабільного розвитку підприємства та ефективного функціонування фінансово-господарського комплексу регіону в умовах повного розрахунку з врахуванням усіх виробничих формувань не можливе без впровадження нового організаційно-економічного механізму ефективного функціонування підприємства. Сталий розвиток економіки регіону передбачає стабільність функціонування усіх підприємств та організацій, виробничої і невиробничої сфер та підвищення їх ефективності.

Проведені дослідження демонструють відсутність тісного взаємозв’язку між

поняттями фінансова та господарська стабільність і ототожнення понять стійкість та стабільність. Проте причини, що впливають на рівень фінансової стійкості підприємства, залежать саме від господарської діяльності, оскільки фінансові проблеми найчастіше виникають через:

- накопичення надлишкових запасів товарно-матеріальних цінностей;
- проблеми у ресурсному забезпеченні виробничої програми;
- зниження рентабельності виробництва;
- проблеми збуту продукції через зниження попиту, збільшення дебіторської заборгованості та ін.

Усі фактори, що впливають на ефективність господарської і фінансової діяльності підприємства, можна поділити на дві групи: тактичні та стратегічні, які мають пряме відношення до механізму ефективності функціонування господарського комплексу в умовах повного регіонального розрахунку. До тактичних факторів слід віднести ті, які впливають на рівень господарсько-фінансової стабільності конкретних підприємств та регіону. До стратегічних чинників належать ті, які впливають на досягнення певного рівня господарсько-фінансової стабільності у перспективі. Крім цього, до них слід віднести помилки у стратегії управління, політиці фінансування тощо.

Фінансово стабільним є таке підприємство, яке враховуючи вплив техніко-економічних факторів, здатне за рахунок власних засобів покривати вкладення в активи (основні фонди, нематеріальні активи, обігові засоби), забезпечити безперебійність виробництва та реалізації продукції та послуг, здійснювати постійне оновлення основних засобів, знижує енерго- та ресурсоємність виробництва та забезпечує сталий розвиток. Основною необхідною умовою забезпечення життєздатності регіону та підприємств у ринкових госпрозрахункових умовах і основою поступального розвитку є його господарсько-фінансова стабільність. Такий стан підприємства формується під впливом різних техніко-економічних, організаційних та інших факторів. Таким чином, фінансово-господарська стабільність підприємства досягається за умови наявності у підприємства достатньої кількості власних засобів, якими ефективно управляють з врахуванням регіональних особливостей господарювання.

У зв'язку з цим виникає необхідність у вивченні та вдосконаленні механізму підвищення конкурентоспроможності промислового підприємства з урахуванням всіх існуючих бар'єрів (рис.1).

Рис. 1. Організаційно-економічний механізм забезпечення ефективного функціонування підприємства

Підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства та регіону повинно супроводжуватись посиленням соціально-екологічної спрямованості впроваджуваних заходів, що реалізується шляхом вирішення таких основних завдань:

- покращення соціально-економічних характеристик, виробничих показників та умов праці;
- підвищення реальних доходів та платоспроможності населення;
- зростання освітнього і культурного рівня та медичного забезпечення населення.

Основними рисами організаційно-економічного механізму забезпечення ефективного функціонування промислових підприємств є:

– науково-обґрунтоване державне регулювання процесу сталого розвитку, що базується на основі використання можливостей економіки (природних сировинних ресурсів, виробничого, науково-технічного та інтелектуального потенціалу);

– визначення основаних факторів та розробка важелів впливу на фінансово-господарську стабільність підприємства та регіону;

– стимулювання підприємств шляхом державного фінансування, кредитування, надання економічних пільг пріоритетам сталого розвитку.

Отже, у відповідності до концепції «Переходу України до сталого розвитку» постає необхідність стабілізації суспільного виробництва, впровадження нових господарських механізмів функціонування виробничої сфери та сфери послуг, забезпечення їх господарської та фінансової стійкості промислового підприємства.

Ці та інші обставини зумовлюють необхідність вивчення вищезазначених організаційних та техніко-економічних складових стабілізаційних процесів безпосередньо на господарських об’єктах із вивченням і врахуванням причин гальмування розвитку економіки на сучасному етапі, розглядом соціально-економічної ситуації як в регіоні, так і державі з метою виявлення стабілізаційних економічних факторів та використанням їх в умовах як підприємств, регіонів, галузей, так і економіки України загалом.

1. Стратегія розвитку адміністративного району (Концептуальні засади організації соціально-економічного розвитку адміністративного району в контексті формування добровільних об’єднань територіальних громад Лановеччини / Б.М.Андрушків, Н.Б.Кирич, С.М. Співак та ін. – Тернопіль: ФОП Паляниця В.А, 2017. - 456 с.

2. Повний регіональний розрахунок – шлях підвищення ефективності територіальної оцінки, забезпечення її сталого розвитку / Б.М. Андрушків, О.О. Бендасюк, М.П. Войнаренко та ін. – Тернопіль: ТзОВ «Терно-граф», 2014. – 680 с.

І.М. Тимків, Н.І.Буртник, С.В. Дручак
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

ПРАВОВІ ОСНОВИ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Бюджетні установи і організації по своїй організаційній сутності не є прибутковими, оскільки створюються з метою задоволення соціально-економічних, культурних, освітніх і тому подібних потреб населення і грошові кошти на своє утримання і функціонування отримують з бюджету. Разом з тим основною умовою для отримання установою, яка утримується за рахунок коштів відповідного бюджету статусу неприбуткової є включення її в реєстр неприбуткових організацій.

Питання діяльності бюджетних установ, побудови їх системи обліку та аналізу досліджені у працях таких вітчизняних науковців як: Атамас П.Й., Джога Р.Т., Ларікова Т. В., Лищенко О.Г., Максімова В.Ф., Радецька О.О., Погорєлов І.М., Свірко С.В. та інші.

Починаючи з 2015 року введено в дію чимало податкових новацій, які стосуються питання визнання доходів на оподаткування неприбуткових установ та організацій. Варто зазначити, що до 2015 року бюджетні установи мали податкові преференції з податку на прибуток. Залежно від ознаки неприбутковості визначався перелік доходів, які не підлягали оподаткуванню. Все, що не потрапляло під цей перелік оподатковувалось податком на прибуток на загальних підставах.

Отож, з 01.01.2015 р. вступили в дію нові вимоги щодо оподаткування неприбуткових установ та організацій, запроваджені Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи" [1]. З 13.08.2015 р. вдосконалено регулювання правового статусу і оподаткування Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування неприбуткових організацій" [2].

Для визначення впливу цих законодавчих змін на діяльність бюджетних установ проведемо їх детальний аналіз. Відповідно до ст.14 ПКУ (п.14.1.121) неприбутковими установами та організаціями вважаються неприбуткові підприємства, установи та організації, які не є платниками податку на прибуток підприємств відповідно до п. 133.4 ст. 133 цього кодексу [3]. Бюджетні установи можуть здійснювати комерційну діяльність (безумовно, не заборонену вітчизняним законодавством) і не оподатковувати отримані доходи податком на прибуток, за умови їх використання, виключно для фінансування видатків на утримання такої установи, реалізації мети та напрямів діяльності, визначених її установчими документами.

Бюджетні установи включені до переліку установ і організацій, що можуть не бути платниками податку на прибуток (пп. 133.4.6 ст.133 ПКУ), однак для реалізації даного пункту необхідно виконати наступні вимоги передбачені діючим законодавством.

Розглянемо детально ці вимоги.

1. Реєстраційні вимоги.

- неприбуткова установа чи організація має бути створена та зареєстрована в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації;

- установчі документи неприбуткової установи містять заборону розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), членів такої організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб;

- установчі документи неприбуткової установи передбачають передачу активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зарахування до доходу бюджету у разі припинення юридичної особи (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення);

- неприбуткова установа має бути внесена до Реєстру неприбуткових установ та організацій.

Слід зауважити, що відповідно розділу ХХ "Перехідні положення" ПКУ неприбуткові організації зобов'язані до 01.01.2017р. привести свої установчі документи у відповідність до норм ПКУ та у цей самий строк подати копії таких документів до контролюючого органу. Неприбуткові установи і організації, що не виконали даних вимог, після 01.01.2017р. виключаються з Реєстру і відповідно, втрачають статус неприбутковості. В такому випадку неприбуткова установа переходять в статус платника податку на прибуток або платника єдиного податку. До речі, обираючи систему оподаткування чи статус неприбутковості доцільно врахувати всі податкові навантаження (податок на прибуток, єдиний податок, податок на землю, тощо), залежно від специфіки своєї установи чи організації.

2. Вимоги щодо використання отриманих доходів.

Відтепер, неприбуткові установи можуть не оподатковувати податком на прибуток всі свої доходи, як від здійснення основної діяльності, так і надходження від комерційної діяльності що не пов'язана зі статутною, наприклад орендна плата, продаж основних фондів, пасивні доходи, тощо. Доходи бюджетної установи мають використовуються виключно для фінансування видатків на утримання такої установи, реалізації мети та напрямів діяльності, визначених її статутними документами. Таким чином, доходи бюджетної установи від комерційної діяльності мають включатися до їх кошторису.

У разі встановлення контролюючим органом факту використання доходів для цілей інших, ніж передбачені установчими документами, є підставою для виключення такої організації з Реєстру неприбуткових установ та організацій і нарахування податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств, штрафних санкцій і пені відповідно до норм ПКУ.

Отже, податкове законодавство дає змогу бюджетним установам самостійно здійснити вибір – набути статусу неплатника податку на прибуток або бути платником податку на прибуток на загальних підставах чи перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. Слід наголосити, що дотримання реєстраційних вимог та вимог щодо використання доходів не є гарантією набуття статусу неприбутковості. Важливим акцентом в питанні статусу неприбутковості є правильна облікова політика бюджетної установи.

1. Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи" від 28.12. 2014 р. N 71-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua

2. Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування неприбуткових організацій" від 17.07. 2015 р. N 652-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua

3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua

Р.В. Федорович, В.М. Серединська, О.М. Загородна
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

РОЛЬ АНАЛІЗУ В УПРАВЛІННІ ЗБУТОВОЮ ПОЛІКОЮ ПІДПРИЄМСТВА

Невід'ємним елементом організації збутової діяльності є створення корпоративної культури, оскільки вона формує корпоративний дух підприємства, забезпечує персонал системою правил і цінностей, а отже, забезпечує досягнення максимальних результатів.

За допомогою обліку здійснюється відображення фактичного стану збутової діяльності за основними її параметрами. Контроль забезпечує спостереження за збутовою діяльністю і роботою збутових підрозділів з метою виявлення відхилень, під якими слід розуміти здійснення операцій з недотриманням діючих законів, положень, стандартів, наказів посадових осіб, що ведуть до порушення планової, договірної, фінансової і трудової дисципліни.

За допомогою аналізу здійснюють контроль і оцінку стану збутових процесів та ефективності управління збутовою політикою, а також розробляють коригувальні дії.

Регулювання полягає у видачі керуючих дій та вживанні заходів, тобто в підтриманні керованих об’єктів в необхідному стані на основі застосування результатів аналізу.

Аналіз дає можливість кількісно і якісно оцінити зміни, що відбуваються у збутовій діяльності відносно заданої програми. За результатами проведеного аналізу

вибираються варіанти управлінських рішень, спрямовані на усунення причин негативних відхилень і створення сприятливих умов для розвитку прогресивних змін, розкриваються невикористані чи додатково виявлені можливості для підвищення результативності збуту, або його оптимізації.

Отже, кожне управлінське рішення визначається глибиною, якістю і своєчасністю проведеного аналізу, тобто чим він ретельніший, тим ґрунтовніше управлінське рішення. У цьому і полягає суть аналізу, і як функції управління, і як виду управлінської діяльності.

Економічний аналіз тісно пов'язаний зі іншими функціями управління і забезпечує їх виконання, а тому, як вважають, є всезагальною функцією управління [1].

У той же час аналітичне забезпечення управління збутовою діяльністю підприємства охоплює такі принципові кроки:

- вивчення зовнішніх та внутрішніх умов і чинників збутової діяльності;
- групування чинників, їх ранжування та оцінка значимості, відбір найсуттєвіших;
- оцінка та кількісний вимір впливу чинників на результативність збутової діяльності;
- виявлення та оцінка ризиків збутової діяльності і розробка заходів щодо їх мінімізації;
- прогнозування рівня збутового потенціалу підприємства;
- з'ясування потенційних можливостей підвищення ефективності системи збуту та розробка комплексу заходів щодо їх використання;
- оцінка витрат на реалізацію розроблених заходів та їх ефективності;
- моніторинг і коригування ходу реалізації збутової політики підприємства.

З перерахованого вище випливає, що кожен крок на шляху до обґрунтування збутової політики підприємства та контролю за її реалізацією містить аналітичну складову, т.б. є за своїм характером і змістом аналітичною діяльністю[2].

Значення аналізу в умовах нестабільності та непрогнозованості змін ринкового середовища суттєво зростає, адже він є дієвим засобом обґрунтування та вибору доцільних управлінських рішень, спрямованих на забезпечення ефективної збутової політики підприємства (рис. 1).

Рис. 1. Аналіз в управлінні збутовою політикою підприємства

Під час аналізу зовнішніх факторів, що визначають збутову діяльність підприємства, необхідно вивчити чинні законодавчі акти, що її регулюють, тенденції розвитку загальноекономічної ситуації в країні та регіоні (політична ситуація, інвестиційний клімат, рівень інфляції, умови оподаткування і кредитування діяльності, рівень зайнятості населення, реальна купівельна спроможність споживачів тощо) а також стан ринку продукції, профільної для даного підприємства, наявність і доступність науково-технічних розробок у цій сфері та їх вплив на збут.

У сфері аналізу збутової політики важливими елементами є дослідження макросередовища і середовища безпосереднього оточення підприємства, що дозволяє виявити ризики у сфері збуту.

Дослідження зовнішнього середовища можна узагальнити за допомогою розробки матриці зовнішніх ключових факторів ризику й можливостей збутової діяльності підприємства (PEST- аналіз).

Динамічне зовнішнє середовище функціонування підприємства, загострення боротьби за ринки збуту посилюють цільову орієнтацію кожного підприємства на споживача. Вивчення потреб покупців дає можливість окреслити перспективи збуту та обґрунтувати напрями підвищення ефективності збутової діяльності.

1. *Економічний аналіз. Навчальний посібник. Серединська В.М., агородна О.М., Федорович Р.В. - Тернопіль// Астон. -2010. – 538 с.*

2. *Спільник І.В. Аналіз ефективності збутової діяльності// І.В. Спільник, О.М. Загородна. Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; ред. кол.: В.А. Дерій (голов. ред.) та ін.– Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка» 2016. – Вип. 24.- № 2 С.130-140.*

Флисак Л. В., Галак Н. А., Гевчук А. П.
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

КОРИСТУВАЧІ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Для сучасних підприємств важливі системи оцінки й аналізу діяльності підприємства та підрозділів. В цих умовах особливе місце в управлінні господарською діяльністю займає такий елемент як бухгалтерський облік. Адже саме облікова та аналітична інформація повинна бути корисною, відображати дані, які можна використовувати на різних рівнях управління підприємством внутрішніми користувачами, а також буде важливою для зовнішніх користувачів інформації щодо прийняття рішень, які стосуються підприємства. Тобто, забезпечення якісною бухгалтерською інформацією осіб, які зацікавлені і потребують її.

