

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет фінансів та обліку

до 50-річчя
кафедри обліку і оподаткування

МАТЕРІАЛИ
VI МІЖНАРОДНОЇ
НАУКОВО-ПРАКТИЧНОЇ
КОНФЕРЕНЦІЇ

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

Том – 1
Тернопіль
22 травня 2020 року

УДК 657:658

С 76

**Рекомендовано до друку рішенням Вченої ради ТНЕУ,
протокол № 8 від 29 квітня 2020 року**

Редакційна колегія:

Дерій В.А., д.е.н., професор
Задорожний З.В., д.е.н., професор
Крупка Я.Д., д.е.н., професор
Мельник Н.Г., к.е.н., доцент
Муравський В.В., д.е.н., доцент
Назарова І.Я., к.е.н., доцент
Омецінська І.Я., к.е.н., доцент
Починок Н.В., к.е.н., доцент
Романів Р.В., к.е.н., доцент
Хорунжак Н.М., д.е.н., професор

Комп'ютерна верстка:

Муравський В.В., д.е.н., доцент

**Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в
Україні: матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф., 22 травня 2020 р.
Том 1. Тернопіль: ТНЕУ, 2020. 232 с.**

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

Для науковців, докторантів, аспірантів, студентів а також усіх осіб хто цікавиться проблемами обліку, аналізу, статистики і контролю в системі менеджменту.

Матеріали друкуються мовою оригіналу.

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

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

© Тернопільський національний економічний
університет 2020

ISBN 978-966-654-586-5

ЗМІСТ
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, ОПОДАТКУВАННЯ ТА
ЗВІТНІСТЬ В ГЛОБАЛЬНІЙ ЕКОНОМІЦІ

Бенько І. Д. БАРТЕРНІ ОПЕРАЦІЇ: ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА ОБЛІКУ	9
Герасимович І. А. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ІНЖИНІРИНГ ДЛЯ УКРАЇНСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ	11
Головач Э. П., Хутова Е. Н. НАЛОГОВОЕ КОНСУЛЬТИРОВАНИЕ В ФОРМИРОВАНИИ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ СРЕДЫ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ	14
Дерій В. А. УКРАЇНСЬКІ ОБЛІКОВІ НАУКОВІ ШКОЛИ КНЕУ ІМ. ВАДИМА ГЕТЬМАНА ТА ТНЕУ: ТРИ ПОКОЛІННЯ НАУКОВЦІВ	18
Жукевич С. М., Муляр К. В. ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В ЧАСТИНІ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ	21
Жураковська І. В. ВПЛИВ ЗНЯТТЯ МОРАТОРІЮ НА НАПОВНЕННЯ БЮДЖЕТІВ І ОБЛІК ЗЕМЕЛЬ	23
Задорожний З.-М. В. УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ ТА ЇЇ СКЛАДОВІ	25
Замула І. В. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗВИТКУ ОРГАНІЧНОГО ВИРОБНИЦТВА	28
Зарудна Н. Я., Кундеус О. М. ВПЛИВ ПОЛОЖЕНЬ КОДЕКСУ УКРАЇНИ З ПРОЦЕДУР БАНКРУТСТВА НА ОБЛІК ПРОЦЕСУ БАНКРУТСТВА	30
Канцедал Н. А. ІНСТИТУЦІЙНА МОДЕЛЬ ЗБАГАЧЕННЯ ПРЕДМЕТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	32
Кафка С. М., Орлова В. К., Степанюк О. С. ОНОВЛЕНА КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	36

Коваль Л. В. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЩОДО ВИТРАТ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ	39
Коваль О. В. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ АКТИВІВ З ГЕНЕТИЧНО МОДИФІКОВАНИМИ ОРГАНІЗМАМИ	41
Коротаев С. Л. ПОСЛЕПРОДАЖНЫЕ ПАКЕТНЫЕ УСЛУГИ В РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛЕ: ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	43
Крупка Я. Д. РОЗВИТОК ОБЛІКУ У НАЙБЛИЖЧІЙ ПЕРСПЕКТИВІ	46
Кундря-Висоцька О. П. ЛЮДСЬКИЙ КАПІТАЛ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ ТА ІНСТРУМЕНТ ГЕНЕРАЦІЇ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	49
Кізіма Т.О., Кізіма А. Я. АНТИКРИЗОВЕ ПОДАТКОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ В УКРАЇНІ	51
Лепетан І. М. ЗБАЛАНСОВАНА СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ У СИСТЕМІ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ	54
Лисюк А. В. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ РЕКЛАМНИХ ПРОДУКТІВ В УМОВАХ РОЗВИТКУ ІНФОРМАТИЗАЦІЇ СУСПІЛЬСТВА: КЛАСИФІКАЦІЙНИЙ ПІДХІД	57
Лукинів З. В. ВПЛИВ ГЛОБАЛІЗАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ НА СИСТЕМУ ОБЛІКУ ОРЕНДНИХ ВІДНОСИН	59
Малишкін О. І. ЩОДО ФОРМАТУ ЕКОЗВІТНОСТІ В УМОВАХ ЦІЛЕЙ СТАЛОГО РОЗВИТКУ	61
Мужевич Н. В., ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	64
Нежид Ю. С. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ПРАЦІ ТА ЇЇ ОПЛАТИ В СИСТЕМІ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНОГО МЕХАНІЗМУ РЕГУЛЮВАННЯ ЗАЙНЯТІСТЮ	66

Нестеренко О. О., Кононов І. І. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ	68
Огійчук М. Ф., Василішин С. І. ПРОБЛЕМИ ОЦІНКИ АКТИВІВ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ: БЕЗПЕКОВИЙ КОНТЕКСТ	71
Окренець В. Ю. ОБЛІКОВЕ ТРАКТУВАННЯ ПОНЯТТЯ «ПРИБУТОК» У ВІТЧИЗНЯНІЙ НОРМАТИВНІЙ ТА ФАХОВІЙ ЛІТЕРАТУРІ	74
Ольшанська М. В., Кушнір І. І. ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ У ВИЗНАЧЕННІ ДЕФІНІЦІЇ «ІМПОРТ» І ЙОГО КЛАСИФІКАЦІЇ	77
Омецінська І. Я. СОЦІАЛЬНА ЗВІТНІСТЬ ТА ЇЇ РОЛЬ ДЛЯ ПІДПРИЄМСТВА	79
Пантелєєв В. П. ФУНДАМЕНТАЛЬНЕ ТА ВІДМІННЕ ТРАКТУВАННЯ ЄДИНОЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ	81
Плаксієнко В. Я., Канцедал Н. А. ІНФОРМАЦІЙНА РОЛЬ ОБЛІКОВИХ СИСТЕМ У ГЛОБАЛЬНОМУ ЕКОНОМІЧНОМУ СЕРЕДОВИЩІ	84
Правдюк Н. Л. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИЙ АСПЕКТ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВ	87
Підлипна Р. П. ОЦІНЮВАННЯ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА	90
Пінчук К. С., Половинець Д. В. УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИХ АСПЕКТІВ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ У БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	92
Рожелюк В. М., Денчук П. Н. ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИЙ ВЕКТОР ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ	94

Рудницький В. С., Зих Вітольд., Рудницька О. В.	96
ТРАКТУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ СИСТЕМИ БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ СУЧАСНИХ ТОРГІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ	
Садовська І. Б., Бабіч І. І., Нагірська К. Є.	99
ПРОФЕСІЙНЕ СУДЖЕННЯ В МЕТОДОЛОГІЇ І ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА	
Сколотій І. В.	102
ОБЛІК ВИТРАТ, ДОХОДІВ І РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ В СУЧАСНИХ УМОВАХ	
Сколотій Л. О.	104
ПЕРЕДУМОВИ ПОДАЛЬШОГО РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ	
Струк Н. С.	107
ДОРЕЧНІСТЬ ФОРМУВАННЯ ЗВІТУ ПРО ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ДЛЯ УКРАЇНСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ	
Фаріон В. Я.	110
ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ: ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИЙ ПІДХІД	
Чижевська Л. В.	113
МІЖ МСФЗ І П(С)БО: ОБ'ЄКТИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ, ОБЛІК ЯКИХ ПОТРЕБУЄ ДОДАТКОВИХ РОЗ'ЯСНЕНЬ	
Шевчук Н. С.	115
ТРАНСПАРЕНТНІСТЬ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ	
Ясишена В. В.	118
НЕОБХІДНІСТЬ ВІДОБРАЖЕННЯ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИХ АКТИВІВ В УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ	
Ясінська А. І.	121
СУТНІСТЬ УПРАВЛІННЯ ТРАНСАКЦІЙНИМИ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА З ПОЗИЦІЙ СИСТЕМНО-ОРІЄНТОВАНОГО ПІДХОДУ	
РОБОТИЗАЦІЯ І ЦИФРОВІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПІДГОТОВКИ МУЛЬТИКВАЛІФІКОВАНИХ БУХГАЛТЕРІВ	
Nicholas Znak, Гуменна-Дерій М. В.	123
НОВІ ВИКЛИКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ СУЧАСНОЇ ПРОФЕСІЇ БУХГАЛТЕРА	

Грицишина А. В. ОБЛІК В ЛОГІСТИЧНІЙ СИСТЕМІ ХАОТИЧНОГО ЗБЕРІГАННЯ	125
Жук В. М. ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АГРАРНОЇ ПОЛІТИКИ: ШАНСИ ВІД ЦИФРОВОГО І ГРОМАДЯНСЬКОГО СУСПІЛЬСТВА	127
Журавель Г. П., Денчук П. Н. БУХГАЛТЕР – ПРОФЕСІЯ КРЕАТИВНА І ПРОДУКТИВНА	130
Костишин Н. С. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК 2030Е – ЦИФРОВИЙ ОБЛІК РОЗВИНЕНОЇ КРАЇНИ	133
Кулинич М. Б., Матвійчук І. О. ТРАНСФОРМАЦІЯ ПРОФЕСІЇ БУХГАЛТЕРА: СИСТЕМНИЙ ПІДХІД	135
Лазаришина І. Д. ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ЗМІСТОВНОГО НАПОВНЕННЯ АНАЛІТИЧНИХ ДИСЦИПЛІН	137
Лукановська І. Р. ІНТЕРНЕТ-ТОРГІВЛЯ: ОБЛІКОВІ ОСОБЛИВОСТІ ТА ОПОДАТКУВАННЯ	138
Муравський В. В., Питель С. В. ГІПОТЕЗА ПРО ОБЛІКОВУ ПЛАТФОРМУ ОРГАНІЗАЦІЇ КІБЕРБЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВ	140
Назарова І. Я. ПЕРСПЕКТИВИ ВНУТРІШНЬОГО ТА ЗОВНІШНЬОГО ЕЛЕКТРОННОГО ДОКУМЕНТООБІГУ	142
Починок Н. В. ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИЙ КАПІТАЛ БІЗНЕСУ: ТЕХНОЛОГІЇ ШІ (AI)	145
Хомин П. Я. МУЛЬТИПЛЕТИ ПІДГОТОВКИ ОБЛІКОВИХ ПРАЦІВНИКІВ	147
Хорунжак Н. М. КОМП'ЮТЕРИЗАЦІЯ ПРОЦЕСУ АНАЛІЗУ: ПРОБЛЕМИ ТА ВИКЛИКИ	149

Шевчук О. А.	152
ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ КОМП'ЮТЕРНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	
ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ФІНАНСОВО- ЕКОНОМІЧНОГО КОНТРОЛЮ, ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ТА СТАТИСТИКИ В УПРАВЛІННІ БІЗНЕСОМ	
Jaza Abir, Svitlana Galeshchuk	154
INTERACTIVE PREFERENCE ELICITATION IN COST- UTILITY ANALYSIS	
Lebedinsky Alex, Scanlon Kyla	156
DO TERRORIST ATTACK AFFECT STOCK PRICES?	
Балацька А. П.	158
АНАЛІЗ СТАНУ ТА ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ МАЛИХ ТА СЕРЕДНІХ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ	
Бережная Г. Г.	161
СОВРЕМЕННЫЕ МЕТОДЫ ОПТИМИЗАЦИИ ПРОЦЕССОВ В ЦЕПЯХ ПОСТАВОК	
Бурденюк Т. Г., Панасюк В. М.	164
МЕТОДИКА ПОРТФЕЛЬНОГО АНАЛІЗУ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	
Біла Ю. А.	166
ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ ФОРМУВАННЯ ГУДВІЛУ ПІДПРИЄМСТВ	
Власюк Ю. А.	169
АНАЛИЗ И ОЦЕНКА ФАКТОРОВ ПОВЫШЕНИЯ КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ И ИНТЕГРАЦИИ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА В СТРАНАХ ВОСТОЧНОЙ ЕВРОПЫ	
Гаращук О. В., Куценко В. І.	172
МЕНЕДЖМЕНТ І ПІДПРИЄМНИЦЬКИЙ РЕНЕСАНС У СФЕРІ ПОСЛУГ: ШЛЯХИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ	
Гудзь Н. В.	175
НАПРЯМКИ ДЕТІНІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ В УКРАЇНІ	
Гуцаленко Л. В.	177
ФОРЕНЗІК – ЯК ЗАСІБ ЗНИЖЕННЯ РИЗИКІВ КОРПОРАТИВНОГО ШАХРАЙСТВА	

Карпачова О. В.	179
СУЧАСНИЙ СТАН АУДИТОРСЬКОЇ ДОКУМЕНТАЦІЇ В УКРАЇНІ	
Клименко Я. В.	181
ОСОБЛИВОСТІ ПЛАНУВАННЯ ТА ВИКОНАННЯ АУДИТУ ОПЕРАЦІЙ З АФІЛІЙОВАНИМИ ОСОБАМИ ПРИ ВИКОНАННІ ЗАВДАНЬ З АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	
Крутова А. С., Долгопол Н. Ю.	184
ТЕОРЕТИЧНЕ ОБҐРУНТУВАННЯ СУТНОСТІ ДЕРЖАВНО-ПРИВАТНОГО ПАРТНЕРСТВА	
Куцик П. О.	187
ЕКОНОМІКО-КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВЛАСНИМ КАПІТАЛОМ ПІДПРИЄМСТВА	
Любенко А. М.	189
ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ КОНТРОЛЮ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ	
Машевська А. А.	192
ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	
Мельник Н. Г.	194
ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ДІЯЛЬНОСТІ МІЖНАРОДНИХ КОМПАНІЙ	
Мельниченко О. В.	196
УДОСКОНАЛЕННЯ ЄМНОСТІ ЗАКЛАДІВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я У ПЕРІОД МЕДИЧНИХ СПЛЕСКІВ: ПЕРЕРОЗПОДІЛ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ ПІД ЧАС КРИЗИ	
Мельничук І. В.	199
ВАРТІСНО-ОРІЄНТОВАНИЙ ПІДХІД В УПРАВЛІННІ ЕКОНОМІЧНОЮ БЕЗПЕКОЮ ПІДПРИЄМСТВА	
Панков Д. А., Гудошников А. В.	203
УПРАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВЫМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ ОЛЕФИНОВЫХ ПРОИЗВОДСТВ	
Проровский А. Г.	211
ИНВЕСТИЦИОННЫЙ АНАЛИЗ ВНЕДРЕНИЯ ВИМ-ТЕХНОЛОГИЙ	
Римар Г. А.	213
ОПЛАТА ПРАЦІ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЇЇ ОРГАНІЗАЦІЇ	

Савчук В. К.	215
БІЗНЕС-СОЦІАЛЬНИЙ АНАЛІЗ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА	
Свидрук І. І.	217
РОЛЬ СТРАТЕГІЧНОГО ПЛАНУВАННЯ В УПРАВЛІННІ ІННОВАЦІЙНИМ РОЗВИТКОМ ПІДПРИЄМСТВА	
Сисюк С. В.	219
МОНІТОРИНГ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ В СИСТЕМІ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ	
Скаска О. І.	221
НОВІ ПІДХОДИ У ЗДІЙСНЕННІ ФІНАНСОВОГО МОНІТОРИНГУ В УКРАЇНІ	
Федорченко К. О.	223
БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВИМ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯМ ПІДПРИЄМСТВ	
Яковець Т. А.	225
СТРАТЕГІЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РЕНТАБЕЛЬНОСТІ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ ЯК ОСНОВИ ДІЯЛЬНОСТІ	
Яцишин С. Р.	227
ВИДИ АНАЛІЗУ РИЗИКО-ОРІЄНТОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ЇХОГО СКЛАДОВІ	
Умерова Г. В.	230
ПЕРВИННИЙ ОБЛІК ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ ПРИ ВИРОЩУВАННІ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ РОСЛИННИЦТВА	

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, ОПОДАТКУВАННЯ ТА ЗВІТНІСТЬ В ГЛОБАЛЬНІЙ ЕКОНОМІЦІ

УДК 657

Бенько І. Д.,
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Тернопільський національний економічний університет

БАРТЕРНІ ОПЕРАЦІЇ: ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА ОБЛІКУ

Особливості здійснення бартерних (товарообмінних) операцій регламентуються нормами Цивільного кодексу України, Господарського кодексу, Податкового кодексу, Митного кодексу, Закону України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» тощо.

Вивезення товарів за межі митної території України, у тому числі й при здійсненні товарообмінних (бартерних) операцій, є об'єктом оподаткування ПДВ. При цьому, в разі експорту товарів датою виникнення податкових зобов'язань є дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства. У випадку, коли платник ПДВ здійснює згідно з договором бартеру постачання послуг на користь нерезидента чи отримання послуг від нерезидента, йому слід врахувати:

– якщо місце постачання цих послуг розташоване за межами митної території України, то така операція не є об'єктом оподаткування;

– якщо постачаються (отримуються) послуги, місце постачання яких розташоване на митній території України, то така операція є об'єктом оподаткування ПДВ. При цьому датою виникнення податкових зобов'язань вважається дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

Ввезення товарів на митну територію України, у тому числі при здійсненні товарообмінних (бартерних) операцій, також є об'єктом оподаткування ПДВ. При визначенні бази оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України, перерахунок іноземної валюти у валюту України здійснюється за офіційним курсом НБУ до цієї іноземної валюти, що діє на день подання митної декларації для митного оформлення.

У разі ввезення товарів на митну територію України датою виникнення податкових зобов'язань є дата подання митної декларації для митного оформлення. Нарахувавши і сплативши податкові зобов'язання, пов'язані із ввезенням товарів на митну територію України, платник ПДВ отримує право віднести відповідні суми ПДВ до податкового кредиту. У цьому випадку документом, що посвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту, є митна декларація, оформлена відповідно до вимог законодавства, яка підтверджує сплату податку.

Зарахування зустрічних однорідних вимог за бартерним контрактом можливе, якщо виконується сукупність таких умов:

- вимоги випливають зі взаємних зобов'язань між резидентом і нерезидентом, що є контрагентами за цими операціями;
- вимоги однорідні і строк виконання за ними настав, або не встановлений, або – на вимогу;
- між сторонами не було спору про характер зобов'язання, його зміст, умови виконання.

Якщо при здійсненні бартерної операції не провадиться часткова оплата поставок коштами, то відображені у бухгалтерському обліку відповідні статті активів та зобов'язань будуть немонетарними. Курсові різниці за немонетарними статтями в іноземній валюті не визначаються. Якщо зовнішньоекономічні бартерні розрахунки проводяться у змішаній формі, тобто частково грошовими коштами, то заборгованість у частині грошових розрахунків, яка виникла на кінець звітного кварталу, перераховують відповідно до розміру валютного курсу, що діяв на дату балансу [2, с.165].

Дохід у бухгалтерському обліку визнається лише тоді, коли обмін здійснюється неподібними активами, якщо ж сторони бартерного договору обмінюються продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), яка є подібною за призначенням і має однакову справедливу вартість, то дохід не визнається (П(С)БО 15 «Дохід», п. 9). Пояснюється це тим, що дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання. Якщо ж здійснюється обмін подібними активами з однаковою вартістю, то й оборотина субрахунках 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» та відповідно 902 «Собівартість реалізованих товарів», 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» не відображаються.

У бухгалтерському обліку величина доходу від здійснення бартерної операції неподібними активами (роботами, послугами) визначається за справедливою вартістю таких активів, робіт та послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, яка має бути зменшена або збільшена відповідно на суму переданих чи одержаних грошових коштів та їхніх еквівалентів. Якщо справедливу вартість таких активів, робіт і послуг визначити неможливо, то дохід визнається за справедливою вартістю активів, робіт та послуг, переданих за бартерним контрактом. У цьому випадку при обміні в обліку відбувається збільшення доходу за кредитом субрахунків 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» та списується балансова вартість за дебетом субрахунків 902 «Собівартість реалізованих товарів», 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Література

1. Бенюк І.Д., Сисюк С.В. Корупція в сфері публічних закупівель: форми прояву та засоби протидії. *Причорноморські економічні студії*. 2019. Вип. 38. Ч. 2. С.84-87. URL:http://bses.in.ua/journals/2019/38_2_2019/19.pdf.
2. Лучко М.Р., Бенюк І.Д. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навч. посіб. Тернопіль: Економічна думка, 2016. 360 с.

Герасимович І. А.,
д.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ІНЖИНІРИНГ ДЛЯ УКРАЇНСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Новий, починаючи з 80-х років ХХ століття, етап науково-технічної революції, поглиблена глобалізація економіки, жорсткість конкуренції спричинилась до потреби у принциповій зміні пріоритетів управління та контролю: у виробничій на виробничо-технологічні бізнес-процеси, що споживають ресурси, відображені згодом у статтях собівартості, які лише їх підсумовують, а у фінансовій діяльності - на безперервні бізнес-процеси, в яких виникають ризики, створюються резерви, визначається ліквідність, платоспроможність тощо.

Для забезпечення інформацією системи управління бізнес-процесами потрібні принципово нові механізми й інструменти обліку, що базуються на інжиніринговому підході до їх формування .

Такі напрямки розвитку бухгалтерського обліку призвели до формування його інжинірингової системи, що характерна для нинішнього століття і спрямована на забезпечення ефективного управління об'єктами і процесами на рівні бізнес-процесів із застосуванням інжинірингових агрегованих мега-рахунків, що вмонтовані у комп'ютерні програми управлінського та стратегічного обліку.

Отже, бухгалтерський інжиніринг – це спроектовані і розроблені та створені новітні методи, способи, прийоми і схеми, а також облікові реєстри, які забезпечують виконання нових проектів та перетворень, тобто це новий механізм обліку, який усією сукупністю своїх інструментів управляє економічними процесами, як об'єктами новітнього обліку.

Такі методичні новації, згідно із економічними реаліями нинішнього століття з бухгалтерського інжинірингу, розроблені в країнах з високорозвиненою ринковою економікою, є базою для застосування їх на українських підприємствах, де можливість його впровадження залежить, переважно, від простоти його методики.

Враховуючи закордонну практику та досвід набутий деякими вітчизняними підприємствами, ми максимально врахували вказаний фактор і пропонуємо достатньо спрощений, порівняно із зарубіжними аналогами, варіант методики бухгалтерського інжинірингу, який найбільш повно забезпечує інформацією про здійснювані бізнес-процеси для оперативного контролю і прийняття управлінських регулюючо-попереджуючих заходів, як у виробничій так і у фінансовій сфері функціонуючого українського підприємства.

Методика бухгалтерського інжинірингу для виробничої сфери цехів основного виробництва промислового підприємства.

Під час проведеного дослідження встановлено, що найбільш характерними бізнес-процесами цехів основного виробництва, як «центрів відповідальності» є: у харчовій галузі – «Приймання сировини», «Мийка сировини», «Механічне подрібнення і віджим», «Варіння», «Розфасування», «Етикетування», «Упаковка в збутову тару»; в машино- і приладобудуванні та виготовленні меблів - «Налагодження обладнання»; «Заготівля (подача) сировини, матеріалів»; «Виробниче перетворення (споживання) ресурсів»; «Монтаж виробів».

Необхідною й обов'язковою умовою при цьому є бюджетування бізнес-процесів за «центрами відповідальності» виробництва відповідної продукції, без якого управління бізнес-процесами неможливе.

Кожен, окремо взятий, технологічний бізнес-процес є окремим комплексним об'єктом обліку, що поєднує в собі: у виробничій сфері - інструменти бюджетування, нормативні методи обліку («стандарт-кост» або «дірект-кост»), попроцесний операційно-вартісний аналіз показників відхилень. Зазначені інструменти такого процесу обліку - створюють комплексний механізм з поєднання (інжинірингового підходу) вказаних інструментів, що є в розширеному і поглибленому вигляді «Звітом з виконання бюджетів за бізнес-процесами «центрів відповідальності» про рівень використання, матеріальних, трудових і грошових ресурсів в процесі виготовлення різних видів продукції у цехах основного виробництва промислового підприємства.

Вказаний звіт, не тільки забезпечує управлінський персонал інформацією про рівень виконання бюджетів за видами виготовлюваної продукції, але й конкретизує і висвітлює роль і вплив кожного з бізнес-процесів, для оперативного регулювання рівня витрат, що формують ці бюджети. І це досягається навіть на рівні звичайного комп'ютерного забезпечення типу ІС і створює умови для доступного використання методики бухгалтерського

Обліково-аналітичне забезпечення управління бізнес-процесами, що формують фінансовий стан підприємства.

Воно здійснюється за допомогою відповідної методики бухгалтерського інжинірингу, що враховує і групує, за комплексними обліковими об'єктами, різні види грошових потоків, де стриж інформаційними елементами є:

1) ідентифікація та класифікація бізнес-процесів управління як «центрів обліку фінансових ситуацій»;

2) агреговані (укрупнені) мега-рахунки та агреговані кореспонденції рахунків за принципом подвійного запису,

3) реєстри обліку – щоденні моніторингові трансформаційні «Похідні балансові звіти»,

4) чисті активи, як індикатори рівня ризику в діяльності підприємства, визначені у моніторингових, трансформаційних похідних балансових звітах.

Тут найважливішими інструментами є «Похідні балансові звіти» і робочий план мега-рахунків. Мега-рахунки по суті – це укрупнення рахунків за розділами теперішнього українського балансу, виходячи з їх економічного змісту: «Необоротні активи», «Оборотні активи» (у разі потреби детальніше: «Виробничі запаси», «Витрати виробництва», «Готова продукція і товари»,

«Грошові кошти», «Покупці і дебітори»), «Власний капітал», «Забезпечення наступних витрат і платежів», «Довгострокові зобов'язання», «Короткострокові зобов'язання». Об'єктами обліку тут є окремі «Центри обліку фінансових ситуацій» з ризиків, резервів, платоспроможності тощо.

Механізм бухгалтерського інжинірингу представлено в моніторингових «Похідних балансових звітах», який включає в себе чотири групи операцій:

1) операції із коригування історичної вартості активів до ринкової (справедливої) вартості;

2) операції із хеджування (захисту) від ризиків скоригованого балансу;

3) операції із чинних і очікуваних ризиків;

4) обчислення сум чистих активів та чистих пасивів, після облікового відображення кожної групи операцій і одержання інформації про їх фактичний рівень, а також з урахуванням операцій з можливої очікуваної майбутньої реалізації необоротних і оборотних активів та погашення довгострокових і короткострокових зобов'язань – з метою обчислення сум чистих активів та чистих пасивів, як індикаторів рівня фактичної і прогнозованої ризикової фінансової діяльності підприємства.

Результатом здійсненого дослідження є розборка рекомендацій новітніх методичних основ з побудови комплексних облікових об'єктів - бізнес-процесів, які поєднують у певних оперативних регістрах обліку: у виробничій сфері - попроцесне бюджетування витрат матеріальних та трудових ресурсів, нормативні методи обліку їх реального рівня, й операційно-вартісний аналіз показників відхилень, а у фінансовій – відображення операцій за агрегованими мега-рахунками в розрізі варіантів оцінок, обчислення сум чистих активів та чистих пасивів, як основних індикаторів рівня ризику в роботі підприємства на будь-який момент, що є принциповим з позиції збереження і розвитку бізнесової діяльності.

Використання вказаних методичних підходів з обліково-аналітичного забезпечення управління бізнес-процесами на українських підприємства, перетворює бухгалтерський облік з фіксатора господарсько-фінансових операцій на механізм управління сучасним підприємством.

Література

1. Джон Ф. Маршал, Випул К. Бансал. Финансовый инжиниринг. Полное руководство по нововведениям; пер. с англ. М.: «Инфра», 1998. 784 с.

2. Харрингтон Д., Эсиминг К. С. Оптимизация бизнес-процессов: документирование, анализ, управление. СПб.: Азбука. Б. Микро, 2002. 750 с.