Великий внесок у розгляд і вивчення вищезазначених проблем здійснили вітчизняні і зарубіжні вчені, а саме: Ф.Ф. Бутинець, М.А. Вахрушина, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, В.Б. Івашкевич, В.А. Константинов, І.О. Ламикін, Ю.Я. Литвин, В.С. Лень, Ю.А. Мішин, Л.В. Нападовська, Л.К. Сук, В.Ф. Палій, Г.О. Партін, І.І. Поклад, П.В Попова, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Г.О. Фалько, Дж. Фостер, Ч.Т. Хорнгрен, А.Д. Шеремет.

Облікова інформація є надзвичайно важливою для прийняття управлінських рішень. Під цим визначенням слід розуміти дані про господарські операції та об’єкти, що отримуються на всіх стадіях облікового процесу в ході їх ідентифікації та обробки. Також, інформація повинна відповідати певним визначеним вимогам, адже тоді вона зручно викладена і готова до опрацювання й аналізу. Тому, якщо сформувати основні вимоги, то це будуть: відсутність систематичних помилок, достовірність, значимість,

змістовність, повнота, порівнянність і постійність, релевантність. Кожна з них є важливою, адже саме дотримання цих вимог дасть можливість оперативно використовувати інформацію в потрібних напрямках.

Якщо ж говорити про користувачів облікової інформації, то стосовно підприємства їх можна поділити на дві групи: внутрішні і зовнішні. Ця класифікація наведена на рисунку 1.

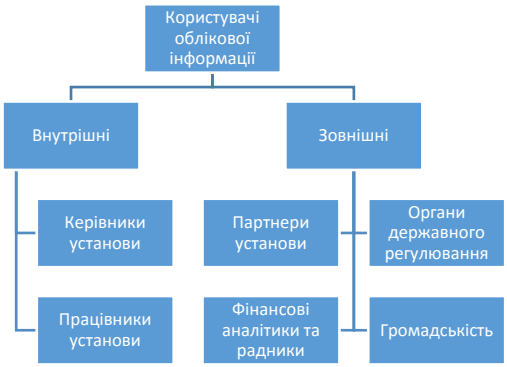

Рис. 1. Класифікація користувачів облікової інформації

Опрацювавши значну кількість літератури з цього питання, нами були виділені види користувачів з особливостями їх інформаційних потреб і метою використання облікової інформації, які ми подали у таблиці 1.

Таблиця 1

Особливості потреб видів користувачів

Види користувачів	Інформація і мета використання
Власники підприємства	Інформація для оцінки ефективності використання коштів, загального фінансового стану підприємства, рівня його розвитку.
Менеджери	Інформація про функціонування відповідних підрозділів, результати ефективності прийнятих рішень, розширення напрямків діяльності.
Працівники	Інформація про стабільність підприємства, його прибутковість, збереження робочих місць і оплати праці.
Інвестори	Інформація про фінансовий стан підприємства, рентабельність, результати діяльності, можливість отримання прибутку і доцільність вкладення коштів.
Постачальники	Інформація про платоспроможність, можливість надання кредиту і його сплата.
Покупці	Інформація про фінансовий стан підприємства, можливість отримання необхідних товарів і послуг
Банківські та інші кредитні установи	Фінансово-майновий стан підприємства, його платоспроможність, можливість надання кредитів, та їх повернення.
Органи Державної фіскальної служби України	Інформація про своєчасну і повну сплату податків.
Органи державної статистики	Збір і аналіз звітностей.
Профспілки	Фінансовий стан підприємства, переговори з питань праці.
Громадськість і громадські організації	Інформація про вплив підприємства на суспільство і навколишнє середовище, фінансування соціальних проектів.

Роль обліку полягає в ефективному вирішенні економічних завдань та визначається, насамперед, забезпеченням необхідною інформацією користувачів. Найважливішим джерелом такої інформації є дані обліку та, побудованої на їх основі, звітності. [2, с. 483]

Отже, ефективна організація обліку потрібна для створення гнучкої системи, яка здатна задовольнити потреби різноманітних користувачів в повному обсязі. Саме це є проблемою в сучасний час. Адже завдяки вмінню розуміти подану інформацію і правильно нею розпоряджатися можна досягнути високих цілей.

1. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.В. Канурна та ін. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 480 с.

2. Павликівська О.І. Проблеми розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку в постіндустріальному суспільстві / О.І. Павликівська, Л.І. Марущак // Сучасні проблеми економіки та менеджменту. Тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2011. – С. 482-483.

І. Харчук
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

СУТНІСТЬ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ЯК ЕКОНОМІЧНОЇ КАТЕГОРІЇ, ТА НАПРЯМИ ЇЇ ОПТИМІЗАЦІЇ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УКРАЇНІ

В Україні у сучасних умовах господарювання праця та її оплата зазнала значних змін. Як економічна категорія, заробітна плата відображає відносини між роботодавцями та найманими працівниками.

Тобто, заробітна плата - це винагорода за виконану роботу згідно з встановленими нормами праці (норм часу, виробітку, обслуговування, посадових обов'язків) [1]. А, згідно, із Законом України «Про оплату праці», заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує винагороду працівникові за виконану ним роботу. Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства [2].

На підприємствах розрізняють такі види заробітньої плати: основна, додаткова та інші заохочувальні і компенсційні виплати.

Основна заробітна плата являє собою винагороду за виконану роботу, відповідно встановленим нормам.

Додаткова заробітна плата – винагорода за працю понад установлені норми, за особливі умови праці, а також, за трудові успіхи та винахідливість.

До інших заохочувальних та компенсаційних виплат включають премії за спеціальними системами, винагороди за підсумками річної роботи.

Заробітна плата виконує такі функції: відтворювальну; стимулюючу; регулюючу; соціальну.

Відтворювальна функція полягає у забезпеченні працівників необхідніми життєвими благами, які потрібні для відновлення робочої сили. У реалізації даної функції найбільш зацікавленими є наймані працівники.

Стимулююча – поляає у встановленні її розміру залежно до якості та кількості витраченої праці окремого працівника. Реалізація даної функції допомагає роботодавцям отримати бажаний результат (збільшення прибутку). Але на практиці дана функція рідко знаходить реалізацію, оскільки зростання рівня заробітної плати спонукає до підвищення її ефективності, але рідко зростання ефективності викликає підвищення зарплат.

Регулююча функція полягає в оптимізації розміщення робочої сили у різного роду галузях регіонах, господарствах. При цьому враховується кон’юктура ринку праці.

Соціальна функція відображає міру живої праці при розподілі фонду споживання між найманими працівниками та працедавцями. У реалізації даної функції зацікавленими сторонами є держава та наймані працівники.

Таким чином, заробітна плата задовільняє різноманітні потреби усіх працюючих, і тому являється головним фактором стимулювання.

Окрім цього, вона вона займає вагомий відсоток у витратах підприємства, що призводить до такого явища, як «чорна зарплата» або «зарплата в конверті».

Значна різниця між низьким рівнем заробітньої плати та високою вартістю життя, є однією із гайгостріших сучасних проблем у нашій країні. Саме тому існує поняття мінімальної зарбітної плати.

Мінімальна заробітна плата - це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може здійснюватися оплата за виконану працівником місячну, а також погодинну норму праці (обсяг робіт) [2].

Її розмір щороку затверджується Верховною Радою України в Законі «Про Державний бюджет України» за поданням Кабінету Міністрів України.

Мінімальна зарплата є державною соціаьною гарантією, що є обов'язковою для підприємств усіх форм власності по усій території Укаїни. На 2016 рік затверджено такий рівень мінімальної заробітної плати:

- з 01.01.16 по 30.04.16- 1378 грн.
- з 01.05.16 по 30.11.16 – 1450 грн.
- з 01.12.16 – 1600 грн.

А з 1 січня 2017 року мінімальна заробітна плата становить 3200 грн.

Розгянемо рівень середньої заробітньої плати західної частини Украіи за друге півріччя 2016 року у помісячному розрізі. Для більш об'єктивного аналізу, розгянемо, також, рівень середньої заробітньої плати у м.Києві, які наведені у таблиці 1.

Таблиця 1

Середня заробітна плата Західньої України та у м.Києві за друге півріччя 2016 року (у розрахунку на одного штатного працівника, грн.) [3]

Назва області	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень
Волинська	4602	4233	4523	4379	4405	5153
Закарпатська	4545	4346	4646	4465	4592	5597
Івано-Франківська	4470	4285	4526	4329	4325	4993
Львівська	4790	4644	4810	4591	4743	5623
Рівненська	4575	4435	4492	4488	4518	5703
Тернопільська	4047	3727	3803	3764	3955	4781
Чернівецька	4028	3910	3907	3813	4197	5058
Київська	8649	8586	8705	8751	9008	11094

З даних таблиці можемо побачити що найвища заробітна плата у Західному регіоні у Львівській та Рівненській областях, а найнищу заробітну плату отримують жителі Тернопільської та Чернівецької областей. Середня заробітна плата по усіх областях (окрім Київської) становить 3933 грн. А у столиці середня заробітна плата становить 9132 грн., що у 2,3 рази більше, ніж у Західному регіоні.

Також, порівнюючи дані талиці 1 із розміром мінімальної заробітної плати, можемо сказати, що працююче населення Західної України отримує заробітну плату у 2,5 рази більшу, аніж мінімальна. Проте даний показник не є високим у порівнянні із прожитковим мінімумом.

Для більш об'єктивного аналізу рівня мінімальної заробітної плати, розглянемо прожитковий мінімум в Україні за друге півріччя 2016 року, що наведений у таблиці 2.

З даних, наведених вище, бачимо, що рівень мінімальної заробітної плати

дорівнює прожитковому мінімуму для працездатних осіб. Дана відповідність не є реалістичною, оскільки, працездатне населення повинне працювати цілий місяць лише для забезпечення власних першочергових потреб, і як наслідок, сім'ї країни знаходяться на межі бідності.

Таблиця 2

Прожитковий мінімум на 2016 рік [4], (грн)

Місяць	На 1 працездатну особу	Особам, втратившим працездатність
Липень	1450	1130
Серпень	1450	1130
Вересень	1450	1130
Жовтень	1450	1130
Листопад	1450	1130
Грудень	1600	1247

З 1 січня 2017 року прожитковий мінімум на 1 працездатну особу становить 1600 грн. (50% від МЗП).

Для об'єктивнішого аналізу рівня середньої заробітної плати в Україні, порівняємо її із середньою заробітною платою інших Європейських країн, зокрема країн-сусідів України, які наведено у таблиці 3.

Як видно із таблиці 3, найвищий рівень середньої заробітної плати в Польші, а найвищий – в Україні. Така різниця є наслідком рівня розвитку економіки та інфраструктури держав.

Таблиця 3

Країна	Середня з.п. у Євро	Середня з.п. у Гривнях (у розрахунку курсу валют НБУ станом на 30.12.2016 28,42 грн. за 1Євро)
Білорусь	353	100032,26
Молдова	195	5541,9
Польща	750	21315
Румунія	395	11225,9
Слоччина	745	21172,9
Угорщина	497	14124,74
Україна	178	5058,76

Підвищення рівня мінімальної заробітної плати в Україні не відповідає рівню росту споживчих цін. Тому, для ефективного реформування системи заробітної плати, необхідно:

- привести у відповідність номінальну заробітну плату (до реальної вартості робочої сили)
- збільшувати заробітну плату, з урахуванням підвищення індексу ціна на товари та послуги.

З метою урегулювання економічної ситуації в країні, необхідно на державному рівні переглянути політику системи оплати праці, адже це основний стимул розвитку економіки, який сприятиме підвищенню життя населення, і як наслідок – зростанню внутрішнього попиту у державі.

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

2. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 №108/95-ВР-[Електронний ресурс].-Режим

доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80.

3. Середньомісячна заробітна плата за регіонами за період з початку року у 2016 році[Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://index.minfin.com.ua/index/average/.

4. Прожитковий мінімум – 2016 в Україні [Електронний ресурс].-Режим доступу: http://www.buhoblik.org.ua/kadry-zarplata/oplata-truda/2824-2824-prozhitkovij-minimum.html

5. Середня заробітна плата у Європи [Електронний ресурс]. - Режим доступу: https://uk.wikipedia.org/wiki/Список_країн_Європи_по_середній_місячній_зарплаті.

П. Хомин
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

САМООБМАН В ОБЛІКОВІЙ ТЕОРІЇ

Якщо поставити запитання, чи може людина постійно перебувати в стані самооообману, то відповідь, очевидно, буде заперечливою. А як же тоді розцінювати вроджене почуття відкладати ’’на завтра’’ те, що треба зробити сьогодні, яке супроводжує нас від шкільних і студентських років, не дивлячись на незаперечність неможливості перенести в часі здатність до праці. Адже вона визначена на кожен день в якомусь раціональному для індивідуума обсязі й, зменшивши його вчора, надолужити потім неможливо, якщо, звичайно, не поступатись якістю роботи, тобто не халтурити.

Проте це саме маємо вже щодо того, де наш професіоналізм із обуренням відкидатиме будь-які закиди на кшталт: ’’Тьмы низких истин мне дороже нас возвышающий обман’’ (О. Пушкін). Скажімо, на предмет ’’бухгалтерской точности, точности скрупулёзной, доскональной, до су’’[2, с. 144] за концепцією Ж.-Г. Курсель-Сенеля. Позаяк ми віримо, що можна мати статутний чи пайовий капітал на субрахунках 401-402 однойменної назви, не тільки без жодного геллера за душею – як писав у 1910 році видатний теоретик, автор учення економетрії, бухгалтер банку Галичини й Лодомерії у Львові П. Цьомпа, – але й узагалі за наявності ’’мінус власного капіталу’’.

Тому не дивно, що періодично з’являються публікації ’’не в міру екзальтованих авторів’’(М. Медведєв), які патетично заявляють: ’’терминология двойной бухгалтерии, все её дебеты и кредиты не что иное, как мистическая галиматья ... Что значит, например, запись: счет Кассы должен счету Вина[4]. Если понимать эту запись буквально, то окажется, что вино вылили в кассу. И этот явный вздор лежит в основе двойной бухгалтерии! Но, вздор этот не случаен. Он выгоден мазурикам от торговли. Двойной способ бухгалтерии … удобнее служить может покровом постыднейших балансов или капитальных счетов, какие только коварный ум произвесть может’’ (Э.-Т. Джонс, 1796); ’’Пусть пожрёт небесный огонь имущество, пусть земля, разверзая утробу, проглотит его; пусть экспроприируют его экспроприаторы – бухгалтерии нет никакого дела. Она составит баланс начинательный, словно ничего не случилось’’(А. Яворский, 1909); ’’несовершенство терминологии приводит к тому, что убыток (дебет) называется приходом, а прибыль (кредит) – расходом; для учёта собственных средств вводятся ’’подставные’’ счета; ’’двойная система замазывала глаза этим дебетом и кредитом и подставными счетами. Вот на чём основывается возможность обманов’’ (Ф. Езерский, 1876) [1, с 125-16; 2, с. 90, 246].

І це не вичерпний перелік таких епатажних оцінок, які й нині дехто взяв на озброєння, намагаючись на цьому облізлому Буцефалі в’їхати в сонм видатних теоретиків. Що сумнівне навіть з урахуванням ’’доповнення’’ цих філіппік

[4] Така кореспонденція нині видається архаїзмом. Але на зміну їй зараз маємо подібний ’’явный вздор’’, наприклад, дебет 17 ’’Відстрочені податкові активи’’, кредит 641’’Розрахунки за податками’’.