3. Криштопа І. І. Стратегічний облік об'єднаного бізнесу. Методологія моделювання, організація: моногр. Кривий Ріг, 2016. 464 с.

Головач Э. П.,
д.е.н., профессор, профессор заклада наук социально-гуманистических,
Академия физического воспитания в Варшаве,
Филиал в Бялой Подляске,
Республика Польша,
Хутова Е. Н.,
старший преподаватель кафедры МЭМИ,
Брестский государственный технический университет,
Республика Беларусь

НАЛОГОВОЕ КОНСУЛЬТИРОВАНИЕ В ФОРМИРОВАНИИ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ СРЕДЫ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Институт налогового консультирования - мировая практика, востребованная во многих странах (Германия, Чехия, Польша, Австрия, Словакия и др.), эффективно сочетает методы государственного регулирования и саморегулирования. Налоговые консультанты пользуются доверием со стороны бизнеса и государства; становятся партнерами компаний и граждан; благодаря высокой квалификации формируют положительный имидж и репутацию социально ответственного бизнеса, сокращая тем самым проблемы налогоплательщика и создавая благоприятные условия предпринимательству.

Целью данного исследования является выявление роли налоговых консультантов в формировании благоприятной предпринимательской среды в Республике Беларусь. Проводится анализ деятельности налоговых консультантов, выявляются проблемы и даются некоторые предложения по их решению для содействия формированию благоприятной бизнес-среды.

Налоговые консультанты - финансовые эксперты, независимые квалифицированные посредники между налоговыми органами и субъектами.

Признаки, характерные для деятельности налоговых консультантов:

- 1) самостоятельная предпринимательская деятельность;
- 2) руководствуются нормативно-правовыми актами Республики Беларусь (Указом Президента Республики Беларусь от 19 сентября 2017 г. N 338; Кодексом профессиональной этики налоговых консультантов, утвержденным Палатой налоговых консультантов; Правилами деятельности в области налогового консультирования, утвержденными Постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 3 ноября 2017 г. N 23);
- 3) соответствующие компетенции (наличие квалификационного аттестата налогового консультанта); повышение квалификации каждые два года;
- 4) оказывают услуги по налоговому консультированию на основании заключенного договора возмездного оказания услуг (регистрируется);
- 5) личная ответственность за ошибки, допущенные в ходе выполнения услуг (договор страхования на сумму не менее 1 тыс. базовых величин);
- 6) конфиденциальность информации в отношении консультируемого лица.

Клиенты услуг налоговых консультантов: 1) представители предпринимательства малой и среднего бизнеса (коммерческие организации и индивидуальные предприниматели); 2) физические лица (по вопросам трудовой деятельности, получения доходов, гражданско-правовыми и др.).

Характер услуг налоговых консультантов:

1) консультирование по вопросам налогообложения и разъяснение законодательства (порядок возникновения налоговых обязательств, применение ставок по налогам и сборам, осуществление налоговых платежей и др.);

2) подготовка рекомендаций по вопросам налогообложения (выбор системы налогообложения, определение оптимальных решений в налоговой политике);

3) ведение бухгалтерского или налогового учета и отчетности (расчеты по налогам, заполнение налоговых деклараций, составление заявлений, жалоб);

4) представительство интересов консультируемых лиц в налоговых правоотношениях в государственных органах, организациях [1].

Палата налоговых консультантов учреждена в соответствии с Указом № 338 в 2018 г., является некоммерческой организацией, объединяющей ее обязательных членов (численность на 01.01.2020 г. - 463 чел.) [2]. В табл. 1 приведены данные по составу налоговых консультантов (членов Палаты) по регионам Беларуси, которые показывают сосредоточенность более 68% в городе Минске и очень малую численность по областям.

Таблица 1

Численный состав членов Палаты налоговых консультантов Беларуси на декабрь 2019 г.

Регион	Численность, чел.	Уд.вес, %	Число на 1 тыс. жителей	Число на 1 тыс. субъектов малого и среднего предпринимательства
1. Минск	315	68	0,156	2,65
2. Минская обл.	72	15,6	0,049	1,19
3. Гродненская обл.	20	4,3	0,019	0,59
4. Брестская обл.	19	4,1	0,014	0,43
5. Могилевская обл.	13	2,8	0,013	0,4
6. Гомельская обл.	12	2,6	0,009	0,31
7. Витебская обл.	12	2,6	0,011	0,39
ВСЕГО	463	100	0,049	1,29

Источник: собственные расчеты авторов по данным официальной статистики [2,3,4].

Несмотря на большую численность налоговых консультантов в столице (обусловлено численностью предпринимательских структур), проблемой является крайне низкая обеспеченность регионов и количество налоговых консультантов на 1 тыс. населения (в Германии по состоянию на 2018 г. более 90 тыс. предпринимателей и 7,5 тыс. компаний занимаются налоговым консультированием, на 1 тыс. приходится более 1 налогового консультанта).

По итогам 2019 г. декларации в рамках осуществления предпринимательской деятельности с участием налогового консультанта предоставили 123 субъекта хозяйствования, что составляет 0,3% от общей численности субъектов (в Республике Беларусь по состоянию на 01.10.2019 г. зарегистрировано 357868 субъектов малого и среднего предпринимательства) [4]. Численность налоговых консультантов, приходящихся на 1 тыс. субъектов малого и среднего предпринимательства, так же свидетельствует о низкой обеспеченности (в Германии по состоянию на 2017 г. - 545,8 тыс. субъектов и более 90 тыс. налоговых консультантов, т.е. около 165 на 1 тыс.) [5].

Не все налоговые консультанты - члены Палаты, численность всех аккредитованных налоговых консультантов 487 чел. [6].

Работа налоговых консультантов (представителей Палаты) тесно связана с работой налоговых государственных служб. По результатам 2019 года Министерством по налогам и сборам Беларуси отмечена эффективная, достаточно динамичная работа налоговых консультантов, основанная на личной инициативе, конструктивном взаимодействии с государственными налоговыми службами. В ближайшей перспективе Министерством по налогам и сборам определено разграничение функций налоговых инспекторов и налоговых консультантов; первые - будут решать только вопросы разъяснения законодательства и контроля за его соблюдением. Налоговые же консультанты, изучая детально документацию субъекта, осуществляют оценку конкретных хозяйственных операций с точки зрения соответствия действующему законодательству в порядке налогообложения плательщика.

Цель создания института налоговых консультантов - оказание реальной помощи налогоплательщикам и содействие развитию предпринимательской среды в регионах, поэтому важным является оценка востребованности и выявление степени удовлетворенности налогоплательщиков в их услугах.

Проблемы налогового консультирования в формировании благоприятной предпринимательской среды и некоторые пути их решения:

1. Препятствие работе других представителей малого бизнеса (услуги по ведению бухгалтерского и налогового учета, аудиторские). В мировой практике эти субъекты сотрудничают на условиях функционального разделения, так как каждая требует соответствующих компетенций и подготовки. Важно четкое определение функциональных задач и полномочий налоговых консультантов.

2. Сложность разграничения понятий «разъяснение законодательства» и «консультационные услуги»; налогоплательщики не знают, когда обращаться за информацией к налоговому инспектору, а когда к консультантам. Это должно решаться на уровне законодательства.

3. Недостаточная гарантия ответственности за рекомендации налоговых консультантов (в Германии страховая сумма 250 тыс. евро, в РБ 10,3 тыс. евро.).

4. Низкая степень лояльности налогоплательщиков к такой категории исполнителей услуг ввиду сложившегося мнения о налоговых инспекторах (многие теперь налоговые консультанты), как о контролирующих и карающих субъектах, а не содействующих их бизнесу. Отличие в работе налогового консультанта от аудитора и налогового инспектора - в ориентированности на клиента, в выполнении его поручений и содействии его интересам. Успешная репутация нарабатывается годами; необходимо использование инструментов самомаркетинга и продвижения (отзывы, блоги, деловые встречи и др.).

5. Отсутствие мотивирования бизнеса к сотрудничеству с налоговыми консультантами. Опыт зарубежных стран показывает, что это могут быть преференции с точки зрения сроков подачи налоговых деклараций (отсрочка на 3 месяца в Чехии), сокращение числа камеральных проверок и другие.

Литература

1. О налоговом консультировании. Указ Президента Республики Беларусь от 19 сентября 2017 г. N 338. Национальный правовой портал Республики Беларусь. Электронный ресурс. Режим доступа: <http://www.nalog.gov.by/ru/normativno-pravovaya-baza/>

2. Палата налоговых консультантов. Официальный сайт. Электронный ресурс. Режим доступа: <https://pnkbel.by>

3. Численность населения по областям на 1 января 2020 г. Официальная статистика. Национальный статистический комитет Республики Беларусь. Электронный ресурс. Режим доступа: <https://www.belstat.gov.by/ofitsialnaya-statistika>

4. Сведения о субъектах малого и среднего предпринимательства. Республики Беларусь в 2018-2019 годах. Официальная статистика.

5. Статистическая служба ЕС (Евростат). Электронный ресурс. Режим доступа: <http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/>

6. Реестр налоговых консультантов. Официальная статистика. Национальный правовой портал Республики Беларусь. Электронный ресурс. Режим доступа: <http://www.nalog.gov.by/ru/edinyj-reestr-nalogovyh-konsultantov/>

Дерій В. А.,
д. е. н., професор, професор кафедри обліку і оподаткування,
Тернопільський національний економічний університет

УКРАЇНСЬКІ ОБЛІКОВІ НАУКОВІ ШКОЛИ КНЕУ ІМ. ВАДИМА ГЕТЬМАНА ТА ТНЕУ: ТРИ ПОКОЛІННЯ НАУКОВЦІВ

Українська облікова наука зародилась зразу ж після завершення другої світової війни. Тоді українська економічна наука, у тому числі і наука про бухгалтерський облік та економічний аналіз, здобули великий шанс на формування і перспективний розвиток.

Одним із провідних вищих навчальних закладів (ВНЗ) України економічного профілю тоді був Київський фінансово-економічний інститут (нині Київський національний економічний університет (КНЕУ) імені Вадима Гетьмана), створений ще у 1906 році на базі Київських Вищих комерційних курсів. Кафедра бухгалтерського обліку (завідувач кафедри к. е. н., доцент Цюпа М. Г.) КФЕІ створена у 1944 р., а у лютому 1946 року її очолив к. е. н., доцент (згодом д. е. н., професор) Німчинов Прокіп Петрович.

Вважаємо, що саме лютий 1946 року є місяцем зародження української облікової науки, якій у лютому 2021 року має виповнитись 75 років. На користь нашого твердження є такі аргументи: 1) професор Німчинов П. П. є корифеєм української облікової науки, що здобув визнання на теренах усього колишнього Союзу, як перший лідер київської облікової наукової школи, що мало в чому за інтелектуальним потенціалом уступала тодішнім провідним у колишньому Союзі московській та ленінградській (нині Санкт-Петербурзькій) обліковим науковим школам; 2) Прокіп Петрович виховав цілу плеяду учнів – відомих українських професорів і доцентів з бухгалтерського обліку, які успішно працювали і працюють по усій Україні та за її межами і мали та мають на облікову науку визначальний вплив. Вони і їхні учні є майже у кожній столичній і регіональній обліковій науковій школі; 3) звичаї та традиції української облікової науки, започатковані професором Німчиновим П. П. у 1950-1960-тих роках, неформально розвиваються і поліпшуються донині.

Прокіп Петрович керував кафедрою бухгалтерського обліку аж до 1973 року і передав її своєму учневі – професору Литвину Ю. Я. Юрій Якович був завідувачем кафедри 15 років (1973-1975 рр., з 1977 р. – кафедри бухгалтерського обліку в сільському господарстві, яка виникла внаслідок поділу кафедри бухгалтерського обліку на дві (друга – кафедра бухгалтерського обліку в промисловості), а згодом кафедрою бухгалтерського обліку в сільському господарстві (назви цієї кафедри, як і інших кафедр, періодично змінювались) керували професори: Сопко Василь В. (1988-1993 рр.), Линник В. Г. (1993-2006 рр.), Коцупатрий М. М. (2006-2020 рр.).

Докторські дисертації працівників КНЕУ ім. Вадима Гетьмана з бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту (за видами економічної діяльності) захищались так: у 1964 р. – Каракоз І. І.; 1966 р. – Німчинов П. П.; 1970 р. –

Чумаченко М. Г.; 1973 р. – Білуха М. Т.; 1974 р. – Литвин Ю. Я.; 1980 р. – Кузьмінський А. М. та Самборський В. І.; 1981 р. – Сопко Василь В.; 1988 р. – Кужельний М. В.; 1991 р. – Линник В. Г.; 1993 р. – Герасимович А. М.; 1998 р. – Завгородній В. П.; 2001 р. – Примостка Л. О.; 2002 р. – Кузьмінський Ю. М.; 2003 р. – Кіндрацька Л. М.; 2004 р. – Петрик О. А.; 2006 р. – Свірко С. В.; 2008 р. – Бондар М. І.; 2009 р. – Галенко О. М.; Голов С. Ф. і Парасій-Вергуненко І. М.; 2010 р. – Шигун М. М.; 2013 р. – Гнилицька Л. В.; 2016 р. – Озеран А. В. та Олійник Я. В.; 2017 р. – Диба В. М. і Криштопа І. І.; 2019 р. – Герасимович І. А.

Якщо ці дані згрупувати за 20-річними інтервалами, то у 1964-1983 рр. (перше покоління докторів: учасники і діти другої світової війни) захищено 8 докторських дисертацій, у 1984-2003 рр. (друге покоління докторів: діти другої світової війни та перших повоєнних років (за деяким винятком)) – 7 докторських дисертацій, а у 2004-2020 (незавершений інтервал) рр. (третє покоління докторів (неповний інтервал): покоління середини 1950-тих – початку 1980-тих років) – 14 таких дисертацій. Середньостатистична особа доктора економічних наук першого покоління народилась у 1923 році і в рік захисту докторської дисертації їй було 51 рік. Щодо другого покоління, то середньостатистичний представник цього покоління народився у 1949 році і в рік захисту йому було 47 років. У третьому поколінні такі показники: народився у 1977 році і в рік захисту йому було 41 рік.

Нині в КНЕУ імені Вадима Гетьмана функціонують кафедри: обліку і оподаткування (завідувачка д. е. н., професорка Шигун М. М.); обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу (завідувачка д. е. н., професорка Кіндрацька Л. М.); аудиту (завідувачка д. е. н., професорка Петрик О. А.); міжнародного обліку і аудиту (завідувачка д. е. н., професорка Галенко О. М.) [1].

Київський національний економічний університет (КНЕУ) імені Вадима Гетьмана тісно пов'язаний з Тернопільським національним економічним університетом (ТНЕУ) історичними, науковими і особистими зв'язками.

У КНЕУ ім. Вадима Гетьмана у свій час захистили дисертації тернопільські науковці: Шкарабан С. І., Гуцайлюк З. В., Фаріон І. Д., Задорожний З.-М. В., Дерій В. А., Лучко М. Р., Хорунжак Н. М., Остап'юк М. Я., Дейнека М. Ф., Давидович І. Є., Мельник Р. О., Дупай М. М., Палюх М. С., Кізима А. Я., Щирба М. Т. та інші. Їхніми науковими консультантами і керівниками були: Німчинов П. П., Чумаченко М. Г., Литвин Ю. Я., Сопко Василь В., Кузьмінський А. М., Герасимович А. М., Самборський В. І., Кузьмінський Ю. М., Бабіч В. В.

У вересні 1966 р. створено Тернопільське відділення фінансово-економічного факультету Київського інституту народного господарства (КІНГ) ім. Д. С. Коротченка, а в 1967 р. – Тернопільський факультет цього ж інституту. В 1971 р. цей факультет перетворився у самостійний вищий навчальний заклад (ВНЗ) – Тернопільський фінансово-економічний інститут. Згодом декілька разів змінювались назви цього ВНЗ. З 2006 р. і донині він є Тернопільським національним економічним університетом.

Кафедра бухгалтерського обліку та економічного аналізу ТФЕІ створена у вересні 1969 р. (завідувач кафедри к. е. н., доцент Лебединський Г. Я.). Першим серед тернопільських вчених-економістів у галузі бухгалтерського обліку й економічного аналізу докторську дисертацію захистив у 1979 року завідувач кафедри бухгалтерського обліку в сільському господарстві (1973-1981 рр.) Белебега І. О. Вважаємо його родоначальником тернопільської облікової наукової школи (ТОНШ, 1979-1981 рр.). Потім цією науковою школою керували доктори економічних наук, професори: Литвин Б. М. (1981-1993 р.; 2002-2009 рр.), Гуцайлук З. В. (1994-2002 рр.). Нині (з 2009 р.) тернопільську облікову наукову школу очолює проректор з наукової роботи ТНЕУ, д. е. н., професор Задорожний З.-М. В.

Захисти докторських дисертацій тернополян з бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту (за видами економічної діяльності) відбувались в такій послідовності: у 1986 р. – Литвин Б. М.; 1987 р. – Шкарабан С. І.; 1992 р. – Гуцайлук З. В. та Фаріон І. Д.; 2000 р. – Пушкар М. С.; 2002 р. – Крупка Я. Д.; 2004 р. – Хомин П. Я.; 2007 р. – Задорожний З.-М. В.; 2008 р. – Лучко М. Р.; 2011 р. – Микитюк П. П.; 2012 р. – Дерій В. А.; 2014 р. – Хорунжак Н. М.; 2015 р. – Бруханський Р. Ф.; 2016 р. – Рожелюк В. М.; 2018 р. – Семанюк В. З.; 2019 р. – Муравський В. В.

Згрупувавши дані ТНЕУ за аналогією з КНЕУ ім. Вадима Гетьмана, отримаємо, що у 1964-1983 рр. (перше покоління докторів наук ТНЕУ: діти війни) захищена 1 докторська дисертація (1930 р. н., 49 років); у 1984-2003 рр. (друге покоління: діти війни та перших повоєнних років. Середні значення: 1944 р. н., захист у 49 років) – 6 таких дисертацій; у 2004-2020 (незавершений інтервал) рр. (третє покоління: діти кінця 1950-тих – середини 1970-тих років. Середні значення: 1966 р. н., захист у 46 років) – 10 докторських дисертацій.

В Тернопільському національному економічному університеті (ТНЕУ) нині функціонують кафедри: обліку і оподаткування (в. о. завідувачки к. е. н., доцентка Починок Н. В.); економічної експертизи та аудиту бізнесу (завідувач д. е. н., професор Лучко М. Р.); обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу (завідувач д. е. н., професор Бруханський Р. Ф.) [2].

Таким чином, українські облікові наукові школи КНЕУ ім. Вадима Гетьмана та ТНЕУ пройшли історичний шлях у декілька десятиліть. За цей час три покоління їхніх науковців захистили майже 50 докторських і понад 200 кандидатських дисертацій з бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту (за видами економічної діяльності).

Література

1. Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана. URL: <https://kneu.edu.ua/>
2. Тернопільський національний економічний університет. URL: <https://www.tneu.edu.ua/>

Жукевич С. М.,
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування,
Муляр К. В.,
студентка групи ОМОм-11,
Тернопільський національний економічний університет

ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В ЧАСТИНІ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ

Процес інформаційного забезпечення управлінських рішень при організації бізнес-процесів ґрунтується на даних, сформованих в системі бухгалтерського обліку. Оперативність та доцільність підготовлених даних визначаються обліковою політикою підприємства. Від вдало сформованої облікової політики залежить ефективність фінансово-господарської діяльності підприємства. Ключовим завданням облікової політики є забезпечення організації бухгалтерського обліку на підприємстві як цілісної системи з урахуванням всіх аспектів облікового процесу.

Операції з давальницькою сировиною є одним з особливих видів господарських операцій вітчизняних підприємств, що застосовуються в Україні з кінця ХХ століття.

Господарські операції з давальницькою сировиною доцільно розглядати у трьох взаємопов'язаних аспектах, зокрема, правовому, економічному та обліковому.

Так, з точки зору правового підходу операції з давальницькою сировиною – це цивільно-правові відносини між замовником та виконавцем при оформленні договорів про операції з давальницькою сировиною, спрямованих на отримання економічних вигод на основі виконання робіт з переробки давальницької сировини; з точки зору економічних відносин – форма організації процесу виробництва, що є поєднанням виробничого процесу між замовником та виконавцем в частині використання давальницької сировини з метою її переробки, отримання готової продукції та передачі останньої замовнику; з точки зору бухгалтерського обліку – це операції щодо попередньої передачі виконавцю давальницької сировини для їх наступної переробки (обробки, комплектування чи збагачення) на готову продукцію (з можливим отриманням супутньої продукції та зворотних відходів) незалежно від кількості виконавців, а також етапів її переробки за умови, якщо вартість давальницької сировини на кожному з цих етапів становить не менш як 20 % загальної вартості готової продукції [1].

Операції з давальницькою сировиною є особливим видом господарської діяльності, за яким одне підприємство (замовник) передає іншому підприємству (виконавцю) сировину, матеріали, комплектуючі для подальшої переробки (обробки, комплектування, збагачення чи використання). Законодавче регулювання відображення у бухгалтерському обліку таких операцій має ряд неузгодженостей. Тому облікова політика підприємств у частині операцій з

давальницькою сировиною повинна забезпечувати основні вимоги до ведення бухгалтерського обліку як у замовника, так й у виконавця.

Облікова політика – сукупність способів і прийомів ведення бухгалтерського обліку, вибраних підприємством індивідуально з урахуванням специфіки його діяльності, для забезпечення найбільш максимальних результатів діяльності [2].

На законодавчому рівні питання формування облікової політики підприємства регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та міжнародним законодавством, зокрема МСФЗ (IAS) 8 «Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки». У складі вітчизняних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку відсутнє окреме положення, яке б регламентувало порядок формування та реалізації облікової політики, а також контроль за її дотриманням.

У процесі формування облікової політики підприємства слід визначити склад суб'єктів її виконання, об'єкти та елементи такої політики, які вона повинна містити [3].

Таким чином, елементи облікової політики в частині операцій з давальницькою сировиною повинні містити ряд специфічних правил і положень для відображення таких господарських операцій в системі бухгалтерського обліку з метою найбільш повного інформаційного забезпечення управління і прийняття ефективних управлінських рішень щодо вирішення взаємовідносин між давальником сировини (замовником) та її переробником (виконавцем).

Найбільш важливим є погодження із замовником таких ключових питань облікової політики:

- методики бухгалтерського обліку прийнятої на переробку давальницької сировини, процесу її переробки та номенклатури продукції переробки давальницької сировини;
- переліку та складу статей та способів калькулювання продукції чи виконаних робіт з переробки давальницької сировини;
- методів та норм списання власної сировини на виробництво готової продукції на давальницьких умовах;
- порядку розподілу змінних і постійних загальновиробничих витрат на готову продукцію, виготовлену з давальницької сировини.

Література

1. Кіляр О. Р. Концептуальні передумови побудови бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/11.htm.

2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

3. Іваненко В. О. Особливості обліку операцій з давальницькою сировиною Економічний аналіз: зб. наук. праць. Тернопіль: Вид-во ТНЕУ «Економічна думка», 2010. Вип. 7. С. 411-413.

ВПЛИВ ЗНЯТТЯ МОРАТОРІЮ НА НАПОВНЕННЯ БЮДЖЕТІВ І ОБЛІК ЗЕМЕЛЬ

Вивчення впливу мораторію на наповнення бюджетів і формування витрат підприємств – це лише один із важливих аспектів, які слід врахувати при остаточному введенні закону в дію, поряд з фінансовим станом фермерів і аграріїв, які є основними землекористувачами, питаннями продовольчої безпеки України. Для отримання відповіді на питання доцільності чи недоцільності зняття мораторію, варто також орієнтуватись на питання вчасності чи невчасності цього процесу.

Світова спільнота в світлі останніх подій змінює акценти в оцінці ресурсів, визнаючи природний капітал найціннішим. Земля в складі цих ресурсів є основою добробуту і безпеки нації. «Україна має найбільші площі сільськогосподарських земель в Європі, однак продуктивність сільського господарства складає лише мізерну частину від тієї, яку мають інші європейські країни»[1]. Такі висловлювання фахівців Світового банку викликають здивування. Більшість аграріїв-практиків стверджують, що важливо не збільшувати продуктивність землі, а й її ефективність, щоб з меншими затратами отримувати врожай за помірними цінами. Можна звичайно досягнути рекордних врожаїв, але чи конкурентоспроможною буде продукція?

На сьогодні земельні ресурси відіграють важливу роль у наповненні бюджетів різних рівнів за рахунок земельного податку, орендної плати, податку з доходів фізичних осіб за здані в оренду ділянки.

Закономірно, що за результатами зняття мораторію орендна плата за землі державної і комунальної власності заміниться податком на землю. В разі придбання землі для передачі її в оренду можна очікувати зростання податку з доходів фізичної особи (якщо покупцем буде фізична особа), яка передає право користування земельною ділянкою, та податку на прибуток. Але останнє дуже малоймовірно.

Затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 р. №1253 Методика визначення мінімальної суми орендного платежу за нерухоме майно фізичних осіб передбачає визначення мінімальної вартості місячної оренди 1 кв. метра загальної площі нерухомого майна з урахуванням його місцезнаходження, органом місцевого самоврядування села, селища, міста, на території яких розміщене зазначене майно[4]. Проте, таких рішень на всю Україну одиниці.

В той же час встановлено мінімальну орендну плату за землю сільськогосподарського та іншого призначення не нижче 3% від нормативної грошової оцінки цієї землі. Ставка податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено (незалежно від місце знаходження),

встановлюється у розміріне більше 3 відсотківвід їх нормативної грошової оцінки [2]. Отже, орендна плата передбачає більші ставки перерахування у бюджет, ніж земельний податок. Про це свідчать і дані Державної казначейської служби України (табл.1)

Таблиця 1

Надходження у бюджет від земельного податку і орендної плати, грн. [5]

Найменування згідно з бюджетною класифікацією	виконано за 2019 рік	виконано за 2018 рік	виконано за 2017 рік
Земельний податок з юридичних осіб	11 488 696 915,04	8 241 197 940,10	8 262 337 888,61
Орендна плата з юридичних осіб	17 193 532 509,41	15 288 099 101,73	14 701 604 727,01
Земельний податок з фізичних осіб	1 860 924 470,71	1 629 423 798,28	1 387 380 458,33
Орендна плата з фізичних осіб	2 292 508 553,08	2 162 393 523,61	2 033 190 618,84
Кошти від продажу землі	1 915 689 476,82	1 487 662 155,57	1 332 207 144,46

«Хоча під дією мораторію на купівлю-продаж землі перебуває понад 41 млн га, з яких більше 31 млн га – це земля у приватній власності, а у державній та комунальній власності – понад 10 млн га» [3], саме орендна плата найбільше наповнює бюджет. Незначна частка державних та комунальних земель забезпечує практично в два рази більше прибутку державі, ніж земельний податок від решти земель.

Таким чином, при відміні мораторію за нинішнього стану речей, не буде ні ресурсів у громад, ні стабільних надходжень. Наявність численних пілг з податку на землю вимагає введення додаткових вимог до обліку земель, в тому числі орендованих.

Література:

1. Мораторій на продаж землі є найбільшою перешкодою для залучення інвестицій – Світовий банк. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2019/11/19/653886/>
2. Податковий кодекс України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/2019-2>.
3. Земля України: скільки її, кому належить і хто на ній працює. URL: <https://www.bbc.com/ukrainian/features-50223336>
4. Про затвердження Методики визначення мінімальної суми орендного платежу за нерухоме майно фізичних осіб, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 р. № 1253. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1253-2010-п>
5. Звіт про виконання місцевих бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя за 2019 рік. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-2019-rik>.

Задорожний З.-М. В.,
д.е.н., професор,
проректор з наукової роботи,
Тернопільський національний економічний університет

УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ ТА ЇЇ СКЛАДОВІ

Розвиток світової та вітчизняної економіки ставлять нові вимоги до інформації щодо діяльності суб'єктів господарювання. Зовнішній інвестор, перш ніж вкладати кошти у певне підприємство, хоче мати детальну інформацію про його фінансовий стан, щоб прорахувати всі можливі ризики і майбутню ефективність інвестицій. Власники підприємств, які не є їх менеджерами, зацікавлені у правдивості інформації щодо фінансових результатів, сум нарахованих дивідендів, ефективності ведення бізнесу. Адміністрація підприємств, у свою чергу, ставить певні вимоги до керівників структурних підрозділів та бухгалтерії щодо достовірності, повноти, якості та об'єктивності інформації про діяльність як підприємства загалом так і окремих центрів відповідальності.