демагогічними, явно не демосфеновими, зважаючи на стиль, пасажами стосовно заміни назви бухгалтерського обліку, бо й це вже ми проходили. Тим паче, що: ''Нетрадиционное название … автоматически не доказывает наличия самостоятельной дисциплины с таким названием'', оскільки ''критерием дифференциации можно считать появление и развитие … принципиально отличающихся друг от друга научных методов''. Якщо ж ''название обнародовано, но соответствующие приёмы в методологическом арсенале на сегодня не числятся''[1, с. 11], то це всього-навсього антиметодологічна пустослівна демагогія, якою не слід ні самообдурюватись, ані тим більш зваблюватися. Он у наших сусідів традиційну назву rachunkowość ніхто не ганьбить, а принаймні A. Jaruga удостоїлася згадки як в українських, так і російських наукових працях з теорії бухгалтерського обліку. Про наших ''перших позаду'' за кордоном ні гу-гу. Ба, бодай статтею в столичних часописах вони теж не можуть похвалитися, отож доводиться втішатися самооманою маргінальних самвидавних ''монографій''.

1. Медведев М. Ю. Теория бухгалтерского учёта: учебник / М. Ю. Медведев. – М.: Изд. ''Омега-Л'', 2007. – 418 с.

2. Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней / Я. В. Соколов. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

Н. А. Чабан, Г. М. Смульська, О. О. Бих
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ СТАНОВЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Виникнення бухгалтерського обліку зумовлено самою господарською діяльністю людини. З історичних облікових документів, які збереглися до сьогодні, видно, якою повагою користувалися в давнину бухгалтери і як цінувалась їх справа. Облік називали таємницею богів, в яку посвячували лише обраних.

І все ж таки, цілковито очевидно і логічно, що розвитку бухгалтерського обліку сприяли прогрес, стабільність, більш повна реалізація суспільних потреб. У зв'язку з цим важливого значення набуває періодизація розвитку бухгалтерського обліку. Вона дозволяє прослідкувати історичну логіку, підійти до усвідомлення прогресу зміни епох.

В літературі не існує єдиної думки щодо періодизації розвитку бухгалтерського обліку.

Виділяють чотири основні періоди розвитку бухгалтерського обліку.

Перший період характеризувався виникненням різних способів реєстрації фактів в облікових регістрах у вигляді систематичних і хронологічних записів. Вершиною періоду становлення бухгалтерського обліку було широке розповсюдження подвійного запису.

Другий період припадає на час революційних перетворень в галузі виробництва, розвитку різних форм товарних операцій та збільшення обсягів торговельних, фінансових та інших операцій не тільки в окремих країнах, але й у всьому світі. В цей період видається досить велика кількість праць з обліку.

Третій період – становлення бухгалтерського обліку як сфери наукових знань. Протягом цього періоду зусилля більшості авторів були направлені на те, щоб встановити теоретичні основи бухгалтерського обліку, визначити галузь тих явищ, вивчення яких складає об‘єкт даної науки. Був сформульований ряд визначень бухгалтерського обліку і його цілей.

Четвертий період доцільно поділити на дві основні стадії:

- перша стадія, що охоплює період до середини XX ст., характеризується

розробкою базових принципів об'єктивної оцінки майново-правового стану самостійно господарюючого суб'єкту, галузевого напряму в побудові системи бухгалтерського обліку, розширення державної регламентації національних систем і звітності бухгалтерського обліку.

- друга стадія – з середини XX ст. до наших днів – характеризується розробкою принципів оцінки майново-правового стану господарюючих суб'єктів в умовах зовнішнього ринкового середовища і у зв'язку з прийняттям ефективних господарських рішень для отримання майбутньої економічної вигоди.

Зародження обліку в країнах світу

Бухгалтерська справа, як і будь-який суспільний розвиток, - це складний процес: поряд із піднесенням творчої думки, успіхами, значними ривками, історія бухгалтерського обліку сповнена падінь, невдач, відхилень, помилок.

Становлення обліку – це діалектичний, поступовий процес, мета якого – забезпечити прийнятні умови послідовного, безперервного, раціонального і успішного виконання функцій бухгалтерського обліку. Вся історія бухгалтерської праці, за своєю сутністю, є поступовим рухом до вирішення трьох основних завдань:

- зробити облік максимально інформативним і точним;
- досягти його простоти і дешевизни;
- отримати своєчасну інформацію про факти господарського життя.

Витоки і перші паростки обліку приховані від нас назавжди, однак, неважко уявити, що саме з розвитком людського суспільства, появою писемності і арифметики було закладено підґрунтя для обліку.

Сьогодні лише одиниці бухгалтерів-практиків мають уявлення про те, наскільки давнім є облікове мистецтво.

Облік виник одночасно з писемністю і завжди віддзеркалював економічний стан та запити суспільства. Першу згадку про мистецтво бухгалтерії можна зустріти у книзі Премудрості Сираха, в якій наказується кожному синові Ізраїлю: "Якщо щось видаєш – видавай рахунком та масою і роби усіляку видачу та приймання за записом".

Видатні вчені прагнули сягнути глибини століть для того, щоб визначити момент виникнення обліку, його періодизацію, спеціалізацію і спрогнозувати подальший розвиток. Цій проблемі завжди приділялось багато уваги. Однак, не дивлячись на численні спроби вчених – бухгалтерів, останнім не вдалося, на жаль, визначити з достатньою ймовірністю часу виникнення бухгалтерії. У будь – якому випадку, до винаходу писемності про існування бухгалтерії не могло бути і мови.

Найбільш фундаментальною працею з історії обліку є книга "Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней" (1996) видатного російського вченого Я. В. Соколова. В ній автор стверджує, що "…облік виник не одразу. Були часи, коли він був непотрібним, коли всі відомості про господарство вміщувались в голові однієї людини, і не тому, що у цієї людини добра пам'ять, а просто господарство було невеликим, і відомостей про нього було небагато". Вже в первісному суспільстві виділилась особа, яка вміла вести господарство без записів, адже результати праці общини були відомі всім її членам. Потрібно було робити деякі записи про результати полювання або землеробства, тому що люди в той час боялись, що "…весна забуде прийти на зміну зимі".

Отже, вважається, що матеріальні передумови обліку склалися за часів первісного ладу. Саме на цьому етапі була закладена обчислювальна основа обліку, здійснювався підрахунок основних облікових об'єктів та їх споживчих вартостей.

За часів первісного ладу існував господарський облік, який на той час представляв собою певну систему. Про наявність і характер такого обліку писав К. Маркс: "Ми знаходимо бухгалтера, який веде облік землеробських операцій, "кадаструючи" і реєструючи все, що сюди відноситься". В даному випадку під словом

"бухгалтер" мається на увазі не сучасне значення цього терміну. В той час не було поділу обліку на його різні види, а безпосередньо термін "бухгалтер" з'явився набагато пізніше – в XV ст. н. е. І оскільки община представляла собою єдине ціле, облік здійснювався в інтересах всіх її членів: "бухгалтер" виступав общинним "чиновником".

З одного боку, винахід алфавіту фінікійцями, розвиток арифметики, а також господарство, яке все більше ускладнювалось і удосконалювалось, призвели до необхідності реєстрації фактів господарської діяльності, тобто виникнення обліку. Е. Шмаленбах стверджував, що у великих господарствах записи і числа замінювали господарю очі і вуха.

З іншого боку, можна припустити, що необхідність в записах повинна була виникнути ще в ті давні часи, коли вперше виникли "мінові" відносини між людьми і коли вони набули форми регулярних торговельних відносин: спочатку між окремими особами, а в подальшому – між окремими націями.

Подальший розвиток господарського обліку відбувався одночасно з розвитком обміну. Саме обмін породжує подвійний запис як відображення вибуття одного продукту і появи іншого. З'являються рахунки речей. З виділенням із загальної маси товарів особливого товару – грошей, що виконують функції міри вартості, засобу платежу, засобу обігу і засобу нагромадження, з'являється рахунок грошей.

Подвійний запис набуває більшого поширення, і головне – в обліку з'являється єдиний узагальнений вимірник: як міра вартості, як засіб вартісного вимірювання. Виникнення і розвиток кредитних відносин викликали необхідність банківської діяльності, операцій з готівкою, в подальшому – появу розрахункових рахунків і сприяли розширенню сфери застосування подвійного запису.

Облік почав відігравати роль "штучного механізму", який впливав на грошовий обіг. Точно встановити час трансформації господарського обліку в бухгалтерський облік неможливо, оскільки процес його розвитку відбувався паралельно з поступовим розвитком обміну, грошового обігу, кредиту і банківської діяльності.

Таким чином, паралельно розвивався як купецький, так і банківський облік. Замкнену систему рахунків для обліку сукупності засобів та операцій "одиничного" господарства створила купецька бухгалтерія. Для обліку всієї сукупності внесених в підприємство засобів, їх збільшення та зменшення вперше вводиться новий рахунок – рахунок Капіталу. Це призводить до того, що вся сукупність засобів і операцій в обліку відображається в балансі одиничного підприємства.

Історичні пам'ятки залишили нам відомості, які дозволяють говорити про наявність та характер господарського обліку в різних країнах Стародавнього світу.

1.Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч. І: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" / 2-е вид., доп. і перероб. - Житомир: ПП "Рута", 2001. - 512 с.

2. Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник За ред. М.В. Кужельного. 6 вид. Київ: "А.С.К.", 2005. - 266 с.

3. Про Бухгалтерський облік та Фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999р. №996.

4. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник - Київ: Знання, 2008. – 535 с.

А.П. Шакура, І.І. Швець, В.В. Городова
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

РОЛЬ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ІНФОРМАЦІЇ В УПРАВЛІННІ ОРГАНІЗАЦІЄЮ

Інформація в даний час визнається найважливішим ресурсом, що визначає успіх функціонування і розвитку як окремої організації, так і суспільства в цілому. Її вибір

визначається такими факторами, як сфера діяльності, галузева специфіка, технічні можливості, розмір організації та її якісні характеристики, особливості зовнішнього середовища, стратегія розвитку, знання і досвід керуючої команди і багатьма іншими. Виходячи з вищесказаного можна з упевненістю говорити про те, що саме інформація і тільки «потрібна» інформація допоможе в правильному і організованому управлінні в організації. Аналізуючи бухгалтерську звітність за ряд років, можна з упевненістю стверджувати, що основними «проблемними» статтями є сировина і матеріали, готова продукція, дебіторська і кредиторська заборгованість. Розглянемо більш докладно дебіторську заборгованість. Основою формування системи антикризового управління дебіторською заборгованістю є фінансова інформація. Однак звіти, які в даний час складаються, включають в себе інформацію лише про виставлених рахунках-фактурах та отриманих платіжних дорученнях, зіставивши які, можна визначити тільки сумарний залишок дебіторської заборгованості покупця. Однією з таких заходів є формування кредитної політики. В її основі лежить порівняння потенційних вигод від збільшення обсягу продажів за рахунок реалізації в кредит з вартістю обслуговування цього кредиту. Основними елементами кредитної політики є формування кредитного рейтингу клієнтів і вироблення умов комерційного кредитування. Формування кредитного рейтингу клієнтів полягає в розподілі покупців за групами ризику непогашення дебіторської заборгованості. В основу розподілу можуть бути закладені такі показники, як загальний час роботи з даними покупцем, обсяг продажів, що припадає на даного покупця, обсяги і терміни простроченої заборгованості по даному покупцю, а також якісна оцінка значущості клієнта з позиції працюючого з ним менеджера. Кредитний рейтинг необхідно перевести в числове значення. З цією метою всі згадані вище показники переводяться в 100-бальну шкалу вимірювання, в якій нулю відповідає найменш, а ста найбільш детально визначений значення. Потім кожному показнику присвоюється вагове значення значущості. Ваги значущості визначаються на підставі аналізу досвіду роботи з покупцями за минулі звітні періоди. Надання клієнту товарного кредиту ефективно тоді, коли його частка в товарообороті перевищує частку в сукупній дебіторської заборгованості.

При вирішенні цих питань на допомогу приходить АВС аналіз. Розподіл клієнтів за групами здійснюється за наступним алгоритмом: розраховується частка товарообігу по кожному кредитору в загальній сумі товарообігу всіх покупців, а потім клієнти розподіляються по групах А, В, С в порядку зменщення їхньої частки в сукупному товарообігу. До групи А включаються клієнти, що приносять основну частину виручки (70-80% від обсягу продажів); в групу В - 10-20% товарообігу підприємства і закупівлі яких невеликі, але стабільні; в групу С потрапляють інші клієнти. Результати розподілу клієнтів за групами ризику неплатоспроможності направляються головному бухгалтеру, який в свою чергу використовує їх при визначенні сумнівності, того чи іншого боргу. Після розподілу всіх дебіторів по групах фінансовий менеджер працює над визначенням групових умов кредитування - визначає оптимальні вартість кредиту, термін кредитування і розмір кредиту, що надається.

Л.І. Штокало, С.Я. Миколишин, М.В. Михайлюк
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ ОПЛАТИ ПРАЦІ В БЮДЖЕТНІЙ УСТАНОВІ

Заробітна плата – це одна з найскладніших економічних категорій та важливих соціально-економічних явищ. Тому облік праці та заробітної плати є одним із

найважливіших у системі обліку в бюджетній установі, який ведеться в обов'язковому порядку. Діяльність бюджетних установ є дуже різноманітною: соціальна сфера, управління державою та місцеве самоврядування, незалежне судочинство тощо. Оплата праці є найвагомішою складовою всіх видатків бюджетних установ, а їх облік є однією з найважливіших ділянок або напрямів облікового процесу. Бухгалтерський облік виплат працівникам у бюджетній сфері України є недосконалим і знаходиться у процесі реформування [4].

Проблематика заробітної плати в Україні як у теоретичному, так і практичному аспектах є надзвичайно актуальною. Ці проблеми досліджували і досліджують такі українські вчені, як Ф.Ф. Бутинець, С.В. Васильчак, С.В. Голов, А.М. Колот, Д.О. Онищенко, В.С. Толубяк та інші. Серед зарубіжних авторів питання сутності оплати праці та структури фонду оплати праці приділяли увагу такі зарубіжні науковці, як С.Л. Брю, К.Р. Макконел, Д. Рікардо, А. Сміт, Ж.Б. Сей, Дж. Кейнс та ін.

Проте низка теоретичних, методичних, організаційних, практичних, нормативно-правових та інших аспектів з обліку, аналізу, аудиту праці та її оплати в сучасних умовах розвитку національної економіки, формування соціально орієнтованого ринку праці в контексті стандартизації і гармонізації їх з міжнародними вимогами вивчені недостатньо. Насамперед це стосується питань щодо сутності та складових праці як соціально-економічної й обліково-аналітичної категорії, методики та організації бухгалтерського обліку, аналізу, аудиту нарахувань і виплат заробітної плати з використанням сучасних комп'ютерних технологій.

Основними нормативно-правовими актами, що регулюють питання оплати праці є: Конституція України, Кодекс законів про працю, закони, Постанови Кабінету Міністрів України, інструкції, які затверджуються Міністерством статистики України. Основним нормативно-правовим актом, що визначає сутність та принципи оплати праці в Україні є Закон України "Про оплату праці". Основою організації оплати праці є тарифна система, яка включає тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики. При тарифній системі діють дві форми оплати праці: погодинна і відрядна.