Крім вищеперерахованих користувачами бухгалтерського та інших видів облікує ще безліч різних інституцій (фіскальні та інші контролюючі органи, банківські установи, пенсійний фонд, акціонери тощо). Основним джерелом необхідної для користувачів інформації є облікова звітність.

Проблемним питанням облікової звітності присвячені статті таких науковців як М.І.Бондар[1], Ф.Ф.Бутинець[2], С.Ф.Голов[3], Т.В.Давидюк[4], К.Друрі[5], С.А.Кузнецова[6], П.О.Куцик[7], Л.В.Нападовська[8], В.Ф.Палій[9], М.М.Шигун[10] та інші. Однак, ще багато з цих питань залишилися невирішеними. Особливо це стосується сутності та структури нефінансової, інтегрованої, внутрішньогосподарської та управлінської звітностей.

В науковій літературі часто можна зустріти думку, що кожному виду обліку відповідає звітність назва якої в свою чергу, відповідає назві цього обліку. Наприклад, дані статистичного обліку узагальнюються у статистичній звітності, податкових розрахунків - у податковій звітності, фінансового – у фінансовій звітності, внутрішньогосподарського (управлінського) – у внутрішньогосподарській звітності. Якщо по перших двох видах звітності дискусійних питань мало, то по двох останніх та інших видах звітності цього сказати не можна.

Зокрема, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» на вітчизняних підприємствах повинен використовуватися термін «бухгалтерський облік», а не «фінансовий облік». Щодо внутрішньогосподарської, то її теж часто називають внутрішньою, внутріфірмінною, внутрікорпоративною, управлінською. Нефінансового обліку, який би відповідав нефінансовій звітності, не існує.

Теж саме, хоча і з деякими зауваженнями, можна сказати і про наявність інтегрованого обліку.

Єдиної узагальнюючої назви звітності яка б відповідала всім видам обліку і не тільки, немає. Противники цього твердження можуть сказати, що є термін «облікова звітність», яка б повинна в себе включати фінансову, внутрішньогосподарську, статистичну та податкову. Але тоді виникає питання щодо віднесення до цієї звітності інтегрованої та нефінансової, крім облікової інформації є ще дані інших економічних служб підприємства.

На нашу думку, найбільш вдалою у цьому плані могла б бути «управлінська звітність». Це твердження, в першу чергу, пояснюється тим, що інформація всіх видів звітностей використовується відповідними користувачами в процесі прийняття ними управлінських рішень. Взаємозв'язок між видами звітності з урахуванням вищезазначеної пропозиції відображена на рис. 1.

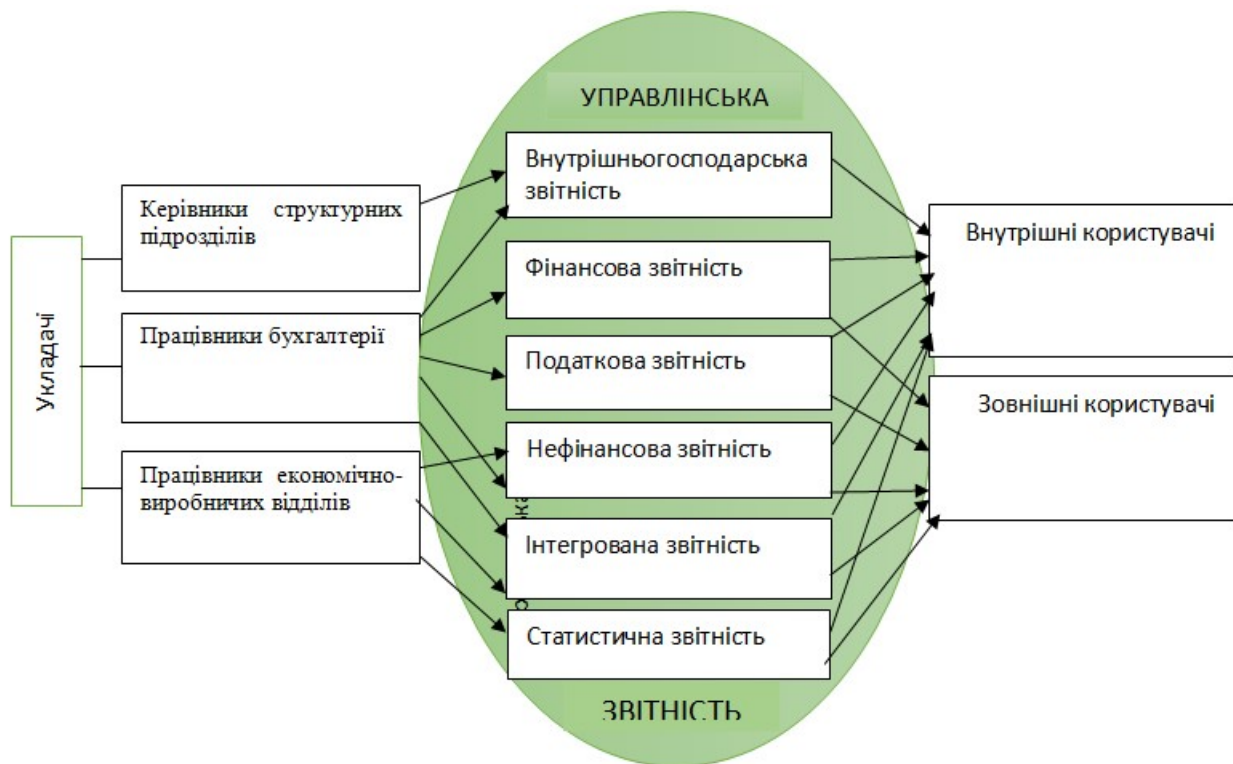


Рис. 1. Взаємозв'язок між видами звітності, її укладачами та користувачами

Із рис. 1 видно, що до управлінської звітності пропонується відносити внутрішньогосподарську, фінансову, податкову, нефінансову, інтегровану та статистичну звітності. Наявність такого роду узагальнюючої назви дозволить покращити інформаційний категорійний апарат, який би був зрозумілим всім користувачами звітної інформації.

Література

1. Бондар М.І. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік в управлінні підприємницькою діяльністю /М.І Бондар. // Міжнародний збірник наукових праць. – Вип. 2 (17). – С. 16-18.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: підруч. Для студентів спеціальності 7.050.106 «Облік і аудит вищих навчальних закладів» / Ф.Ф. Бутинець, Т.М. Малюга, Л.В. Чижевська за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир, 2004. – 564 с.
3. Голов С.Ф. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №4. – С. 3-13.
4. Давидюк Т.В. Роль управлінського обліку в формуванні нефінансової та інтегрованої звітності / Т.В. Давидюк [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPIPress/22544/1/Davydiuk_Rol_upravlinskoho_2016.pdf–С. 49-52.
5. Druri K.Upravlencheski yuchet dlya biznesresheniy:[Management Accounting for Business Decisions: Translated from English].Moscow: YUNITI
6. Кузнєцова С.А. Управлінська бухгалтерська звітність: проблеми створення / С.А. Кузнєцова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №11. – С. 15-24.
7. Куцик П.О. Сучасне трактування, склад і особливості формування управлінської звітності підприємства / П.О. Куцик // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2014. - № 797. - С. 248-254.
8. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підруч. / Л.В. Нападовська. – К. Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.
9. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов с элементами финансового учета / В.Ф. Палий. – М.: ИНФРА. – М. – 2006. – 279 с.
10. Шигун М.М. Види звітності підприємств: підходи до їх класифікації / М.М. Шигун, В.О. Іваненко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу: міжн. зб. наук. праць ЖДТУ; 2008. – Вип. 5 (12). – С. 432-443.

Замула І. В.,
д.е.н., професор, професор кафедри обліку і аудиту,
Державний університет “Житомирська політехніка”

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗВИТКУ ОРГАНІЧНОГО ВИРОБНИЦТВА

Значна кількість виробників сільськогосподарської продукції, задля отримання максимальних вигід від своєї діяльності, нехтує важливими для людства ресурсами – природними. Використання хімічних добрив та інших синтетичних речовин у процесі виробництва, недотримання сівозміни, значний механічний вплив на ґрунт тощо – все це негативно впливає на якість продукції, що виробляється. Це спричиняє загострення питання підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва з обов'язковим зменшенням антропогенного навантаження на навколишнє середовище. Тому актуалізується розвиток органічного виробництва, у процесі якого усі фактори, що негативно впливають на здоров'я людей та навколишнє середовище, мінімізовані або взагалі відсутні. Наразі, пріоритетним напрямом, при переході до такої альтернативної моделі господарювання, є використання ресурсощадних технологій і матеріалів, які покращують екологічну рівновагу в природних системах та сприяють створенню стійких і збалансованих агроєкосистем.

Запровадження органічного виробництва є одним із найважливіших чинників підвищення рівня життя, економічної, соціальної й екологічної безпеки, що дозволить зберегти життя і здоров'я людини і передбачено у положеннях Цілей сталого розвитку на 2016-2030 рр. [1].

Кількість виробників і споживачів органічної продукції невпинно зростає. Станом на 2017 р. зареєстрована 181 країна з сертифікованим органічним виробництвом [2]. Загалом, основні показники щодо органічного виробництва у світі, і в Україні зокрема, продовжують зростати, про що свідчать дані статистики FiBL [2].

Хоча у 2017 р. вперше за п'ять років спостерігалось зниження темпів зростання вартості реалізованої органічної продукції, але у порівнянні з даними 2005 року вартість реалізованої органічної продукції збільшилася в 147 разів і станом на 2017 рік складає 29,4 млн. євро [2]. Таким чином, це дає підстави стверджувати, що органічне виробництво в Україні розвивається досить швидкими темпами, що може позитивно впливати на реалізацію наявних конкурентних переваг економіки України та сприяти підвищенню екологічної якості продукції та збереженню навколишнього середовища. Наразі Україна посідає 24 місце у світовому рейтингу та 13 у рейтингу серед країн Європи за площею території, призначеної для органічного виробництва [2].

Український органічний сектор стрімко зростає як за кількістю операторів, так і за якістю продукції. Немає жодних сумнівів у тому, що Україна буде джерелом високоякісних органічних продуктів та надійним партнером в бізнесі, пов'язаному з органічним виробництвом, для міжнародного

ринку. Органічне сільське господарство може відіграти важливу роль в досягненні як мінімум восьми з сімнадцяти Цілей сталого розвитку України на 2016-2030 рр.[1], зокрема цілі 2, 3, 6, 8, 12, 13, 14 та 15.

Рівень забезпечення інформацією споживачів про безпечність та якість органічної продукції в Україні наразі низький. Однак, інтенсивний маркетинг органічних продуктів в Україні через мережу Internet має значний потенціал для розвитку внутрішнього ринку органічних продуктів і може створювати і стимулювати попит споживачів. Це сприятиме закріпленню позитивного ставлення громадськості до органічного сектору загалом і стимулюватиме споживання органічної продукції та розвиток органічного агровиробництва.

Однак, є велика кількість проблем, які не дають розвиватися ринку органічної продукції. Основними з яких є відсутність достовірної інформації щодо ефективності органічного виробництва в цілому та за конкретними видами продукції, що ускладнює управління підприємством з органічним виробництвом та не дозволяє йому мати достатні конкурентні переваги на зовнішньоекономічному ринку. Вирішенням вказаної проблеми є подальший розвиток методологічних, організаційних і методичних положень бухгалтерського обліку виробництва органічної продукції відповідно до положень Цілей сталого розвитку України на 2016-2030 рр.

Для задоволення інформаційних потреб управлінського персоналу підприємства з органічним виробництвом, необхідно удосконалити бухгалтерський облік, враховуючи необхідність гармонізації економічної, соціальної і екологічної складових діяльності аграрного підприємства, в частині:

- організації документування господарських операцій пов'язаних з органічним виробництвом (визначати та документувати усі необоротні активи, виробничі запаси та вироблену продукцію, починаючи з придбання необхідних для виробництва матеріалів до реалізації готової продукції);
- побудови робочого плану рахунків (формування окремих аналітичних рахунків для процесу виробництва органічної продукції, її подальшої реалізації, а також для визначення фінансового результату);
- калькулювання собівартості продукції органічного виробництва з метою визначення його ефективності;
- розробки системи показників звітності (управлінської, фінансової і статистичної) підприємств з органічним виробництвом.

Отже, становлення органічного аграрного виробництва в Україні потребує розвитку його облікового забезпечення. Відповідно з появою такого забезпечення можливо очікувати розвиток цього сегменту аграрного сектору.

Література

1. Цілі сталого розвитку в Україні. URL: <http://sdg.org.ua/ua/sdgs-and-governments>(дата звернення 16.04.2020)
2. ResearchInstituteofOrganicAgriculture (FiBL). URL: <https://statistics.fibl.org/world/retail-sales-world.html> (дата звернення 15.04.2020).

Зарудна Н. Я.,
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Кундеус О. М.,
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Тернопільський національний економічний університет

ВПЛИВ ПОЛОЖЕНЬ КОДЕКСУ УКРАЇНИ З ПРОЦЕДУР БАНКРУТСТВА НА ОБЛІК ПРОЦЕСУ БАНКРУТСТВА

Науковці України виокремлюють ряд причин, які призводять до виникнення ознак банкрутства підприємства. Зазвичай їх об'єднують у дві групи. До першої групи включають зовнішні фактори: економічні, політичні, соціальні, що обумовлені недосконалістю державної політики, а також фактори негативного успадкування (успадковані від командно-адміністративної системи); інфляція та криза неплатежів; ринкові фактори (негативна ринкова кон'юнктура); фактори взаємодії з партнерами; інноваційні фактори; ресурсний дефіцит; природні катастрофи. До другої групи відносяться внутрішні причини, серед яких: недосконалість системи управління потенціалом підприємства (управлінським, маркетинговим, трудовим, фінансовим, санаційним, інфраструктурним, інформаційним, потенціалом відтворення); нераціональні управлінські рішення; ненадійний виробничий потенціал тощо.