Техніка підрахунку заробітної плати складається з трьох етапів: нарахування, утримання із заробітної плати та визначення зарплати до видачі. При погодинній заробітній платі сума нарахованої зарплати визначається як добуток відпрацьованих нормо-годин на тарифну ставку. Нарахування заробітної плати здійснюється у розрахунково-платіжних відомостях по кожному працівнику. Утримання із заробітної плати представлені податком з доходів фізичних осіб, профспілкові внески, військовий збір, вклади, а також аліментами, які є обов'язковими. На заробітну плату проводять нарахування єдиного внеску. Для забезпечення первинного обліку у бюджетній установі використовуються первинні документи, а саме: відомості про посадові оклади (штатний розпис), присвоєні розряди (накази (розпорядження), годинні тарифні ставки (тарифну сітку), а також дані табельного обліку відпрацьованого ними часу за відповідний період (місяць) [5]. Розміри допомоги по тимчасовій непрацездатності та відпускних визначаються виходячи з середнього заробітку за дванадцять попередніх місяців відповідно до законодавства. Аналітичний облік нарахування й видачі заробітної плати в бюджетних установах ведеться в розрізі кожного працівника, видів виплат і утримань в картках – особових рахунках, які містять інформацію по нарахованих сумах, утриманнях, виплаті. Організація синтетичного обліку нарахування заробітної плати працівникам здійснюється за допомогою пасивного субрахунка 6511 "Розрахунки із заробітної плати".

Організація оплати праці справляє великий вплив на ефективність діяльності працівників бюджетної установи. До основних факторів, що впливають на ефективність

праці, можна віднести систему та форми оплати праці, мотиваційні механізми, що стосуються ефективності праці в бюджетній установі тощо [1]. Слід зазначити, що провідна роль у мотивації належить заробітній платі як основній формі доходу бюджетних працівників.

Одним з найбільш дієвих способів контролю за станом обліку розрахунків з оплати праці є організація внутрішнього аудиту. Метою проведення аудиту розрахунків з оплати праці є перевірка [3]:

— реальності операцій по заробітній платі, що відображені в обліку;
— повноти відображення в обліку операції по заробітній платі;
— правильності нарахувань на заробітну плату та утримань з неї;
— своєчасності виплати заробітної плати;
— правильності бухгалтерського обліку заробітної плати;
— достовірності залишків, відображених у фінансовій звітності установи, стану розрахунків із заробітної плати та пов'язаними з ними утриманнями із заробітної плати та нарахуваннями на фонд оплати праці єдиного соціального внеску.

Джерелами інформації для аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетних установ є: Статут (Положення) установи; кошторис доходів та видатків; первинні документи з обліку праці та її оплати; облікові регістри, що використовуються для відображення операцій з обліку розрахунків з оплати праці; меморіальні ордери; акти, довідки попередніх перевірок та інша документація, що узагальнює результати контролю; звітність бюджетної установи. Предметом аудиту є господарські операції, пов'язані з обліком праці та її оплати в бюджетних установах.

Перевірка розрахунків з оплати праці є трудомістким процесом, тому аудитор зазвичай проводить лише вибіркову перевірку найважливіших розрахунків, при цьому важливо правильно провести вибірку.

Внутрішній аудит необхідно проводити за такими напрямками:

— перевірка правильності заповнення та законності первинних документів;
— перевірка дотримання чинного трудового законодавства;
— перевірка правомірності і правильності застосування пільг з прибуткового податку фізичних осіб та іншим обов'язковим соціальним зборам;
— перевірка правильності нарахування заробітної плати і утримань з неї. Перевірка правильності нарахувань на фонд оплати праці;
— перевірка достовірності відображення інформації в формах бухгалтерської звітності;
— розробка рекомендацій, спрямованих на підвищення ефективності праці, її оплати та ін.

Внутрішній аудит розрахунків з оплати праці дозволяє переконатися у тому, що фонд оплати праці і трудовий потенціал використовується повністю і ефективно, а організація та умови праці відповідають вимогам законодавства.

Проаналізувавши існуючі в Україні системи оплати праці, можна говорити про те, що на даний час ні одна з діючих систем оплати праці працівників бюджетної сфери не є повністю ефективною і потребує вдосконалення, а саме:

— особливу увагу потрібно приділити проблемі встановлення оптимального діапазону тарифної сітки, оскільки для побудови системи оплати праці працівників бюджетної сфери залежно від їх кваліфікації діапазон тарифної сітки має виключне значення;
— потребує подальшого вдосконалення система нарахування надтарифних елементів заробітної плати працівників бюджетної сфери (надбавок, доплат та премій стимулюючого характеру) в напрямі розробки прогресивних мотиваційних систем з

конкретними і зрозумілими показниками та методикою їх розрахунку та нарахування [2].

Отже, оплата праці працівників бюджетних установ в сучасній економічній та політичній ситуації України є досить проблемною, оскільки немає чіткої системи оплати праці різних категорій працівників бюджетної сфери, а також спостерігається негативна тенденція у системі надбавок та доплат. Але, незважаючи на це, необхідно вжити всіх необхідних заходів щодо стабілізації даного питання, що стане запорукою ефективного функціонування апарату оплати праці працівників бюджетних установ та не зашкодить розвитку мотиваційного механізму серед бюджетних працівників.

Сучасна система оплати праці повинна мотивувати бюджетних працівників до творчої активності, прояву ділових і особистісних якостей, формувати адекватне сприйняття мотиваційних заходів.

Потребує детальнішого дослідження система мотивації бюджетної сфери. Під час переходу до ринкових умов господарювання існуюча тарифно-посадова система вступила в суперечність з вимогами ринку. Вона передбачає встановлення фіксованих тарифів і ставок. Як наслідок, панує зрівняння, відсутній зв'язок між результатами трудової діяльності й поставленим на ринок товаром чи послугою. Варто зазначити, що така система оплати праці дає як власникам, так і найманим робітникам дуже мізерні важелі впливу на підлеглих. Йде постійно діючий процес "роздування штатної чисельності" та її скорочення, що породжує соціальні конфлікти і негативно впливає на діяльність бюджетної організації.

1. Гаврюкова А.Г. Шляхи вдосконалення оплати праці в системі мотивації бюджетних установ /А.Г. Гаврюкова // Управління розвитком. – 2012. – №10(131). – С.75 - 77.

2. Покатаєва О. В. Шляхи вдосконалення системи оплати праці в бюджетних установах / Покатаєва О. В. // Актуальні проблеми економіки. − 2010 р. − № 10. − С. 87-95.

3. Клименко С.О. Організація обліку та аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетних установах / С.О. Клименко, Л.В. Мікрюкова // Науковий вісник МДУ імені В.О. Сухомлинського .— 2014. – №5.2 (101).— С. 37 - 40.

4. Чеканова В.В. Організація обліку розрахунків з оплати праці в бюджетних установах України / В.В. Чеканова // Управління розвитком. – 2014. – №9 (172). –С. 161 – 163.

5. Шара Є.Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях. Навчальний посібник / Шара Є.Ю., Андрієнко О.М., Жидеєва Л.І. - К.: Центр учбової літератури, 2011. - 440_с

К. Шумська, Л. Ракуш
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В УКРАЇНІ

Передумовою економічного зростання будь-якої сучасної країни є інноваційно орієнтований розвиток підприємств. Ця обставина вимагає інвестиційного забезпечення та державного стимулювання своєчасного відновлення зношених і застарілих основних засобів на підприємствах. Обсяги та доступність традиційних джерел фінансування оновлювальних процесів, таких як амортизація, власні кошти, бюджетне фінансування, банківські кредити, не задовольняють інвестиційні потреби промислових підприємств у здійсненні широкомасштабного оновлення основного капіталу.

Розробці науково-методичних засад управління процесом відтворення основних засобів присвячені роботи багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів, таких, як: Бутинець Ф.Ф. Ванькович Д.В., Голов С.Ф., Захарін С. В., Пророк Р.В., Сопко В.В., Федаш Г.В. Хом'як Р.Л та інші. Однак, незважаючи на значну кількість наукових праць та істотні досягнення в цій галузі знань, низка завдань теоретико-методичного забезпечення процесу відтворення основного капіталу промислових

підприємств розроблена не досить повно, а тому вимагає уточнення і розвитку.

Оцінка ситуації, яка склалася зараз в Україні, показує, що більша частина споруд, техніки і обладнання українських підприємств зношена фізично і застаріла морально, тому вимагає заміни. За офіційними даними і експертними оцінками більше 60% основних засобів усіх підприємств країни є застарілими. Забезпеченість промислових підприємств основними засобами виробництва є важливим фактором, від якого залежать якість, повнота та своєчасність виконання робіт, обсяг виробництва продукції і фінансовий стан підприємства в цілому.

Фінансування оновлення основних засобів є важливою ланкою процесу управління, і воно зводиться до трьох варіантів. Перший з них ґрунтується на тому, що весь обсяг оновлення цих активів фінансується за рахунок власного капіталу. Другий з них заснований на змішаному фінансуванні оновлення основних засобів за рахунок власного й довгострокового позикового капіталу. Третій варіант передбачає оновлення їх винятково за рахунок фінансового кредиту (наприклад, за рахунок фінансового лізингу).

Отже, необхідність оновлення основних виробничих засобів за економічних відносин визначається передовсім конкуренцією товаровиробників. Саме конкуренція спонукає підприємства здійснювати прискорене списання основних виробничих засобів з метою нагромадження фінансових ресурсів для наступного вкладання коштів у придбання більш прогресивного устаткування, впровадження нових технологій та іншого поліпшення основних виробничих засобів.

На наш погляд, аналізом відтворення основних засобів є самостійний напрям в рамках інвестиційного аналізу, який має певні цілі, завдання та систему показників. Аналіз відтворення основних засобів є більш вузьким і спеціалізованим напрямком інвестиційного аналізу і покликаний допомогти у прийнятті управлінських рішень за варіантами капіталовкладень в основні засоби.

Виявлені негативні тенденції в процесах використання та оновлення основних засобів промислових підприємств спричинені багатьма чинниками. Зростання обсягу виробництва продукції у фондозабезпечуючих галузях промисловості на фоні їх зменшення в кількісному вираженні. Створюючи найбільш активну частину основних фондів – засоби праці, промисловість значною мірою впливає на темпи і напрямки науково-технічного прогресу в різних галузях господарського комплексу, забезпечує його технічне переоснащення, інтенсифікацію, зростання продуктивності праці й інші економічні показники, що визначають ефективність усього національного виробництва.

Сьогодні в умовах нестабільності часто бувають ситуації, коли використання основних засобів або їх використання не приносить очікуваного доходу. Експлуатація майна припиняється в результаті призупинення діяльності, в якій воно бере участь через відсутність коштів на утримання цих об'єктів. Проблема поліпшення використання основних засобів – одна з першорядних за значимістю для підприємств різних організаційно-правових форм. Це визначається не тільки зростанням і вдосконаленням основних засобів, але й значним впливом рівня їх використання на ефективність суспільного виробництва в цілому, на кількісні та якісні показники роботи підприємств, а також наявністю значних резервів у галузі.

Сучасний стан основних засобів підприємств України є вкрай незадовільним, оскільки збільшується ступінь їх зносу, а процес оновлення матеріально-технічної бази виробництва здійснюється низькими темпами. Головною причиною такого становища є недостатність фінансового забезпечення відтворення основних засобів. Від формування джерел фінансування відтворення основних засобів залежить конкурентоспроможність продукції, ефективність господарської діяльності суб’єктів господарювання та розвиток економіки країни в цілому. Тому, відтворення основних засобів стало однією з найактуальніших проблем економіки.

Водночас, що жодна система управління не може функціонувати без правильної організації інформаційного забезпечення. Ось чому сучасна система господарювання потребує більш оперативної, точної та комплексної інформації щодо порядку формування джерел на відтворення основного капіталу суб'єкта господарювання та його фінансового забезпечення.

Облікова інформація повинна описувати окремі складові стратегічних позицій або бути фундаментом для визначення стратегічно важливих показників. Оскільки стратегічна характеристика та безпосередня робота з цими показниками неможлива. Крім того, облікова інформація повинна бути постійною основою для аналізу показників, які мають стратегічний характер і мати властивості надійності та релевантності. [3]

Для більш ефективного використання основних коштів підприємство може прийняти наступні заходи: введення в дію невстановленого обладнання, скорочення цілодобових і внутрішньо-змінних простоїв, підвищення коефіцієнта змінності, більш інтенсивне використання обладнання, впровадження заходів НТП, підвищення кваліфікації робочого персоналу та інше.

1. *Бутинець Т. А. Основні засоби: точка зору економіста // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. - 2012. - Вип. 2 (23). – 22-36 с.*

2. *Кузьмін Д. Л. Основні засоби та основні фонди: порівняльний аспект // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. - Вип. 2 (23). – 148-155 с.*

3. *Марущак Л. Концептуальні основи формування інформаційних потоків стратегічного управлінського обліку [Електронний ресурс] / Леся Марущак, Ольга Павликівська // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2015. – Вип. 2 (13). – С. 237-244. – Режим доступу до журн.: http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2015/15mlasuo.pdf.*

4. *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16) «Основні засоби» [Електронний ресурс] // IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. – Режим доступу : «http://zakon4.rada.gov.ua /laws/show/929_014».*

5. *Класифікація основних засобів [Електронний ресурс]. - Режим доступу: «http://fingal.com.ua/content/view/775/35/1/1/».*

6. *Чорна І. О. Ефективність використання основних виробничих фондів та розробка пропозицій щодо її поліпшення // Формування ринкових відносин в Україні. - 2009. - №8. - С. 233-237.*

Юрчук М.
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

КРИТИЧНА ОЦІНКА СУТНОСТІ ФІНАНСОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

На сьогодні багато вчених-економістів схильні говорити про те, що головною причиною економічної кризи в Україні є непослідовність проведення економічних реформ, часті зміни економічного курсу та складу уряду. Безумовно, така точка зору не позбавлена об'єктивності, однак на нашу думку, сучасна економічна ситуація зумовлена як макроекономічними та політичними проблемами, так і багатьма мікроекономічними факторами. Так, не викликає сумніву той факт, що сучасний спад виробництва в Україні в основному є наслідком низької прибутковості та збитковості більшості вітчизняних підприємств.

Беззаперечно, що основним економічним чинником, який в значній мірі визначає прибутковість підприємства, є фінансовий результат підприємства. Тому однією з актуальних задач, яка стає перед керівниками підприємств, вченими та науковцями, практикуючими бухгалтерами є розроблення та впровадження способів

ефективного управління формуванням прибутку у процесі діяльності суб'єкта господарювання. Це передбачає удосконалення існуючих методів його аналізу та обліку, з урахуванням вимог національних та міжнародних стандартів, досягнень інформаційних новітніх технологій.

Кожне підприємство націлене на найефективніше використання фінансових ресурсів, що становить зміст фінансової діяльності. Від неї багато в чому залежить своєчасність та повнота фінансового забезпечення виробничо-господарської діяльності та розвитку підприємства, виконання фінансових зобов'язань перед державою та іншими суб'єктами господарювання.

У науковій літературі існує безліч визначень поняття «фінансова діяльність підприємства», проте відсутність єдиного погляду щодо його трактування ускладнює організацію фінансової діяльності підприємства. Аналіз думок щодо визначення сутності фінансової діяльності підприємств довів, що найбільш поширеними є два підходи до розкриття її змісту. Низка авторів, таких, як: Л. С. Мартюшева, Л. О. Меренкова, В. І. Аранчій, М. М. Бердар, А. Г. Загородній, І. В. Зятковський, О. О. Терещенко [1, 2, 5, 6, 7, 8] визначають сутність фінансової діяльності через розкриття її функціонального призначення. В рамках даного підходу під фінансовою діяльністю суб'єкта господарювання розуміється діяльність щодо фінансового забезпечення – формування та ефективного використання фінансових ресурсів підприємства.

Більш широко поняття фінансової діяльності трактується М. М. Бердаром [2], який розглядає його як діяльність щодо формування не тільки фінансових, а й економічних ресурсів з метою реалізації стратегії економічного розвитку підприємства. У визначенні І. В. Аранчія [1], поряд із функціональним призначенням, особлива увага приділяється управлінському аспекту, відповідно до якого фінансова діяльність розглядається як діяльність персоналу підприємства, направлена на прийняття найефективніших рішень з управління фінансовими ресурсами.

Незважаючи на те, що вчені даного напрямку зосереджують увагу на інструментах, вони також не заперечують функціональне призначення фінансової діяльності – фінансове забезпечення, що і є ключовою позицією при визначенні сутності досліджуваного поняття.

В результаті проведеного аналізу наукової літератури уточнено поняття «фінансова діяльність підприємства» з позиції процесного підходу. Таким чином, під фінансовою діяльністю підприємства слід розуміти цілеспрямований процес формування та ефективного використання фінансових ресурсів господарюючого суб'єкта для забезпечення його діяльності з метою досягнення поставлених цілей.

Виходячи із економічної сутності категорії «фінансова діяльність підприємства» можна сформулювати її завдання, найбільш загальним із яких є:

- облік фінансових результатів;
- фінансове забезпечення поточної виробничо-господарської діяльності;
- пошук резервів збільшення доходів, прибутку, підвищення рентабельності та платоспроможності;
- виконання фінансових зобов'язань перед суб'єктами господарювання, бюджетом, банками;
- мобілізація фінансових ресурсів в обсязі, необхідному для фінансування виробничого й соціального розвитку, збільшення власного капіталу;
- контроль за ефективним, цільовим розподілом та використанням фінансових ресурсів;

– складання прогнозів на майбутнє;

– організація роботи фінансової служби (якщо така передбачається).

Ефективність фінансової діяльності виражається в досягнутих фінансових

результатах. Для визначення фінансового результату діяльності підприємства за звітний період необхідно порівняти доходи звітного періоду і витрати, понесені для одержання цих доходів. У бухгалтерському обліку результати фінансової діяльності підприємства відображаються у Звіті про фінансові результати.

Головною метою фінансової діяльності будь-якого підприємства є отримання фінансового прибутку, при цьому витрачаючи як найменші затрати. Проте не завжди результатом діяльності може бути отримання прибутку, інколи витрати перевищують суму доходів і підприємство зазнає збитків [3]. Термін «фінансовий результат» широко використовується на практиці бухгалтерського обліку, проте, його тлумачення у законодавстві України не існує. Деякі автори під фінансовим результатом розуміють: грошову форму підсумків господарської діяльності організацій або інших підрозділів, виражена у прибутках або збитках (С. В. Мочерний); балансовий прибуток (або збиток) підприємства, який складається із доходу (витрат) від інших реалізацій і сум позареалізаційних доходів (витрат) (В. А. Луговий); прибуток чи збиток, отримані в результаті господарської діяльності (М. С. Пушкар).

Щоб визначити фінансовий результат підприємства бухгалтеру потрібно визначити розмір доходів та витрат за звітний період і порівняти їх між собою.

Отже, фінансовий результат – це прибуток або збиток, який отримує господарюючий суб'єкт внаслідок своєї діяльності. У національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (НП(С)БО 1) надані наступні визначення прибутку та збитку[4]:

– прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати;

– збиток – це перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Прибуток є найголовнішим джерелом фінансування розвитку підприємства, удосконалення його техніко-технологічної бази, забезпечення найрізноманітніших форм інвестування.

Відповідно до статті 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» фінансовий результат (прибуток або збиток) повинен визначатися і відображатися в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності згідно з принципом нарахування та відповідності доходів та витрат, тобто визначення фінансових результатів звітного періоду необхідно зіставляти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Становлення і розвиток ринкових відносин суттєво змінюють економічне, правове та інформаційне середовище функціонування підприємницьких структур незалежно від їх фінансової діяльності та форми власності. Тому, прибуток є рушійною силою підприємницької діяльності та показником її ефективності. Він визначається як перевищення суми доходів, над сумою витрат, які були понесені для отримання цих доходів. Прибуток виступає джерелом фінансових ресурсів підприємства, держави, використовується для їх подальшого розвитку, задоволення суспільних потреб і досягнення соціально-економічного ефекту.

1. Аранчій В. І. Фінанси підприємств : навч. посіб. / В. І. Аранчій. – К. : Професіонал. – 2004. – 304 с.

2. Бердар М. М. Фінанси підприємств : навчальний посібник / М. М. Бердар. – К. : ЦУЛ, 2010. – 352 с.

3. Бєлоусова І. Проблеми розвитку управлінського обліку в Україні / І. Бєлоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 39-44

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13

І.А. Юхименко-Назарук
Житомирський державний технологічний університет

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ІНЖИНІРИНГ В СИСТЕМІ КРЕАТИВНОГО ОБЛІКУ

Одним із типів креативного обліку, якому в останні роки приділяється значна увага вітчизняних дослідників [1; 2; 3], є інжиніринговий облік, що ґрунтується не лише на застосуванні певних технік або методик креативного обліку для досягнення поставлених цілей, а також передбачає трансформацію господарської діяльності підприємства. На нашу думку, інжиніринговий підхід може бути реалізований під час застосування креативного обліку в контексті облікової політики підприємства, і не лише для формування гіпотетичних або стратегічних показників діяльності підприємства, а для корекції бухгалтерської звітності в поточному періоді (бухгалтерський інжиніринг).

Бухгалтерський інжиніринг – це сукупність управлінських дій, спрямована на забезпечення відповідності господарської діяльності підприємства вимогам, які забезпечують інше бухгалтерське відображення, що відповідає обраній стратегії та цілям менеджменту. В даному випадку поняття “бухгалтерський” означає не суб’єкта його реалізації, а характеризує основну ціль його здійснення, що полягає у досягненні таких показників господарської діяльності, які дозволяють застосовувати стосовно них нові можливі варіанти оцінки або бухгалтерського відображення. Суб’єктами здійснення бухгалтерського інжинірингу є менеджери підприємства різних рівнів, які володіють інформацією про відповідні облікові параметри, яких слід досягти при його застосуванні.

Бухгалтерський інжиніринг орієнтується на досягнення стратегічних цілей підприємства, створюючи нову господарську реальність та зумовлюючи передумови для забезпечення її нового бухгалтерського відображення. Він може використовуватись для корекції попередніх дій менеджменту з метою приведення існуючої господарської реальності до бажаної, яка відповідає вимогам щодо застосування різних варіантів креативного обліку. Таким чином, бухгалтерський інжиніринг дозволяє моделювати господарську діяльність з урахуванням існуючих нормативних обмежень функціонування облікової системи.

Взаємозв’язок між бухгалтерським інжинірингом та обліковою політикою наведено на рис. 1.

Механізм реалізації креативного обліку на основі застосування бухгалтерського інжинірингу передбачає необхідність здійснення наступних дій:

1. Обґрунтування цілей та стратегії підприємства, досягнення яких може бути здійснено за допомогою використання інструментів креативного обліку;
2. Формування пробної облікової політики підприємства та аналіз її відповідності із обраними цілями та стратегією;
3. Аналіз ймовірних результатів господарської діяльності, одержаних в результаті застосування пробної облікової політики підприємства;
4. Пошук та обґрунтування варіантів креативного обліку, які можуть забезпечити зміну результатів діяльності у відповідності до обґрунтованих цілей та стратегії підприємства;
5. Здійснення процедур бухгалтерського інжинірингу з метою приведення господарської діяльності до такого стану, що дозволяє застосовувати відносно неї інструменти креативного обліку;
6. Формування нової облікової політики підприємства на основі обраних інструментів креативного обліку;

7. Визначення результатів господарської діяльності, одержаних в результаті застосування нової облікової політики підприємства;

8. Аналіз відповідності одержаних модифікованих фінансових показників та модифікованої вартості підприємства визначеним цілям та стратегії.

Рис. 1. Бухгалтерський інжиніринг та облікова політика підприємства

Виходячи із запропонованого підходу до розуміння сутності бухгалтерського інжинірингу існує кореляційний зв'язок вирішення проблеми ефективного управління вартістю підприємства з взаємодією креативного обліку у складі облікової політики підприємства. Виокремлення взаємозв'язку бухгалтерського інжинірингу та креативного обліку дозволяє обґрунтувати роль останнього в процесі досягнення цілей менеджменту підприємства, що є однією із передумов для посилення ролі і значення бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту в функціонуванні економічних систем.

1. Голов С.Ф. Креативний облік: творчість чи шахрайство? / С.Ф. Голов // «Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси». – Випуск 7 (25). Ч. 1. – 2010. – С. 360-367.

2. Легенчук С.Ф. Креативний облік в національній системі бухгалтерського обліку / С.Ф. Легенчук // Міжнародний збірник наукових праць. Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2009. - Випуск 2(14). – С. 88-101.

3. Пушкар М.С. Креативний облік: створення інформації для менеджерів [Текст]: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.

СЕКЦІЯ 3.
СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ІНСТИТУЦІЙНИХ ЗМІН НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ

Л.М. Березіна
Полтавська державна аграрна академія

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ ЕКОНОМІКИ

Функціонування держави, особливо в умовах трансформації економіки, значною мірою залежить від розбудови податкової системи на засадах справедливості, дієвості та ефективності, а також здійснення відповідної сучасним вимогам фіскальної політики.

Варто зазначити, що сучасна фіскальна політика України не може вважатися ефективною через низку проблем, які певною мірою пов'язані, у тому числі, з функціонуванням податкової системи. Серед них:

- недосконала структура податкової системи, що спричиняє значний податковий тягар, який обмежує інвестиційну й інноваційну активність виробників;
- нестабільність правового поля, викликана частими змінами податкового законодавства;
- доволі складний механізм визначення податків;
- значна кількість податків та їх висока ставка, що спричиняє тінізацію економіки;
- несвоєчасне виконання державою зобов’язань щодо відшкодування податку на додану вартість його платникам;
- недостатнє виконання регулюючої функції таким податком як акцизний збір;
- значні витрати на адміністрування в податковій сфері;
- недостатній рівень податкової культури населення, що спричиняє в багатьох випадках ухилення від сплати податків тощо.

Податкова система представляє собою систему податкових відносин між органами державної влади, місцевого самоврядування і платниками податків, які виникають при перерозподілі ВВП з приводу привласнення різними інституціями державної влади частини доходів юридичних і фізичних осіб з метою забезпечення їх функціонування.

В Україні запроваджені практично всі існуючі податки. А тому рівень оподаткування у нас є чи не найвищим у світі. Така ситуація перешкоджає розвитку бізнесу, зокрема, приватного. Саме велика кількість податків не сприяє розвитку підприємництва, державні бюджет та фонди мають постійний дефіцит, що загрожує не тільки економічній, а в певних ситуаціях і політичній незалежності України.

Тому питання розбудови ефективної податкової системи та відповідного податкового менеджменту вельми актуальні на сучасному етапі розвитку економіки та соціуму в Україні. Налагоджена у відповідності з викликами сьогодення податкова система має забезпечувати виконання не тільки фіскальної її функції, але й стимулювати розвиток економіки, покращувати інвестиційний клімат, сприяти

розвитку бізнесу.

З метою ліквідації зазначених проблем у розвитку податкової системи України її удосконалення варто будувати на таких засадах [1]:

- податкову систему необхідно орієнтувати на масу надходжень, а не на кількість і величину податків. Самі податки мають бути зрозумілими в адмініструванні;
- трансформуючи податкову систему, доцільно виходити з того, яку частину свого доходу людина здатна спрямовувати добровільно на утримання державних інституцій, а не з того, скільки вона має сплатити через застосування фіскальних методів;
- податкова система має ґрунтуватися на тому, що сплачувати податки має споживач, а не виробник;
- податкова система має стимулювати капіталізацію у виробничій сфері та забезпечувати процес розширеного відтворення;
- держава має спрямовувати податкові надходження на розвиток пріоритетних напрямів у виробничій та соціальній сферах;
- система оподаткування має враховувати інтереси товаровиробників, а не посередників;
- система оподаткування не повинна порушувати прав і свобод громадян, визначених Конституцією;
- трансформуючи податкову систему, необхідно досягти оптимального балансу в розподілі податків між центром та громадами;
- податкова система не повинна бути інструментом для збагачення олігархічних груп і збіднiння широких верств населення.

Головними напрямами підвищення ефективності функціонування податкової системи України мають стати:

- розбудова цілісної системи оподаткування з метою забезпечення збалансованого державного бюджету;
- встановлення обґрунтованих норм оподаткування та скорочення кількості податків;
- реструктуризація податкових органів з метою оптимізації кількості персоналу;
- удосконалення юридичного супроводу діяльності фіскальних органів;
- подальший розвиток інформаційних технологій у сфері обслуговування платників податків.

Здійснення відповідних заходів за вказаними напрямами сприятиме зростанню виробництва, а, відтак, і багатства всіх членів суспільства, розвитку всіх форм власності та господарювання, подоланню такого явища як тіньова економіка в Україні. Податкова система має стати прозорою, вона зможе заохочувати тих, хто вміє працювати, з'явиться можливість для пожвавлення інвестиційного клімату як за рахунок власного, так й іноземного капіталу. Прогнозоване збільшення кількості платників податків, зростання швидкості обігу грошей дасть можливість вирішити проблему наповнення державного бюджету та забезпечити стабільний розвиток суспільства на засадах поєднання інтересів громадянина й держави.

1. Грищук А.М. Управління змінами у процесі реформування податкової системи України / А.М. Грищук, П.П. Дубинецька // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». - 2013. - № 7. - С. 351-361.

А.В. Зінкевич
Тернопільський національний економічний університет

ПОДАТКОВА КУЛЬТУРА НАСЕЛЕННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ УНИКНЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ

У сучасному економічному просторі виникає питання про необхідність вдосконалення системи оподаткування та розгляд її не лише у фінансово-політичній площині, а й з позиції соціальної проблеми. В окремого прошарку суспільства склався негативний стереотип поведінки в частині оподаткування: низька податкова культура, недовіра до фіскальних органів і, як наслідок, приховування доходів та несплата податків. Про усі ці факти свідчать дані контролюючих органів щодо зростання правопорушень та злочинів, пов'язаних із приховуванням чи поданням недостовірної інформації про отримані доходи. В результаті державі наносяться збитки у великих та особливо великих розмірах. У зв'язку з цим необхідно формувати та розвивати податкову культуру населення.

Аналіз різних джерел наукової літератури містить неоднозначне бачення науковців щодо даної проблеми. Тлумачення поняття **податкової культури** теж різне. Одні автори вважають, що це досить вузьке поняття, інші ж стверджують про досить таки обширне значення, яке полягає не лише в податковій правосвідомості людей, а й у системі відносин абсолютно усіх учасників процесу оподаткування. Так Й.Шумпетер висловлював думку, що термін **«податкова культура»** виник у ході формування системи оподаткування податковими діячами та економістами і є фальшивим [3]. Б.Нерре зазначав, що у різних країнах світу податкова культура має свою специфіку, яка є сукупністю формальних і неформальних інститутів, пов'язаних з національною системою оподаткування та її практичним застосуванням, які історично формувалися і є вбудованими в культуру країни [5]. В.Андрущенко розглядає податкову культуру як різновид культури грошових відносин, форму прикладної, утилітарної етики, що передбачає конкретні процедури і правила, які відрізняють правильне від неправильного, моральне від аморального [1].