З 21 жовтня 2019 року діють нові умови та порядок відновлення платоспроможності боржника - юридичної особи та фізичної особи-підприємця або визнання їх банкрутом з метою задоволення вимог кредиторів. Це обумовлено введення у дію Кодексу України з процедур банкрутства, який є першим комплексним документом за часи незалежності України, що врегульовує всі процедурні питання банкрутства. Кодекс містить багато положень, що перекликаються зі світовими стандартами, та має на меті приведення норм чинного законодавства до сучасних реалій вітчизняної економіки та світових тенденцій. Це, у свою чергу, позитивно відображається на економіці та інвестиційному кліматі України. Норми даного Кодексу спрощують порядок відкриття провадження у справах про банкрутство. Згідно нього провадяться усі майнові спори за участю боржника; передбачено арешт майна боржника виключно у межах справи про банкрутство; можливість звільнення активів боржника з податкової застави та скасування арештів на майно може бути надана ухвалою суду у справі про банкрутство; створюється єдина організація арбітражних керуючих.

Нововведеним Кодексом врегульовано принципово нову для України процедуру відновлення платоспроможності фізичних осіб. Основні принципи цієї процедури є достатньо лояльними стосовно банкрута. Їх суть полягає у відкритті процедури виключно з ініціативи боржника, можливості задоволення вимог кредиторів шляхом реструктуризації та/або погашення боргів шляхом реалізації всього майна боржника, що входить у ліквідаційну масу, недоторканості житла, неможливості повторної процедури банкрутства.

Україна не квапилася реформувати сферу банкрутства, незважаючи на те, що потреба в змінах назріла вже давно. Згідно з дослідженням Світового банку «Doing Business» у 2018 році Україна посіла лише 145-те місце за показником врегулювання неплатоспроможності, «завдяки» чому впритул наблизилась до Бангладеш (153 місце) та Зімбабве (159 місце). Така невтішна статистика нікого не здивувала, оскільки неефективність діючої системи банкрутства в нашій країні досі була очевидною. З метою реформування механізмів банкрутства, новий Кодекс, серед іншого, передбачає наступні нововведення, що узагальненні на рис. 1.

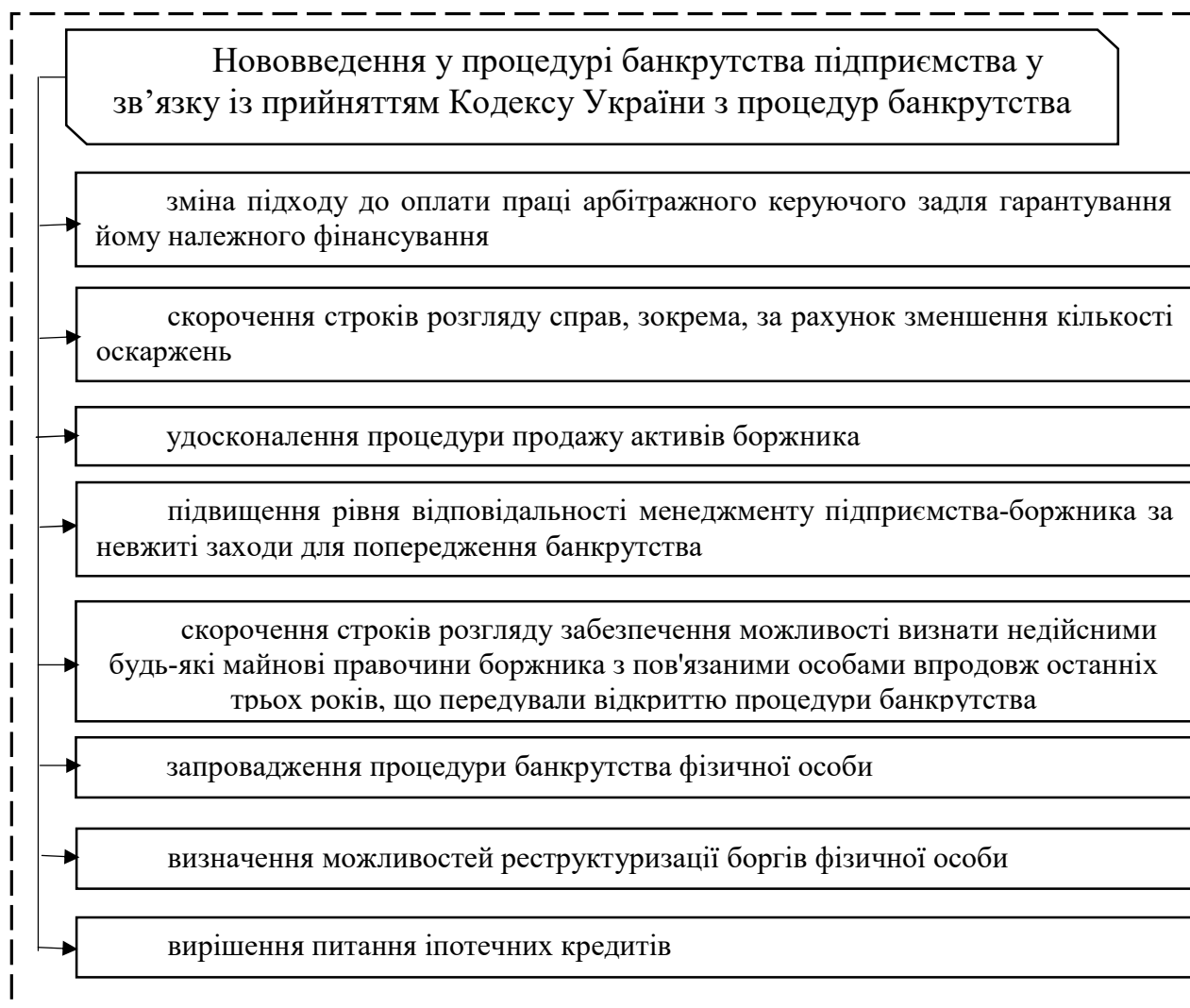


Рис. 1. Нововведення у процедурі банкрутства підприємства у зв'язку із прийняттям Кодексу України з процедур банкрутства

Автори Кодексу переконані, що його прийняття сприятиме підвищенню ефективності процедури банкрутства в Україні, наблизить її до світових стандартів та забезпечить належний рівень захищеності прав кредиторів та боржників. Ми ж вважаємо, що облікове відображення процесу банкрутства стане більш чітким та врегульованішим. Для прикладу статтею 65 Кодексу визначено перелік документів, що повинні додаватися до ліквідаційного балансу. Їх формування напряму залежить від організації обліку на підприємстві під час провадження процедури банкрутства.

Канцедал Н. А.,
к. е. н., доцент, доцент кафедри
бухгалтерського обліку та економічного контролю,
Полтавська державна аграрна академія

ІНСТИТУЦІЙНА МОДЕЛЬ ЗБАГАЧЕННЯ ПРЕДМЕТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Об'єкт і предмет – фундаментальні категорії будь-якої науки. У філософському розумінні вони співвідносяться як загальне і часткове, оскільки об'єкт є певною системою, на яку спрямована пізнавальна діяльність, а предмет – складовою об'єкта, тобто його елементом, ознакою, одиницею чи властивістю.

Разом з тим, Руденко О. В. відмічає: «В філософській літературі існують погляди, що між об'єктом та предметом пізнання немає різниці, або, що на емпіричному рівні наукового пізнання немає потреби розрізняти об'єкт та предмет» [4, с. 80]. У зв'язку з цим пошук раціонального співвідношення категорій «об'єкт» і «предмет» на сьогодні залишається однією з ключових теоретико-пізнавальних проблем і є актуальним не лише для бухгалтерського обліку як науки, а й для суміжних до нього економічних, соціальних та правничих наук.

Питання щодо уточнення об'єкта і предмета конкретної науки завжди слід розглядати у її методологічній площині.

Методологічна потреба у розмежуванні об'єкта і предмета науки виникла у ХІХ ст. на етапі некласичної наукової раціональності [3, с. 249]. Концептуальною основою такого розмежування стала відмова від ставлення до однієї з наукових теорій як єдино істинної, а провідна ідея такого ставлення ґрунтувалася на припущенні істинності декількох відмінних між собою конкретних описів однієї й тієї ж реальності.

Ґрунтовний аналіз наукових досліджень М. С. Кельмана а також вчених, наукові праці яких цитує згаданий автор, дає підставу для абсолютної згоди із твердженням, що «об'єкт, його окремі сторони і властивості не входять у систему науки. У процесі пізнання формується предмет науки, котрий постає у вигляді ідеалізованого об'єкта науки, його теоретичної моделі» [3, с. 249].

Тобто, об'єктом науки є її зовнішня реальність, що потребує відповідного теоретичного опису у заданій (фрагментарній) предметній площині.

В розвиток даної теми та у відповідності до мети дослідження перед нами постають питання:

1. Яку зовнішню реальність слід вважати об'єктом науки «Бухгалтерський облік»?
2. Які параметри характеризують предмет бухгалтерського обліку?

У фундаментальній літературі та наукових дослідженнях з обліку поняття «предметбухгалтерського обліку» частіше за все ґрунтується на розумінні процесу розширеного відтворення, внаслідок чого можна сформулювати найбільш лаконічне його визначення: предметом бухгалтерського обліку є господарська діяльність економічного суб'єкта [2, с. 123]. Виходячи з цього, побудуємо наступний логічний ряд:

1) предметом бухгалтерського обліку є господарська діяльність підприємства;

2) господарська діяльність складається з окремих господарських операцій;

3) господарські операції – це дія, що викликає зміну відповідного об'єкта обліку і стосується господарських засобів, джерел їх утворення, господарських процесів чи результатів діяльності.

Беручи за основу філософський підхід до співвідношення об'єкта і предмета науки, зобразимо таке співвідношення схематично з урахуванням методологічних особливостей бухгалтерського обліку як науки (рис. 1).



Рис. 1. Гносеологічна конструкція співвідношення предмета і об'єкта бухгалтерського обліку (розроблено автором)

Як видно з рис. 1, зміст предмета бухгалтерського обліку конкретизується його об'єктами, а саме – об'єктами бухгалтерського спостереження, що підлягають реєстрації та відображенню в системі господарюючого суб'єкта.

У цьому контексті рис. 1 ілюструє формально-логічне протиріччя, яке прийнято називати парадоксом: предмет бухгалтерського обліку є частиною об'єкта бухгалтерського обліку, а об'єкти бухгалтерського обліку є частиною предмета бухгалтерського обліку.

Парадокс виникає внаслідок того, що обидва ці судження є абсолютно доказовими, але водночас протирічать одне одному, оскільки характеризуються ознаками безкінечної тавтологічної фрази.

Таке руйнування класичного філософського стереотипу пояснюється тим, що поняття «об'єкт бухгалтерського обліку» є невід'ємною складовою методології бухгалтерського обліку, яка не може відмовитися від категорії «об'єкт» шляхом її заміни на іншу дефініцію.

Таким чином, слід відрізнити поняття об'єкта бухгалтерського обліку як науки та об'єкта бухгалтерського обліку як складової предмета.

З точки зору методології об'єкти бухгалтерського обліку є невід'ємною складовою його предмета, оскільки їх відображення в інформаційній системі дає можливість отримувати вартісні, кількісні та якісні показники господарської діяльності відповідного суб'єкта.

Ключовим моментом до пошуку відповіді на питання 1 (яку зовнішню реальність слід вважати об'єктом науки «Бухгалтерський облік»?) є економіко-правова сутність поняття «господарська діяльність», закріплена у ст. 3 Господарського Кодексу України як «діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність» [1]. У свою чергу, господарська діяльність поділяється на комерційну (підприємництво) та некомерційну, а сферу господарських відносин становлять господарсько-виробничі, внутрішньогосподарські та організаційно-господарські відносини.

Таким чином, зовнішня реальність бухгалтерського обліку як науки являє собою сукупність господарських відносин суб'єктів у глобальному економічному просторі, а також включає інші суспільні процеси – соціальні, політичні, екологічні та інші.

Підсумовуючи вищесказане, зроблено такі висновки:

1. Об'єктом бухгалтерського обліку як науки слід вважати його зовнішню реальність, яка не входить у систему науки «Бухгалтерський облік», а лише формує запит на неї.

2. Об'єктом бухгалтерського обліку як науки слід вважати інституційне середовище господарюючих суб'єктів, а сам бухгалтерський облік – окремим інститутом цього середовища.

3. Поняття об'єкта науки не є сталим. Воно постійно збагачується за рахунок розвитку нових знань та під впливом факторів, що зумовлюють модифікацію відповідного інституційного середовища. В бухгалтерському обліку це може спричинити методологічні зміни, пов'язані з появою принципово нових об'єктів, що потребують обліку або виникненням нових підходів до облікової реєстрації вже існуючих об'єктів.

4. Предметом бухгалтерського обліку є господарська діяльність підприємства, що складається із господарських операцій.

5. Об'єктами предмета бухгалтерського обліку є господарські засоби, джерела їх утворення, господарські процесита результати діяльності конкретного суб'єкта, що потребують використання відповідного методологічного інструментарію з метою формування інформації для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

6. Інституційна модель збагачення предмета бухгалтерського обліку є динамічною величиною, а її всебічне дослідження дозволяє виявляти методологічні проблеми бухгалтерського обліку, що вимагають нових науково обґрунтованих рішень.

Література

1. Господарський Кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення: 28.04.2020).

2. Канцедал Н. А. Термінологічні аспекти ідентифікації предмета і об'єкта бухгалтерського обліку. Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка (ХНТУСГ). Економічні науки. Харків. 2009. № 83. С. 121-126. URL: <http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/handle/123456789/1784> (дата звернення: 28.04.2020).

3. Кельман М. С. Методологічна розвідка змісту об'єкта і предмета юридичної науки. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія: Юридичні науки : збірник наукових праць. 2015. № 824. С. 248-252. URL: <http://ena.lp.edu.ua:8080/handle/ntb/31424> (дата звернення: 28.04.2020).

4. Руденко О. В. До проблеми співвідношення об'єкта та предмета наукового пізнання. Дні науки філософського ф-ту-2005: матеріали доповідей та виступів міжнародної наукової конференції. Частина 2. К.: ВПЦ «Київський університет», 2005. С. 80-81.

Кафка С. М.,
 д.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку та оподаткування,
Орлова В. К.,
 к.е.н., професор, професор кафедри обліку та оподаткування,
Степанюк О. С.,
 асистент кафедри обліку та оподаткування,
 Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу

ОБНОВЛЕНА КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Остання редакція Концептуальної основи фінансової звітності видана Радою міжнародних стандартів фінансової звітності (РМСФЗ) у вересні 2010 р. Однак в березні 2018 р. цей важливий для бухгалтерів і аудиторів світу нормативний документ був переглянутий і в новій редакції з 1 січня 2020 р. він чинний в Україні. В діючій версії Концептуальної основи мають місце суттєві зміни і уточнення. Метою цієї статті є дослідити основні зміни в Концептуальній основі, які стосуються якісних характеристик фінансової звітності та основних її елементів : активів і зобов'язань, а також методів оцінки активів, зобов'язань, доходів і витрат. На рис.1 наведено основоположні моменти бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за оновленою Концептуальною основою.