Усі наведені визначення поняття **«податкова культура»** не суперечать один одному, а дають характеристику з різних аспектів її трактування. Відділити сутність **податкової культури** лише одним тлумаченням буде досить складно, адже дане поняття складне та багатогранне, яке охоплює не лише економічно-фінансовий аспект, а має пряме відношення до морально-етичного, правового, управлінського, політичного, психологічного та організаційного аспектів [2].

Процесу формування **податкової культури** перешкоджає ряд проблем, котрі не дають змогу змінити ставлення громадян до податків. Серед них основними є:

- нестабільне податкове законодавство в країні;
- недосконала система інформування та консультування населення;
- низький рівень якості виконання податкових процедур;
- велика плинність кадрів та низька мотивація працівників податкової служби;
- недовіра зі сторони населення по відношенню до податкових органів;
- процес глобалізації як причина росту конкуренції фірм, що в свою чергу призвело до постійного пошуку шляхів мінімізації податків;
- проблема взаємної соціальної відповідальності між суб'єктами податкових відносин.

Система оподаткування є важливим інструментом у забезпеченні економічного, соціального та культурного потенціалу розвитку країни. Нестабільна ситуація у

формуванні податкового законодавства держави виступає однією з найгостріших проблем у розвитку податкової культури. Тому потрібно приймати міри щодо покращення ситуації навколо сфери оподаткування. Пріоритетними напрямками підвищення рівня **податкової культури** є:

1. Прийняття законів про спрощення податкового законодавства та вдосконалення механізмів вирішення податкових спорів.
2. Формування позитивного іміджу держави у свідомості громадян, в тому числі і щодо законів, наказів та інших дій держави, котрі не повинні викликати у громадян марних надій та наступного розчарування до керівництва країни.
3. Розробка та впровадження схеми покращення якості виконання податкових процедур.
4. Підвищення інформування громадян за допомогою загальнодержавного та місцевого телебачення у вигляді інформаційно-навчальних програм, які б доносили до населення країни інформацію про проблеми оподаткування та навчали правильному відношенню до податків.
5. Розробка концепційних засад програми, яка спрямована на надання платникам податків консультаційних послуг (**особливу увагу потрібно приділити жителям сільської місцевості**).
6. Організація роботи телефонно-довідникової служби, телефонної лінії довіри для забезпечення дистанційного консультування платників з питань, які виникатимуть стосовно податкової системи.

Основною рушійною силою з пропаганди **податкової культури** є засоби масової інформації (ЗМІ). Вони повинні спонукати громадян до формування в них свідомості законослухняних платників податків. Інформація, яка надходить за допомогою ЗМІ нестиме в собі профілактичний характер, який в свою чергу може зменшити кількість економічних правопорушень у галузі оподаткування.

Численні опитування громадян країни показують, що найбільш ефективними по своїй взаємодії є телепередачі, котрі підготовлені безпосередньо спеціалістами з боротьби з податковими правопорушеннями [4].

Для того, щоб інтерес ЗМІ до проблеми оподаткування не вщухав, потрібно створити навчальну програму, спеціально розроблену для журналістів, де б їм провели курс лекцій на податкову тематику.

Програма курсу повинна бути розроблена доступною мовою та складена кваліфікованими працівникам податкової служби. Основне завдання програми - зацікавити працівників ЗМІ у популяризації підвищення податкової культури населення та зменшення податкових правопорушень. Також важливим є той факт, що усе фінансування навчання повинно бути за рахунок коштів державних цільових фондів. Це буде ще одним важливим важелем рекламної компанії про важливість знань податкового законодавства країни. Адже, якщо фінансування йтиме з кишені приватних осіб, то ефект від впровадження даної програми не матиме позитивного значення. У свідомості громадян вкоренилася думка про те, що усе показане на телебаченні чи почуте по радіо є піар-компанією того чи іншого можновладця і є брехнею.

Практичне застосування інформаційно-роз’яснювальних робіт показало ефективні результати у багатьох країнах. Отже, і на наших теренах це може дати ефективний результат в ході протидії податковим правопорушенням, які, в окремих випадках, вчиняються громадянами через незнання податкового законодавства, а у більшості - це цілеспрямоване ухилення від сплати податків.

Дана модель з впровадження культури оподаткування, на мою думку, матиме більший результат, якщо навчання про необхідність сплати податків розпочати ще зі шкільних років.

Діти, підлітки та студенти не мають ще чітко сформованої думки про оподаткування, тому потрібно розпочинати роз'яснювальні роботи з ними в якомога ранньому віці. Щоб в майбутньому у їхній свідомості формувалася позитивна оцінка про податкову систему, закони та сплату податків. Таким чином можна виховати суспільство, яке матиме високий рівень культури поведінки з податками. Потрібно ввести у навчальну програму освітніх закладів додатковий предмет (може бути основним у програмі навчання чи факультативним, який задля заохочення може не оцінюватися).

Програма навчання повинна містити наступну інформацію:

- Історія формування податків, аспекти виникнення та встановлення податкової системи на різних етапах розвитку у різних країнах.
- Ознайомлення з основними правами та обов'язками платників податків.
- Знайомство з повноваженнями та основами роботи податкових органів.
- Короткий екскурс по прикладах податкових правопорушень та відповідальність за їх здійснення.

Програма має складатися з багатьох рівнів, які розробляються спеціально під кожну вікову групу учнів, студентів.

Підвищенню податкової грамотності також буде сприяти відкриття у містах та селах музеїв історії податків, в яких буде проілюстрована історія розвитку податкової системи в нашій та інших країнах світу. Можливість відвідин такого музею викликала б жвавий інтерес у молодшого та старшого покоління громадян.

Підвищення рівня податкової культури населення потребує все більш нових та сучасних підходів. Інформаційно-роз'яснювальна робота є одним з напрямків у забезпеченні необхідної інформації платникам та наданні відповідей на питання, котрі періодично виникають при розгляді тем оподаткування.

Податкова культура складається з розуміння громадянами усієї важливості сплати податків і знання своїх прав та обов'язків щодо системи оподаткування, яка діє в країні. Заходи, які застосовуються податковими органами, повинні забезпечувати доступ громадян до послуг в електронному вигляді, сприяти підвищенню податкової культури та мотивації платників зі сплати податків і цим самим збільшувати поступлення до державного бюджету.

1. Андрущенко В. Л. Умови та ідеали податкової культури / В. Л. Андрущенко // Професійна етика працівника державної податкової служби як складова етики державного службовця України : матер. наук.-практ. конф. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2006. – С. 13–17

2. Башинський І. А. Формування податкової культури в Україні / І. А. Башинський // Зб. наук. праць Херсонського національного технічного університету. – 2011. – Вип. 2 (5). – С. 9–14.

3. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування: [монографія] / В. Л. Андрущенко; Т. В. Тучак. – К.:Алерта, 2013. – 384 с.

4. 4.Усе про право [Електрон. ресурс]. – Електрон. дані – Режим доступу: http://www.allpravo.ua /diploma/doc45p0/instrum2717/ – Заголовок з екрану.

5. Nerre, Birger (2001g) : The Concept of Tax Culture. In: National Tax Association. Proceedings Ninety-Forth Annual Conference 2001. – Baltimore, Maryland. Edited by Sally Wallace. NTA, Washington DC.

Л.Л. Лазебник
Університет державної фіскальної служби України

СИСТЕМА ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ ОПТИМІЗАЦІЇ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Зазвичай суб'єкт підприємницької діяльності намагається мінімізувати свої витрати і максимізувати доходи. Сплата податків не є винятком. Дана діяльність

іменується в літературі по-різному: ухилення від сплати податків, уникнення сплати податків. податкова оптимізація, податкова мінімізація, податкове планування тощо. Аналіз показує, що незважаючи на поширеність публікацій [1-11], в науковій літературі відсутнє чітке розмежування вищезазначених понять, відповідно - немає єдності і в розумінні сутності податкового планування. Більшість науковців, досліджуючи проблему податкового планування, обмежуються теоретичними описами видів податкового планування, форм, методів і принципів його здійснення. У вітчизняній економічній літературі часто використовується калькування іноземної лексики, зарубіжних підходів, натомість - немає достатньо обґрунтованої методології використання податкового планування в підприємницькій діяльності. Актуальним завданням залишається необхідність подолання певного розриву, що намітився між дослідженнями теоретичного і прикладного характеру. Практична затребуваність такого роду досліджень не викликає сумніву.

Економіці нашої країни сьогодні притаманні кризові явища, для неї характерна нестача інвестицій, обігових коштів, старіння основних засобів (ступінь зносу 60,1% станом на кінець 2015 р. за даними Держстату України), науково-технічне відставання від розвинутих країн, значна частка (за різними оцінками 40-60%) «тіньової економіки». У цих умовах податкове планування багатьма підприємницькими структурами розглядається як додатковий засіб підвищення конкурентоспроможності.

Бажання знизити обсяг фіскальних зобов'язань спричиняє використання різноманітних видів і методів податкового планування, спираючись на незбалансованість окремих положень податкового законодавства. Залежно від географії податкового поля податкове планування поділяють на внутрішньодержавне і міжнародне. Міжнародне податкове планування починає активно розвиватися приблизно з 60-х рр. XX ст., що співпадає із надбанням деякими країнами яскраво вираженої офшорної спеціалізації. 70-ті рр. XX ст. характеризувалися активним розвитком і вдосконаленням технології податкового планування. У 80-90-ті рр. відбувся крутий поворот, що проявилося в обмеженні податкового планування з боку багатьох держав.

Для сучасного етапу податкового планування характерні тенденції посилення контролю та уніфікації податкових вимог для запобігання податковій конкуренції. Швидкий темп, в якому відбувалася глобалізація, і зростання цифрової економіки збільшили можливості транснаціональним корпораціям брати участь в заходах податкового планування. З іншого боку, заходи податкової економії, прийняті міжнародними корпораціями в посткризовий період загального скорочення податкових надходжень, були негативно сприйняті не тільки національними урядовими структурами, але і політиками, платниками податків, засобами масової інформації.

В Україні інтерес до податкового планування пов'язаний із скрутнішими, порівняно з розвинутими країнами, умовами для підприємництва на тлі посиленої конкурентної боротьби. Незважаючи на істотне відставання нашої країни в питаннях податкового планування в період до початку 90-х років минулого століття, зумовлене об'єктивними соціально-економічними причинами, в останнє десятиліття XX століття податкове планування в Україні розвивалося динамічно слідом за істотними змінами в податковій системі, що спричинили збільшення кількості податків, їх ускладнення і часті зміни податкового законодавства.

Спираючись на аналіз фахової літератури, можливо виділити історичні етапи розвитку управління оподаткуванням на рівні підприємницьких одиниць. В 1990-1999 роках податкове планування поширювалося у формі ухилення від сплати податків. По мірі розвитку податкової системи, виникнення різних режимів оподаткування, розширення сфери застосування пільг економія на податках стала важливим

додатковим джерелом фінансових ресурсів і способом підвищення конкурентоспроможності продукції підприємств за ціновим фактором. Держава, у свою чергу, почала вживати заходів щодо недопущення зменшення податкових зобов'язань. Особливого значення в цей період набуває ознака законності в плануванні податкових платежів.

Системний підхід до змісту поняття «податкове планування» сформувався в нашій країні в період 2000-2003 років. За критерієм легітимності податкове планування здебільшого асоціюється з пошуком можливостей законної мінімізації податків, а за функціональною ознакою горизонт інтересів податкового планування охоплює не скільки окремі податки і облікові аспекти їх формування, скільки сукупність податкових зобов'язань, що виникають залежно від типу і виду суб'єкта підприємницької діяльності. Таким чином, податкове планування ототожнюється з сукупністю легальних оптимізацій податкових платежів.

В 2004-2008 роках відбувається розуміння обмеженості податкового планування, спрямованого на мінімізацію податкових наслідків за окремими операціями і конкретними податками, що змінило вектор розвитку теорії і практики податкового планування – до оптимізації оподаткування.

Наразі Україна в цілому подолала відставання в питаннях податкового планування від загальносвітових тенденцій, що в першу чергу виражається в кодифікації податкового законодавства, а також у використанні вітчизняними суб'єктами офшорних рахунків. Міжнародний консорціум журналістів-розслідувачів (ICIJ) опублікував базу даних, отриману на основі «панамського архіву». Опубліковані дані ICIJ свідчать про те, що власниками офшорних рахунків є 165 українців і 195 компаній [12].

Податкове планування - це складний організаційно-фінансово-економічний механізм, складовими елементами якого є не тільки економічне обґрунтування та фінансове оформлення документації, але і використання існуючого законодавства з метою планування податкових платежів в рамках здійснення підприємницької діяльності без порушення законодавства.

Податкове планування можна поділити на два етапи (стадії). Перший етап пов'язаний з реалізацією бажання займатися підприємницькою діяльністю. Він полягає у виборі виду діяльності, організаційно-правової форми та місця здійснення підприємницької діяльності, оцінки пільг, що надаються платникам податків. Другий етап податкового планування здійснюється вже безпосередньо в процесі діяльності, коли можливе виділення наступних елементів: вибір режиму оподаткування; виду, умов цивільно-правового договору для оформлення господарських відносин; використання податкових пільг; формування облікової політики (вибір варіантів амортизаційної політики, оцінка матеріально-виробничих запасів при прийнятті до обліку, при відпуску у виробництво та іншому вибутті, метод обліку витрат на виробництво та обчислення фактичної собівартості, порядок створення виробничих резервів); використання прогалин і суперечностей в законодавстві та ін.

Податкове планування починається з визначення податкового поля. Податкове поле – це перелік податків, які суб'єкт підприємницької діяльності повинен перерахувати до бюджету, їх прогнозні обсяги та строки виплат. Прогнозні обсяги податкових платежів розраховуються на основі результатів аналізу фактичних податкових платежів за попередні періоди. Глибина (тривалість) попереднього періоду залежить від строку, протягом якого не було істотних змін податкового законодавства. Податкове поле зазвичай доповнюється переліком пільг з виплати податків, які планується використати. Грамотне застосування максимального спектра пільг, передбачених чинним податковим законодавством - один з найефективніших елементів

податкового планування.

Результативність та ефективність податкового планування на рівні суб'єкта підприємницької діяльності залежать від його правового, інформаційного, нормативного, технічного, кадрового та методичного забезпечення. Інформаційне забезпечення податкового планування - це сукупність інформаційних ресурсів (дані системи бухгалтерського обліку та статистичні дані) і способів їх організації, необхідних і придатних для реалізації податкового планування. Грамотне податкове планування неможливе без знання міжнародного і внутрішньодержавного податкового законодавства.

Особливості процесу оподаткування та його значущість як для формування доходної частини бюджету, так і для здійснення підприємницької діяльності дають підстави для виділення податкового планування як самостійного науково-практичного напряму досліджень, а також як навчальної дисципліни для підготовки майбутніх фахівців. Поставлене завдання може бути вирішене шляхом включення курсу «Податкове планування у підприємницькій діяльності» до навчального плану підготовки бакалаврів за спеціальностями 076 «Підприємництво, торгівля та біржова діяльність» та 071 «Облік і оподаткування».