Рис. 1. Основоположні моменти бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за Концептуальною основою [1]

З рис. 1 бачимо, до якісних характеристик корисної фінансової інформації в новій редакції Концептуальної основи повернуто таку якісну характеристику як обачність.

Концептуальною основою інакше трактуються такі основні елементи фінансової звітності як активи і зобов'язання, доходи і витрати.

Актив – це теперішній економічний ресурс, який контролюється суб'єктом господарювання у результаті минулих подій. Економічний ресурс – це право, що має потенціал для отримання економічних вигід. Доцільно звернути увагу на три аспекти визначення активу. Це :а) право;б) потенціал створення економічних вигід;в) контроль.

Таким чином, актив в новій редакції Концептуальної основи розглядається як економічний ресурс, а не як надходження економічних вигід, як це було раніше. Виключення з визначення активу очікуваних надходжень означає, що для визнання активу необов'язково бути впевненим в отриманні економічних вигід. В той же час Концептуальною основою допускається, що низька ймовірність отримання економічних вигід може вплинути на рішення щодо визнання активу.

Відповідно до змін у визначенні активів змінилися і визначення зобов'язань. Зобов'язання – це теперішня заборгованість з передачі економічних ресурсів суб'єкта господарювання, що виникла в результаті минулих подій. Тобто зараз зобов'язання – це не кінцевий відтік економічних вигід, а обов'язок передати економічний ресурс. Низька ймовірність передачі економічних ресурсів в погашення зобов'язань може вплинути на визнання цих зобов'язань у фінансовій звітності. Але все це повинно відбуватися в умовах відповідності оновленому принципу обачності. Таким чином, зараз активи і зобов'язання розглядаються як набір прав, а не як фізичні об'єкти. При визнанні активів або зобов'язань зараз акцент робиться на потенціалі активу отримувати, а зобов'язання - передавати економічні вигоди.

У відповідності до змін у визначенні активів і зобов'язань Концептуальною основою змінено визначення доходів і витрат.

Доходи - збільшення активів або зменшення зобов'язань, що призводять до збільшення власного капіталу, окрім випадків, пов'язаних із внесками учасників.

Витрати - зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу, окрім випадків, пов'язаних із виплатами учасникам.

Слід звернути увагу на оновлений підхід щодо оцінки статей фінансової звітності. В якості основ оцінки передбачені:

- а) історична собівартість;
- б) поточна вартість.

До основ оцінки за поточною вартістю належать:

- справедлива вартість;
- вартість при використанні для активів і вартість виконання для зобов'язань;
- поточна собівартість.

Історична собівартість активу при його придбанні або створенні – це вартість витрат, здійснених при придбанні або створенні активу, що складається з компенсації, сплаченої для придбання чи створення активу, та витрат на операцію. Історична собівартість зобов'язання при його прийнятті або взятті – це вартість компенсації, отриманої за прийняття або взяття зобов'язання, мінус витрати на операцію.

На відміну від історичної собівартості поточна вартість активу чи зобов'язання не виводиться з ціни операції або іншої події, що породила актив чи зобов'язання. Оцінка за поточною вартістю відбувається з використанням інформації, що оновлюється станом на дату оцінки.

У визначенні справедливої вартості нового нічого немає.

Справедлива вартість – це ціна, яку було б одержано в разі продажу активу чи сплачено за передання зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку станом на дату оцінки.

Вартість при використанні – це теперішня вартість грошових потоків або інших економічних вигід, які суб'єкт господарювання розраховує отримати від використання активу та його остаточного вибуття. Вартість виконання – це теперішня вартість грошових коштів або інших економічних ресурсів, які, як очікує суб'єкт господарювання, він буде зобов'язаний передати при виконанні ним зобов'язання

Значення вартості при використанні та вартості виконання неможливо спостерігати безпосередньо. Вони визначаються з використанням методів оцінювання на основі грошових потоків

Поточна собівартість активу – це собівартість еквівалентного активу на дату оцінювання, що складається з компенсації, яку довелося б сплатити на дату оцінювання, та витрати на операцію, які довелося б здійснити на ту саму дату. Поточна собівартість зобов'язання – це компенсація, яку було б одержано за еквівалентне зобов'язання на дату оцінки, мінус витрати на операцію, які довелося б здійснити на ту саму дату

В Концептуальній основі розкрито сутність факторів, які слід враховувати при виборі даних для оцінки.

Концептуальною основою обмежено використання показника іншого сукупного доходу. Пропонується усі доходи і витрати відповідним чином класифікувати та включати у фінансові результати. Але в Концептуальній основі немає конкретних рекомендацій щодо того, які саме показники включати до складу іншого сукупного доходу, а які – ні.

Всі ці моменти необхідно враховувати при складанні або коригуванні облікової політики, при формуванні свого професійного судження за відсутністю прямих вказівок щодо будь якого питання в бухгалтерських стандартах.

Література

1. Концептуальна основа фінансової звітності, затвердження Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, переглянута в березні 2018 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009 (дата звернення 04.05.2020).

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЩОДО ВИТРАТ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ

Витрати майбутніх періодів – це витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів [4]. Найповнішу інформацію про склад витрат майбутніх періодів містить Інструкція № 291. Зокрема, у цьому документі зазначено, що рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів» призначено для узагальнення інформації щодо здійснених витрат узвітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах [2]. Методичні рекомендації № 433[3] передбачають відображення у статті «Витрати майбутніх періодів» витрат, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

Таким чином, можна виокремити наступні ознаки, притаманні витратам майбутніх періодів: 1) період, у якому понесені витрати – звітний. Мали місце аванси видані та підтверджуючі це документи; 2) усі понесені витрати пов'язані безпосередньо з майбутнім періодом. Зокрема, або доходи, з якими пов'язане понесення цих витрат, виникнуть у майбутніх періодах, або сплачені платежі пов'язані з майбутніми періодами.

Для формування облікової політики щодо витрат майбутніх періодів важливе значення має їх склад. У деяких випадках важко розмежувати передплати (які відображають на субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами») і витрати майбутніх періодів (що списуються на рахунок 39). Перш за все, потрібно використовувати перелік таких витрат, що наведений в офіційних документах. Чітко окреслює перелік витрат майбутніх періодів Інструкція № 291. Що стосується сільського господарства, то деякі витрати такого виду зазначені в Методичних рекомендаціях № 132[4]. До них належать витрати на:

- поліпшення природних сіножатей та створення культурних пасовищ (дискування, підсів трав, вартість насіння тощо) – розподіляють протягом періоду, тривалість якого, як правило, 4 – 9 років, залежить від очікуваного порядку використання площ і затверджується наказом про облікову політику підприємства;
- будівництво та утримання літніх таборів, загонів, навісів та інших споруд некапітального характеру для тварин. Ці витрати обліковують у складі витрат майбутніх періодів і відносять на собівартість рівними частинами протягом строку використання зазначених споруд, що встановлюється комісією з прийняття відповідного об'єкта в експлуатацію;
- заходи з підвищення родючості земель (зокрема, на гіпсування та вапнування ґрунтів) – такі витрати відносять на собівартість сільськогосподарської продукції рівними частинами протягом сівозміни.

Однак потрібно зазначити, що наведені переліки не є вичерпними. У разі якщо підприємства виникають інші подібні витрати, необхідно прописати це у наказі про облікову політику, орієнтуючись на специфіку діяльності. У більшості

підприємств перелік таких витрат поповнить, зокрема, оплата за користування програмним забезпеченням (поновлення програмного забезпечення) за кілька місяців наперед [2]. Тому доцільним є встановлення вобліковій політиці переліку витрат майбутніх періодів, яких немає в офіційних документах. Так, наприклад, до складу витрат майбутніх періодів можуть бути включені витрати на технічний огляд та обслуговування інших необоротних активів, знову ж таки якщо оплату таких послуг перераховують за декілька періодів; оновлення програмного забезпечення, якщо плату за оновлення перераховують одразу за декілька місяців.

Не є витратами майбутніх періодів: попередня оплата товарів, незалежно від того, у якому періоді їх отримають; попередня оплата робіт, послуг, які будуть отримані в тому самому звітному періоді, у якому здійснили цю оплату; попередня оплата за періодичні видання, яку здійснюють бібліотеки, так як для бібліотеки газети, журнали є бібліотечними фондами, а не інформаційними послугами. Бібліотечні фонди для бібліотеки є основними засобами [5]. У міжнародній практиці як приклади витрат майбутніх періодів наводять й унікальні випадки. Наприклад, коли підприємство продає основний засіб і потім бере його в оренду в покупця, при цьому отримує від продажу суму, зменшену на майбутню знижку в частині розміру орендних платежів [1]. Тоді суму цієї знижки при продажу основного засобу продавець відображає на рахунку обліку витрат майбутніх періодів, а потім у міру нарахування орендної плати списує її з рахунка. Окрім цього, можна відносити до витрат майбутніх періодів «спірні» витрати, якщо у звітному періоді понесено витрати, що належать:

1) «наперед» до декількох періодів. Зазвичай це загальногосподарські (адміністративні) витрати, в основному нематеріального характеру (послуги), що безпосередньо не пов'язані з отриманням доходу від будь-якої діяльності;

2) конкретно до доходів, що будуть отримані в майбутніх періодах. Утім, стосовно доходів від реалізації власної продукції, робіт, послуг зазвичай такі витрати кваліфікують як незавершене виробництво і акумулюють на рахунку 23[2].

Таким чином, у наказі про облікову політику важливо відображати елементи, що встановлені підприємством самостійно, а не лише ті, що прописані на законодавчому рівні.

Література

1. Голов С. Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами. Х. : Фактор, 2007. С. 54.

2. Карпова В. Витрати майбутніх періодів: як їх обліковувати. Бухгалтер 911. 2016. №33. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/buh911/2016/august/issue-33/article-19787.html>

3. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Мінфіну від 28.03.2013 р. № 433. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

4. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

5. Онищенко В. Що потрібно знати про витрати майбутніх періодів. Бюджетник.2019. URL:<https://www.budgetnyk.com.ua/article/vitrati-maybutnh-perodv>.

Коваль О. В.,
к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Вінницький національний аграрний університет

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ АКТИВІВ З ГЕНЕТИЧНО МОДИФІКОВАНИМИ ОРГАНІЗМАМИ

Нарощування темпів виробництва сільськогосподарських культур у різних країнах світу здійснюється шляхом запровадження новітніх біотехнологій, зокрема використання генетично модифікованих рослин. У сучасному світі проблема виробництва генетично модифікованих культур є однією з актуальних і складних для вирішення[1, с. 119].

Назрілі проблеми, викликані значним забруднення навколишнього природного середовища та виснаженням запасів природних ресурсів, вимагають належної організації бухгалтерського обліку зазначених об'єктів з метою формування якісної інформації для управління. Наукові праці різних авторів вирішують досить складну проблему формування та оприлюднення інформації щодо виробництва екологічно чистої продукції в сільськогосподарських підприємствах України. Однак ряд питань щодо сільськогосподарської продукції з ГМО потребує більш поглибленого вивчення.

На сьогодні, серед фахівців так і не склалося одностайної думки щодо позитивних і негативних аспектів застосування генетично модифікованих організмів (ГМО) у рослинництві. Так, беззаперечним є той факт, що першочерговими завданнями створення генетичних модифікацій були отримання високих урожаїв, досягнення стійкості до засухи й холодів тощо[2, с. 18].

Зрозуміло, що використання ГМО при виробництві сільгосппродукції і продуктів харчування має важливе значення у плані продовольчої безпеки, адже, як переконує В. Ю. Уркевич, їх застосування дозволяє підвищити врожайність сільськогосподарських культур[3, с. 38].

Попри це, з приводу застосування ГМО як у наукових, так і періодичних публікаціях переважає думка про існування потенційної загрози здоров'ю людини й генофонду нації в цілому. Наявні ризики щодо використання ГМ-рослин поділяють на 3 категорії – харчові, екологічні й соціально-економічні[4]. Саме тому необхідність забезпечення належного державного контролю за використанням ГМО у процесі здійснення сільськогосподарського виробництва набуває великого значення для України з огляду на унікальні для держави перспективи розвитку аграрної економіки (земельних й людських ресурсів, накопичений досвід землеробства).

Водночас виникає додаткова потреба посиленні обліково-інформаційного забезпечення управління, суспільного контролю за біологічними активами з генетично модифікованими формами (ГМО). Постає необхідність розробки комплексного підходу до побудови системи

бухгалтерського обліку біологічних активів з ГМО, з огляду на підвищення суспільних запитів до облікової інформації в умовах сталого розвитку[5].

Пропонуємо запровадити методику побудови окремого обліку генетично модифікованих біологічних активів, яка буде містити такі складові:

- формування в обліковій політиці, основних положень щодо обліку генетично модифікованих біологічних активів;
- застосування спеціалізованих первинних та зведених документів;
- удосконалення синтетичного та аналітичного обліку (виділення окремих рахунків) для відображення генетично модифікованих біологічних активів;
- доповнення форм бухгалтерської звітності відповідними статтями.

Зазначена методика є одним із шляхів ведення «прозорого» обліку даних активів, що забезпечить правдивою інформацією споживачів про якість продукції на активному ринку. Оскільки найціннішим для людини є її здоров'я, то поділ активів ще при їх вирощуванні на ті, які містять ГМО, та ті, що їх не містять, є досить актуальним. Методика відображає альтернативність та поетапність відображення зміни справедливої вартості біологічних активів у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Належна організація бухгалтерського обліку активів з генетично модифікованими організмами дасть змогу отримувати відповідну інформацію, що, у свою чергу, сприятиме посиленню державного та суспільного контролю за використанням зазначених активів.