1. Антіпов О.М., Новоточинова О.О. Податкове планування як засіб оптимізації сплати ПДВ та податку на прибуток - Електронний ресурс: - Режим доступу: http://filelibsnu.at.ua/naukovi/Naukovi_visti/PDF_10_2013/3.pdf

2. Загородній А.Г., Єлісєєв А.В. Податки та податкове планування підприємницької діяльності: Монографія. – Львів. Цент Бізнес-Сервісу, 2003. – 152 с.

3. Каменський Д.В. Податкова оптимізація та податкове ухилення в США: особливості відмежування // Держава та регіони. Серія Право. – 2011. – Вип. 4. – С.167-173.

4. Карпова В. Оптимизация налоговых платежей. – Х: «Издательский дом «Фактор», 2012. – 208 с.

5. Кміть В.М., Дзюрій О.І. Оптимізація та мінімізація податків в системі фінансового управління суб'єктів господарювання // Young Scientist- № 1 (28). – Part 1. January 2016. – С. 65-69.

6. Коростелкина И.А. Концептуальное содержание корпоративной налоговой политики и обоснование её структурных параметров // Финансы и кредит. – 2014. - № 15. - С.27-36.

7. Коротун В.І. Проблеми мінімізації сплати податків в Україні // Економіка, фінанси, право. – 2010. - № 6. – С.21-24.

8. Кріль І.М., Кміть В.М. Суть та основні методи боротьби з незаконною мінімізацією оподаткування в Україні // Экономикс. – 2013. - № 1. – С.172-177.

9. Ткаченко В.В. Податкове планування на підприємстві // Економіка і держава. – 2008. - № 12. – С.55-58.

10. Фролова Н.Б. Порівняльний аналіз факторів ухилення від сплати податків в Україні та США // Економіка і прогнозування. – 2014. - № 3. – С.148-156.

11. Чорноус А.Г. Визначення межі між податковою оптимізацією та ухиленням від сплати податків // Право і суспільство – 2013. - №6-2. – С.287-291.

12. В Україні 165 громадян і 195 компаній мають офшорні рахунки, - Panama Papers // iPress.ua - Електронний ресурс: - Режим доступу: http://ipress.ua/news/zhurnalisty_opublikuvaly_chergovi_dokazy_164999.html

А.С.Мохненко
Херсонський державний університет

ВИКОРИСТАННЯ ІННОВАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ У ПІДГОТОВЦІ МАЙБУТНІХ ФАХІВЦІВ З БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Ми вступили в нове століття, яке часто називають постіндустріальним, комп'ютерним, інформаційним. Постіндустріальне суспільство переростає в інформаційне, за яким починає окреслюватися суспільство знання, або освіти. Тому сучасність ставить перед системою освіти нові завдання, пов'язані з виробленням нової

стратегії в умовах масової комп'ютеризації і інформатизації всіх сторін життя.

Зазначені фактори спонукають до активного пошуку нової парадигми реформування освіти, моделей і освітніх технологій, орієнтованих на інтереси і розвиток особистості. Йдеться перш за все про досягнення принципово нових виховних цілей, що полягають у досягненні сучасних рівнів освіченості окремої особистості та суспільства в цілому. Вищій школі відводиться особлива роль, оскільки саме вона покликана підготувати кадри для підприємств на рівні сучасних вимог суспільства. Основна мета полягає в підготовці спеціаліста, здатного забезпечити всебічний розвиток підприємства у сучасних умовах господарювання [1, С. 7].

У процесі вивчення фундаментальних курсів економіки забезпечуються теоретичні основи підготовки майбутнього бухгалтера. На сьогодні накопичено достатній досвід і значний фактичний матеріал традиційної методичної системи навчання таких курсів. Однак зазначена система не відповідає новій парадигмі й доктрині розвитку освіти України в XXI столітті, зокрема, в частині використання нових інформаційних технологій для інтенсифікації процесу навчання, розвитку творчого мислення студентів, формування умінь працювати в умовах комп'ютерного середовища.

Аналіз чинної теорії й практики підготовки бухгалтера показує, що для сучасного періоду є характерним, з одного боку, прогрес економічної науки, реформування освіти і розробка її державних стандартів, а з другого – скорочення кількості годин на аудиторне засвоєння дисциплін та винесення значної частини матеріалу на самостійне опрацювання. З іншого боку, в умовах стрімкого зростання технічних можливостей людства традиційні методичні системи навчання економіки з труднощами справляються зі своїми завданнями. Існує небезпека зниження рівня освіти, а відтак, відчувається нагальна потреба в розробці нових методичних систем навчання економіки на основі сучасних інформаційних технологій. Ця проблема стає особливо актуальною для підготовки майбутнього економіста у вищій школі у зв'язку з вивченням фундаментальних курсів економіки в умовах застосування інформаційних технологій навчання і реалізації нової парадигми освіти, яка до цього часу глибоко ще не досліджена.

Ключовим завданням в найближчі перспективі розвитку системи освіти є підключення кожної аудиторії до Інтернету. Саме в цьому полягає найважливіша передумова виникнення якісно нових технологій застосування особистісно-орієнтованого підходу для масових інститутів, що реалізують найважливішу соціальну функцію передавання знань від попередніх до наступних поколінь. Усвідомлення того, що раніше отримані знання людина може використовувати не тільки в науково-дослідній та виробничій діяльності й повсякденному житті, але в процесі отримання нових знань, формуванні власних інтелектуальних інфраструктур протягом усього життя і розвитку, дозволяє говорити про новий етап становлення системи в цілому і технологій зокрема. При цьому в частині навчальних дисциплін, що значною мірою мають яскраво виражений описовий характер, вияв нових тенденцій, у першу чергу це позначиться на формуванні знань і умінь знайти, зібрати, систематизувати, узагальнити факти за суттю навчального завдання, а в такому предметі як економіка, що оперує абстрактними уявленнями про навколишній світ, ми маємо можливість одержати нову ефективну методичну систему засвоєння цього предмета не тільки людьми, схильними до абстракцій, але і решти, котрим економіка потрібна як серйозний інструмент у предметних дослідженнях [1, С. 45].

Мова іде про цифрові технології. Важливо відзначити, що вони інтегровані в транспортну систему Інтернет, можуть більше допомогти викладачам і студентам, ніж будь-яким іншим групам працівників інтелектуальної праці. Новий стиль життя для

них стає основним, оскільки саме студент і викладач займаються інтелектуальною працею в найбільш рафінованій формі – їхня робота полягає в передаванні та отриманні знань. Інформаційні технології стають каталізатором досягнення таких цілей в галузі освіти, як:

– взаємне навчання;

– розвиток критичного мислення;

– формування стійкої мотивації щодо підвищення освітнього рівня протягом усього життя;

- уміння одержувати нові знання, використовуючи попередні здобутки як готові результати.

Успішне застосування персональних комп'ютерів у навчанні вимагає значних зусиль з боку викладача. Доречно згадати ситуацію двадцятирічної давності, коли з появою ейфорії від упровадження комп'ютерів у систему освіти більшість учителів і викладачі вузів почали висловлювати стурбованість можливим зменшенням власної ролі в навчальному процесі. Водночас прихід сучасного інтелектуального інструментарію тільки підсилив роль педагога. Система передавання знань від попередніх до наступних поколінь почала вимагати кадрів, які вміють в умовах постійної і дуже швидкої зміни як змістової, так і технологічної компонент, ефективно створювати власні моделі навчання, залежно від тих або інших умов у конкретних навчальних закладах. Саме аспект підготовки майбутніх спеціалістів, і в першу чергу економічних спеціальностей, пов'язаний із формуванням, з умінням створювати нові власні моделі навчального процесу, на наш погляд, є основним.

Сучасний етап становлення досліджень у галузі підготовки майбутніх бухгалтерів з використанням сучасних комп'ютерних технологій характеризується процесом глобалізації знань, що забезпечується розширенням з одного боку самого середовища Інтернет, а з іншого, швидко зростаючим обсягом змісту, який в ньому представлено. При цьому це відбувається на тлі поступового переходу до концепції суб’єктно-суб'єктного підходу, що однозначно сприяє реалізації особистісно-орієнтованого напряму освіти. Така ситуація дозволила суттєво розширити можливості як раніше створених програмних засобів, так і тих, які тільки розробляються. При цьому процес розширення носить не лінійний, а якісно новий характер за рахунок не простого злиття програмних компонентів, а їхньої інтеграції. Ми одержуємо системи, що дозволяють, з одного боку, досить повною мірою реалізувати традиційний дидактичний процес, а з іншого, надати йому якісно нових рис. Студенти одержують можливість використовувати попередні, засвоєні ними знання і результати їх застосувань, щоб перетворювати їх в готовий макро-інструмент для розв’язування нових задач більш високого рівня. Це ключовий елемент пропонованої концепції компонентно-орієнтованого підходу в засвоєнні нових знань. У такий спосіб досягається гармонічна єдність цілей, змісту, форм і технологічного інструментарію методичної системи. Уперше якісна зміна засвоєння навчального матеріалу досягається не за рахунок «ручної майстерності» викладача, а шляхом інструментального забезпечення інтелектуальної діяльності, яку отримує студент. Це технологічне забезпечення надає можливість будувати для кожного студента власну методичну модель навчального процесу. Вже сьогодні з’явилися необхідні умови для реалізації особистісно-орієнтованої освіти, кожен студент має можливість максимально реалізувати свій темп засвоєння навчального матеріалу за рахунок розміщення програмного середовища на сервері університету, забезпечити попередню підготовку, закріплення і самостійну роботу в рамках навчального завдання.

Результати аналізу сучасного стану розвитку системи навчання показали, що традиційна система підготовки студентів економічних спеціальностей в університетах

недостатньою мірою задовольняє потреби суспільства. Назріла необхідність її перегляду з урахуванням нових можливостей, що надаються цифровими і мережевими технологіями, появою багаторівневої системи освіти, необхідністю реалізації освітньої парадигми, орієнтованої на побудову індивідуальної траєкторії навчання. Результати досліджень є певним внеском у розвиток методики навчання економіки і відкривають нові перспективи у подальших пошуках цього спрямування. Потребують подальшого розв'язання проблеми створення спеціальних пунктів доступу до інформаційної мережі вузу в місцях проживання, відпочинку студентів, у навчальних аудиторіях, а також забезпечення персоніфікованого доступу до освітніх ресурсів студентів і учителів-практиків; розробки гнучкої системи індивідуальних траєкторій організації пізнавальної діяльності студентів з ефективною системою зворотного зв'язку; обґрунтування дистанційних форм навчання різнорівневих навчальних модулів за рахунок відкритості комп'ютерних середовищ. На порядок денний висувається проблема оснащення студента ноутбуком з відповідним технічним інтерфейсом і програмним настроюванням, що дають можливість входу в комп'ютерну мережу університету та ін.

1. Співаковський О.В. Управління інформаційними технологіями вищих навчальних закладів:[навч. посіб.] / Співаковський О.В, Федорова Я.Б, Глущенко О.О, Кудас Н.А. – Херсон: Айлант, 2010 – 324 с.

О.Г. Озерова
Київський коледж будівництва, архітектури та дизайну

ПРОБЛЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ОПЛАТИ ПРАЦІ ФРИЛАНСЕРІВ

Інтеграція України до європейського соціально-економічного простору призводить до все більшого розвитку співпраці іноземних суб'єктів господарювання (зазвичай нерезидент не має в Україні постійного представництва) з українськими фахівцями, яка відбувається на відстані за допомогою мережі Інтернет і яка отримала назву «фриланс». Вітчизняне законодавство не оперує термінами «фриланс» та «фрилансер». Але Міністерство праці та соціальної політики України у своєму Листі визначає «фриланс» як віддалену роботу за допомогою мережі Інтернет, «фрилансера», як вільного працівника (самозайняту особу), позаштатного працівника, який виконує разове замовлення або тимчасову роботу без зарахування до штату підприємства [1].

Так «фриланс» є різновидом «віддаленої роботи», так як даний вид трудової діяльності виконується дистанційно. Проте, українським законодавством не конкретизовано і поняття «відділена робота», та яку ототожнюють з поняттям «надомна праця», питання регулювання якої визначені постановою Державного комітету СРСР із праці та соціальних питань від 29.09.1981р. №275/17-99. Дана термінологічна невизначеність на сьогодні створює проблеми щодо визначення правового поля регулювання відносин (цивільне або трудове право), документального оформлення, відображення в обліку, а також оподаткування, що свідчить про актуальність питання, що досліджується.

Розуміючи, що за своєю економічною природою фриланс є різновидом трудових відносин, слід констатувати, що до фрилансерів не можуть бути застосовані норми трудового права, оскільки такі особи з позиції податкового законодавства є самозайнятими особами і здійснюють незалежну професійну діяльність. Порядок оподаткування залежатиме від статусу виконавця таких робіт.

Згідно п.178.1 Податкового кодексу України, фізичні особи, які не є підприємцями, повинні стати на облік у контролюючих органах за місцем свого

постійного проживання та отримати довідку про взяття на облік [2]. Об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб та військовим збором виступатимуть іноземні доходи, які включаються до складу загального річного оподатковуваного доходу фізичної особи. Їх розмір визначається шляхом перерахування у національну валюту за офіційним курсом Національного банку України, що діяв на дату отримання такого доходу і який визначається за даними платіжних документів банку. За такої схеми слід пам'ятати про уникнення подвійного оподаткування (у випадку ратифікації Україною міжнародного договору та включення такого права до договору), яке передбачає зменшення суми податкового зобов'язання з податку на доходи фізичних осіб на суму податку, сплаченого за кордоном.

У випадку тривалої співпраці з нерезидентом, яка має систематичний характер, фізична особа може зареєструватися як суб'єкт підприємницької діяльності та обрати систему оподаткування – загальну або спрощену. Об'єктом оподаткування для фізичних осіб-підприємців на загальній системі оподаткування виступає згідно ст. 177 Податкового кодексу України, чистий оподатковуваний дохід, тобто різниця між загальним оподатковуваним доходом у грошовій та не грошовій формі і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю такої фізичної особи-підприємця [2]. Доходи, отримані фізичною особою за віддалену роботу протягом календарного року оподатковуються податком на доходи фізичних осіб та військовим збором. У випадку вибору спрощеної системи оподаткування фрилансер-підприємець може обрати лише третю групу платників єдиного податку зі сплатою/без сплати податку на додану вартість. Пояснюється це тим, що платники першої та другої групи можуть надавати послуги або виконувати роботи тільки на користь населення або інших платників єдиного податку, якими компанія-нерезидент не є відповідно до вітчизняного законодавства.

Також слід пам'ятати, що сума винагороди підлягатиме оподаткуванню єдиним соціальним внеском. Причому підприємці на загальній системі оподаткування зобов'язані оплатити щомісячний мінімальний страховий внесок (у 2017р. – 704 грн.) незалежно від факту отримання доходу у звітному місяці [3]. Аналогічну вимогу слід виконувати і фрилансерам, які не мають статусу суб'єкта підприємницької діяльності задля можливості отримання соціальних виплат та зарахування періоду до пенсійного стажу. Порівняння умов оподаткування роботи фрилансерів проведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Умови оподаткування діяльності фрилансерів

Фрилансер - фізична особа	**Фрилансер - фізична особа підприємець**	
	Загальна система оподаткування	**Спрощена система оподаткування**
Податок на доход фізичних осіб – 18% Військовий збір – 1,5%	Податок на доходи фізичних осіб – 18% Військовий збір – 1,5%	Єдиний податок: 3% (у разі реєстрації платником ПДВ), Податок на додану вартість – 20% Або 5% (у разі включення ПДВ до складу єдиного податку)
Єдиний соціальний внесок – 22%, але не менше мінімального страхового внеску і не більше максимального страхового внеску.	Єдиний соціальний внесок – 22%, але не менше мінімального страхового внеску і не більше максимального страхового внеску. Якщо дохід не отримано – визначається самостійно, але не менше мінімального страхового внеску і не більше максимального страхового внеску.	Визначається самостійно, але не менше мінімального страхового внеску і не більше максимального страхового внеску.

На сьогодні актуальним є питання конкретизації поняття «фриланс», яке є більш наближеним до надомної роботи і більш доречно розкрито у Конвенції Міжнародної організації праці №177 «Про надомну працю», в якій вона визначається як – робота, яку виконує особа, що іменується надомником, та яку виконує за своїм місцем проживання або в інших приміщеннях за його вибором, однак не у виробничих приміщеннях роботодавця за винагороду з метою виробництва товарів та послуг, згідно із вказівками роботодавця, незалежно від того, хто надає обладнання, матеріали та інші ресурси [4]. Приведення національного законодавства у відповідність до міжнародних норм переведе проблему оподаткування оплати праці фрилансерів у сферу трудового законодавства, що дозволить захистити права працівників, знизити ймовірність укладання нікчемних договорів, коли трудові договори укладаються як цивільно-правові, що особливо актуально у світлі значного підвищення рівня відповідальності за порушення у сфері трудового законодавства України.

1. *Щодо проблем застосування актів законодавства про працю: Лист Міністерства праці та соціальної політики України №105/13/116-08 від 15.05.2008р.// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN43309.html*

2. *Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI// [Електронний ресурс]:– Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.*

3. *Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 23.09.1999 р. № 1105// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1105-14*

4. *Про надомну працю: Конвенція Міжнародної організації праці №177// [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/993_327*

О.Ю. Сидорович
Тернопільський національний економічний університет

ХРОНОЛОГІЯ І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ВІТЧИЗНЯНИХ ІНСТИТУТІВ ОПОДАТКУВАННЯ

Входження світової спільноти в XXI століття, окрім тенденцій податкової гармонізації та конкуренції ознаменувало собою розуміння складності і незворотності глобалізаційних трансформацій, наявність постійно існуючих та перманентно виникаючих соціальних криз та загроз. Це зумовило перегляд і чергове переосмислення ролі інститутів оподаткування, яка є особливо важливою в періоди трансформації, коли економіка знаходиться в точках біфуркації, в стадії невпорядкованості та хаосу. Хронологія розвитку вітчизняних інститутів оподаткування засвідчує їх давнє походження та тривалу історію формування. Однак, лише проголошення незалежності України ознаменувало собою новітню еру формування якісно нових перерозподільчих процесів на основі акумуляції податків і податкових платежів, зумовивши цим самим новий етап податкового інститутогенезу.

Ретроспективний аналіз функціонування інститутів оподаткування незалежної України засвідчує існування декількох еволюційних періодів їх розвитку, усвідомлення спектру прояву та характеристики яких зумовило концептуалізацію хронології становлення податкової системи та заходів податкового реформування, зокрема:

перший етап: (1991-1993) – *формування інститутів оподаткування* (початкова стадія, де має місце генерування та кількісне наповнення елементів інститутів, які утворюють нову структуру);

другий етап (1994-1999 рр.) – *побудова стійких податкових механізмів*;

третій етап (2000-2010 рр.) – *корегування параметрів і механізмів оподаткування* (стадія становлення, що охоплює період від виникнення елементів інституціональної системи до перетворення її в цілісність, коли нова структура

взаємодії поширюється по всьому фіскальному простору держави, має місце диференціація елементів інститутів та ускладнення зв'язків між ними);

четвертий етап (2011-2014) – *уніфікація механізмів оподаткування* (досягнення цілісності (стадія зрілості), зумовлена структурно–організаційною тотожністю елементів інститутів оподаткування та їх глибокою уніфікацією);

п'ятий етап (з 2015 – по нинішній час) – *трансформаційні перетворення інститутів оподаткування* (стадія, що характеризується трансформацією інститутів як системи в якісно нове ціле «вищого рівня»).

Формування інститутів оподаткування на першому етапі ускладнювалось недостатністю теоретичного осмислення умов переходу від командно-адміністративної до ринкової економіки, відсутністю практичного досвіду податкового реформування, еклектичним поєднанням різних елементів податкових систем провідних країн світу, недостатністю правової бази з питань фінансового і податкового законодавства та ін. Використання перехідних положень законодавчо-правової бази колишнього СРСР зумовило паралельне використання уже існуючих податків, їх поступове реформування та запровадження нових.

Незначні обсяги податкових поступлень не здатні були забезпечити гіпертрофовану соціальну інфраструктуру, оборонну сферу, управлінський апарат, витрати на ліквідацію наслідків Чорнобильської катастрофи та інерційну підтримку збиткових державних підприємств [1. С. 226]. Високий рівень дефіциту державного бюджету, що покривався переважно емісійним шляхом «стимулювало» галопуючі темпи росту інфляції (в 1993 році вони становили 10256% в рік) та кризові явища в сфері державних фінансів. Як наслідок, з метою нейтралізації рівня системного колапсу в економіці держава змушена була вдатись до залучення міждержавних позик, створивши та періодично посилюючи цим власну фіскальну і боргову залежність. Не дивлячись на означені негативні моменти, поступово формувались податкові механізми, що закріплювали як контролюючі, так і обліково–аналітичні функції податкових органів на основі запроваджених державних реєстрів. Відсутність системного бачення щодо побудови цілісної моделі податкової системи а також існування надто громіздких і колізійних податкових норм зумовлювало застосування великої кількості різних податків з відносно невеликими ставками і низькою фіскальною роллю. Постійна заміна переліку основних податків і платежів, часта зміна об'єкту прибуткового оподаткування юридичних осіб (прибуток–дохід–прибуток) та ставок оподаткування (28%, 20%, 28%, 20%), пошук ефективного співвідношення видів податків на фоні гіпертрофованого фіскального характеру заходів податкового впливу сприяло згортанню інноваційно-інвестиційних параметрів розвитку підприємств та значний розвиток неформальної економіки.

В період 2000-2010 рр., існувало чимало серйозних проблем і внутрішніх суперечностей розвитку. Зокрема, законодавство з питань оподаткування, будучи занадто громіздким та заплутаним налічувало в середньому 600 законів та правових актів, положення яких часто суперечили один одному. Постійне нарощення соціальних видатків зумовлених неадекватністю моделі розподілу бюджетних повноважень, соціального популізму влади та відсутності ефективного державного і публічного контролю за використанням бюджетних коштів значно посилилось з 2005 року внаслідок започаткування практики покриття видатків Пенсійного фонду не за рахунок страхових внесків, а шляхом дотування з Державного бюджету. Очевидним є те, що частка податкових надходжень в структурі доходів Зведеного бюджету впродовж усього періоду державотворення була досить значною і становила в середньому 74% (рис. 1).

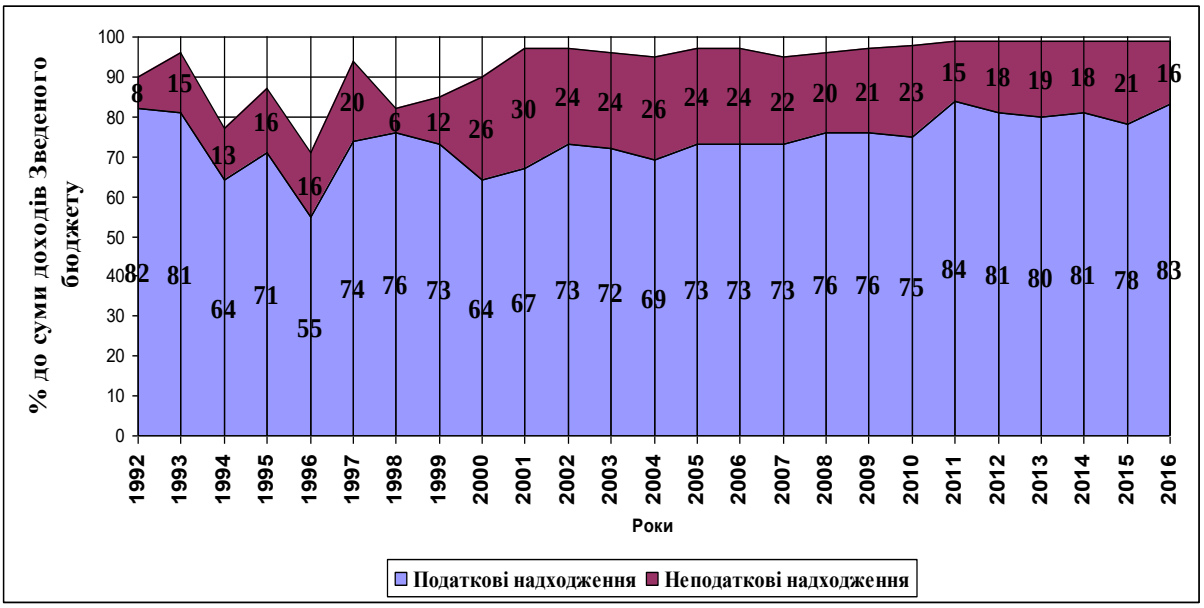

Рис. 1. Структура доходів Зведеного Бюджету (1992-2016 рр)

Джерело: розраховано автором за даними Державної казначейської служби України

З 2011 року було започатковано новий етап становлення інститутів оподаткування, активований прийняттям Податкового кодексу. Податковий кодекс значно видозмінив кількість та структуру державних і місцевих податків і платежів, уніфікував порядок їх обчислення та сплати, а також внормував питання податкового адміністрування. Однак, динамічний характер перебігу трансформаційних перетворень в економіці як України, так і світу вимагає здійснення заходів податкового регулювання. Саме тому, вже в 2011 році в Податковий кодекс було внесено цілий ряд змін і доповнень.

На сьогоднішній день в сфері державних фінансів мають місце заходи реформування структури і ролі Державної фіскальної служби України, здійснюються стратегічні і тактичні заходи з прискорення фіскальної децентралізації і податкової лібералізації. Аналізуючи перебіг етапів розвитку вітчизняних інститутів оподаткування чітко простежується позитивна динаміка, оскільки податкові реформи, які проводилися протягом останніх десятиліть сприяли поступовій побудові справедливої, прозорої та передбачуваної податкової системи, оптимізації податкового навантаження та підвищення ефективності адміністрування податків.

1. *Турбулентность налоговых реформ / [Юрий С. И., Крисоватый А. И., Майбуров И. А., Кощук Т. В.]. – К.: Знання, 2011. – 382 с.*

2. Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України.: Електронний ресурс. Режим доступу: http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index

Н.В. Харченко
Запорізька державна інженерна академія

ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЯК ЕЛЕМЕНТ ТОРГОВИХ ВІДНОСИН МІЖ ДЕРЖАВАМИ

Однією з основних форм податкових вилучень є непрямі податки. Їх частка в державних бюджетах високорозвинених країн становить: у США – 8-9%, Великобританії – більше 20%, Японії – 26%, Німеччині – близько 18% [1].

Відмінності по країнах пояснюються не тільки тим, що одні з них відносять ці податки до розряду місцевих (або податки штатів), а інші (Англія, Німеччина) – до розряду державних, але головне тим, що основні непрямі податки – податки на оборот – в США мають форму податку з продажів, а в Англії, Німеччині, Франції, Італії – податку на додану вартість, що охоплює більш широке коло товарів і послуг.

Римський договір 1957 року про створення Європейського Співтовариства передбачав, що країни-учасниці вживуть заходів до гармонізації систем непрямого оподаткування в інтересах створення спільного ринку. Перші кроки до створення єдиної системи оподаткування увінчалися прийняттям 11 квітня 1967 року Другої директиви Ради ЄС, яка оголошувала ПДВ основним непрямим податком країн-членів ЄС і встановлювала, що до 1972 року ці країни повинні прийняти відповідне законодавство і ввести податок. Наявність ПДВ у податковій системі було обов'язковою умовою вступу держави в члени ЄС.

Країни-члени ЄС прагнуть до уніфікації принципів справляння цього податку і вирівнюванню його ставок, що необхідно для формування єдиного європейського ринку. В 1970 році було прийняте рішення спрямовувати частину доходів від ПДВ, що розраховувалась на уніфікованій основі, на фінансування бюджету ЄС (частина «власних ресурсів» Європейського співтовариства)[2].

Основою сучасної європейської системи ПДВ стала Шоста директива Ради ЄС від 17 травня 1977 р прийнята з метою уніфікувати базу ПДВ у всіх країнах ЄС. Зміст Шостої директиви було уточнено Десятою директивою від 16 грудня 1991 р. Положення цих документів включені в національні законодавства країн ЄС.

В середньому ПДВ формує 13,8% доходів бюджетів країн-членів ЄС. Однак частки ПДВ в бюджетах конкретних країн істотно різняться. Наприклад, у Франції ПДВ – це той податок, який дає найбільші податкові надходження (45%). У структурі податкових надходжень Нідерландів ПДВ становить 24% (55,8% всіх непрямих податків).

ПДВ є найважливішою складовою податкових систем 43 держав [1].

ПДВ у Франції можна визначити як один з найбільш вдалих податків на споживання. В першу чергу до позитивних якостей відносяться нейтральність по відношенню до підприємств, а також реальність і стабільність надходження коштів до бюджету. Це створює сприятливі умови для експорту продукції. Стримується в певній мірі споживання предметів розкоші. На відміну від ФРН, де частина ПДВ йде в земельні бюджети, у Франції ПДВ повністю надходить до центрального бюджету. Разом з тим за рахунок ПДВ місцеві бюджети можуть отримувати дотації від держави. Частина ПДВ (приблизно 1,4%) йде на потреби ЄС.

Перевага діючої у ФРН системи податку на додану вартість в порівнянні з іншими країнами ЄС – в першу чергу найбільш проста і зрозуміла для платника податків система контролю кожної фази кругообігу суспільного продукту і взаємоперевірка учасників.

1. *Иванов В.Ф. Налогообложение и инновации. Минск, 1991 г.*

2. *Податкова політика в Європейському Союзі. Представництво Європейської Комісії. Київ, 2001 р.*

МАТЕРІАЛИ
МІЖНАРОДНОЇ НАУКОВО-ПРАКТИЧНОЇ
КОНФЕРЕНЦІЇ

«РОЗВИТОК СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ СИСТЕМ В ГЕОЕКОНОМІЧНОМУ ПРОСТОРІ: ТЕОРІЯ, МЕТОДОЛОГІЯ, ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ»

11-12 травня 2017 року

ТЕРНОПІЛЬ

ISBN 978-617-7331-36-9

Підписано до друку 05.05.2017. Формат 60×90, 1/16.
Друк лазерний. Папір офсетний. Гарнітура TimesNewRoman.
Умовно–друк. арк. 10,5. Наклад – 100 прим.
Замовлення № 050517

*****

Друк ФОП Паляниця В. А.
Свідоцтво ДК №4870 від 20.03.2015 р.
м. Тернопіль, вул. Б. Хмельницького, 9а, оф.38.
тел. (0352) 528–777.