Література

1. Коваль О.В. Облік генно-модифікованих біологічних активів. Економіка. Фінанси. Менеджмент. 2018. №4. С. 118-128.
2. Топораш И. Г. Экологические риски ГМО.Хранение и переработка зерна. 2009. № 12. С. 17-18.
3. Уркевич В. Ю. Загальна характеристика правового регулювання продовольчої безпеки. Актуальні проблеми правового забезпечення продовольчої безпеки України. Монографія. Х.: ФОП Шевченко С. О. 2013. С. 37-51.
4. Піддубна Д. С. Правовий захист органічної продукції від генетично модифікованих організмів в Україні: автореф. дис. на здоб. наук. ступ. канд. юрид. наук: спец. 12.00.06 – земельне право; аграрне право; екологічне право; природоресурсне право. Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. К. 2015. 20 с.
5. Остапчук О.В. Відображення в обліку біологічних активів з генетично модифікованими організмами. Агроінком. 2010. №7-9. С. 66-70.

Коротаев С. Л.,
д. э. н., профессор, партнер ЗАО «АудитКонсульт», аудитор,
Минск, Республика Беларусь

ПОСЛЕПРОДАЖНЫЕ ПАКЕТНЫЕ УСЛУГИ В РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛЕ: ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В последнее время многие крупные торговые сети существенно диверсифицируют свою деятельность, дополняя ее традиционную часть – торговлю – целым спектром дополнительных видов деятельности, в частности, оказанием послепродажных услуг в отношении реализуемых ими товаров. В частности, речь идет об оказании торговой организацией услуг, связанных с техническим обслуживанием и ремонтом проданных покупателям сложнотехнических товаров (телевизоры, холодильники, кофемашины, посудомойки и т.п.).

Как правило, схема организации такого обслуживания реализуется следующим образом.

Торговая организация (далее - ТО) заключает договоры с покупателями ее товаров на послепродажное обслуживание этих товаров в течение определенного периода времени после покупки. Оплата за предоставляемый пакет услуг производится покупателем в порядке предоплаты в заранее оговоренной договором сумме и не зависит от количества обращений покупателя.

Применительно к обозначенной схеме на практике возникают следующие проблемные вопросы:

- на какую дату в бухгалтерском учете ТО должно производиться отражение предоплаты в составе выручки от реализации услуг, которыми клиент воспользовался в течение срока действия конкретного пакета:

- а) при однократном обращении клиента?
- б) при неоднократном обращении клиента?

- каким образом производить списание затрат ТО, обусловленных обращением клиента за оказанием ему услуг в рамках оговоренного договором пакета услуг, в случае, если клиент обращается к ООО неоднократно?

- каким образом следует категорировать предоплату за услуги, предусмотренные пакетом услуг, которыми клиент не воспользовался?

- на какую дату для целей бухгалтерского учета и налогообложения должен формироваться доход ТО в случае, если клиент не воспользуется предоставляемыми ему услугами в периоде действия пакета услуг?

По результатам выполненного исследования по существу поставленных проблемных вопросов нами были выработаны следующие решения:

1. Если количество обращений клиента в ТО в конкретном отчетном периоде договором не ограничено, выручка от реализации оказанных клиенту пакетных услуг как для целей бухгалтерского, так и для целей налогового учета

должна формироваться на основании первичного учетного документа, составляемого при первичном обращении клиента на дату совершения хозяйственной операции, определяемую в учетной политике организации с учетом норм законодательства по бухгалтерскому учету [подп. 1.1. 2 п. 1, 1].

В аналогичном порядке должна отражаться и выручка ТО при однократном обращении клиента.

2. На момент признания выручки от реализации оказанных при первом обращении клиента услуг полученная выручка, равная полной стоимости пакета услуг, оговоренной в договоре, соотносится с затратами ТО, понесенными при оказании данной услуги. В силу того, при последующих обращениях клиента дополнительные доходы у ТО не возникают, но при этом ТО несет расходы, обусловленные оказанием в отчетном периоде последующих услуг, такие расходы с учетом норм законодательства [абз. 2 п.19,2; п. 5 ст. 3, 3] подлежат отражению в учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они возникают при оказании соответствующей услуги.

3. Если согласно условиям договора ТО освобождено от обязанности возврата покупателю полученных от него денежных средств в оплату услуг, которыми он не воспользовался, то такие денежные средства признаются ТО для целей бухгалтерского учета доходом от текущей деятельности (безвозмездно полученным доходом)[п. 13, 2; абз. 3 п. 48, 4], а для целей налогообложения - внереализационным доходом [подп. 3.7 п. 3 ст. 174, 5]. Отражение предоплаты в составе прочих доходов от текущей деятельности (как безвозмездно полученного дохода) и ее включение в состав внереализационных доходов в налоговом учете в отношении не востребованных клиентом пакетных услуг должно производиться на последний день последнего периода, в котором клиент в соответствии с условиями договора мог воспользоваться предоставленной ему пакетной услугой, но фактически ею не воспользовался.

Структурно-логическая схема оказания пакетных услуг, признания выручки от их реализации, формирования финансового результата и налогообложения получаемых доходов представлена на рис. 1.

Литература

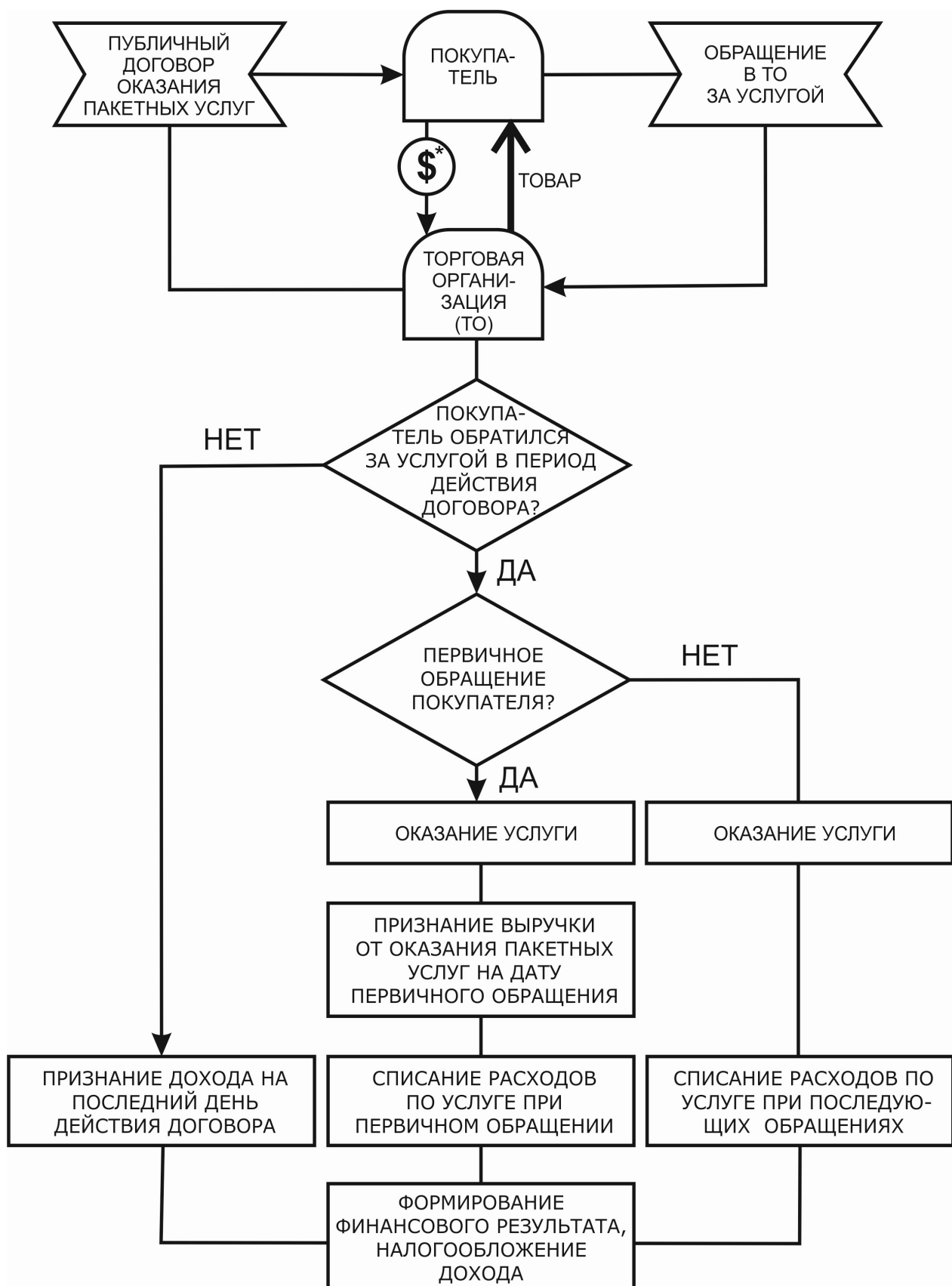
1. О дате совершения отдельных хозяйственных операций : постановление Мин-ва финансовРесп. Беларусь, 08.08.2018 г., N 55.

2. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов : утв. постановлением Мин-ва финансовРесп. Беларусь, 20.09.2011 г., № 102.

3. О бухгалтерском учете и отчетности : ЗаконРесп. Беларусь, 12.07.2013 г., № 57-3.

4. Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением Мин-ва финансовРесп. Беларусь , 29.06.2011 г., № 50.

5. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 29 декабря 2009 г. N 71-3 (Особенная часть): принят Палатой представителей 11.12.2009 г., одобрен Советом Республики 18.12.2009 г. (в ред. от 30.12.2018).



*ОПЛАТА ЗА ТОВАР, ПРЕДОПЛАТА ЗА УСЛУГУ

Рис. 1. Структурно-логическая схема оказания пакетных услуг, признания выручки от их реализации, формирования финансового результата и налогообложения получаемых доходов.

Крупка Я. Д.,
д. е. н., професор, професор кафедри обліку і оподаткування,
Тернопільський національний економічний університет

РОЗВИТОК ОБЛІКУ У НАЙБЛИЖЧІЙ ПЕРСПЕКТИВІ

На економічну діяльність підприємств та корпорацій і, зокрема, на розвиток бухгалтерського обліку значний відбиток привнесла всесвітня пандемія. Епідемія коронавірусу робить суттєві корективи всіх сторін людської життєдіяльності в Україні і світі. Через відсутність засобів і технології лікування COVID-19 єдиним напрямом зниження рівня зараження вірусом залишається зменшення контактів між людьми, глобальна самоізоляція країн одна від одної, регіонів всередині країни, людей у населених пунктах.

Суцільний перехід на карантинний режим призвів до скорочення, а подекуди й до припинення виробничої та комерційної діяльності, комунікаційних зв'язків між суб'єктами щодо виконання договорів з виробництва продукції, поставок товарів, надання послуг. Це й спричинило чергову економічну кризу. Пройшло уже кілька місяців, як епідемія, зародившись у Китаї, розповсюдилась у цілому світі. Але й до цього часу існує значна невизначеність стосовно тривалості і глибини такої кризи, особливо в Україні. Зустрічаються різні прогнози, більшість з яких даються дуже обережно і постійно коригуються. Наприклад, за передбаченнями фахівців найбільшої інвестиційної компанії в Україні «Dragon Capital» у поточному році валовий внутрішній продукт країни може знизитись на 9 %, а українська валюта подешевшати до 35 грн. за 1 долар США [1]. Є більш оптимістичні, а також песимістичні прогнози стосовно падіння ВВП – від 3,5 % і до 12 %.

Зустрічаються й різні висловлювання щодо розвитку економіки теперішнього світу загалом. Більшість вчених, політиків, економістів, міжнародників дотримується думки, що пандемія змінить світ назавжди. Найбільш очікувані зміни полягають у наступному:

- світ стане менш процвітаючим, вільним і відкритим;
- пандемія закряє кордони між державами, побудить стремління до укріплення державності і посилення націоналізму в багатьох із них;
- очікуються порушення вироблених останнім часом основ глобалізації та посилення впливу національних самодостатніх економік;
- відбудеться посилення впливу на світову економіку Сходу (найперше, Китаю) і послаблення Заходу (Євросоюзу, США);
- від бізнесу буде менше доходів і більше стремління до стабільності;

А загалом, відбудеться перехід до нового етапу глобального капіталізму зі скороченням ланцюга поставок, перенесенням виробництва ближче до ринків збуту, збільшенням розмірів страхових запасів, що призведе до зниження прибутковості компаній, зате зробить більш надійною усю економічну систему.

На певні, достатньо значні зміни слід очікувати й у сфері ведення бухгалтерського обліку, складання звітності та інформаційного забезпечення

діяльності підприємств. Поки що в економічній літературі дуже рідкими та обережними є прогнози стосовно змін в організації обліку. Так, в інформаційному листі, підготовленому фахівцями аудиторської мережі «Deloitte», що входить до «Великої четвірки», поряд з узагальненням глобальних наслідків коронавірусної пандемії в Україні (зниження рівня продаж, виручки, продуктивності, оплат персоналу, закриття торгових мереж, згорання туристичної, спортивної та культурної діяльності) даються певні прогнози й стосовно сфери облікового-інформаційного забезпечення бізнесу, що виникнуть після пандемії. Серед них – потреба в уточненні оцінки активів і зобов'язань, резервуванні коштів на покриття понесених під час пандемії додаткових витрат і втрат, необхідність перегляду багатьох контрактів та інше[2]. Для глибшої деталізації подій, що чекають на бухгалтерський облік у майбутньому, на нашу погляд, найперше слід враховувати тривалість епідемії, час перебування на карантині населення України. Від цього залежить швидкість і повнота відновлення виробництва, надання послуг, тобто повноцінний запуск національної економіки. Тут варто виділити кілька варіантів розвитку подій:

1. Якщо коронавірусна епідемія завершиться у другому кварталі цього року, то її наслідки не будуть значними, а облік не зазнає суттєвих змін. Підприємствам потрібно буде обрахувати понесені збитки у першому півріччі, уточнити строки виконання деяких контрактів, відшкодувати окремі відкладені витрат та податки.

2. За її тривалості до кінця поточного року, наслідки будуть гіршими, а облікових процедур добавиться: підприємствам потрібно буде крім цього у кінці року провести суцільну інвентаризацію майна та зобов'язань, уточнити оцінку запасів та інших активів з орієнтацією на їхню справедливу вартість, реструктурувати деякі кредитні, податкові та інші зобов'язання.

3. Ситуація значно ускладниться, коли пандемія затягнеться і перейде у наступні роки. Тут може бути порушений основоположний для бухгалтерського обліку принцип безперервності. Тривала перерва у здійсненні діяльності може призвести до самоліквідації багатьох суб'єктів, через що добавиться роботи щодо відображення в обліку ліквідаційних процедур. Через тривалу бездіяльність відбудеться знецінення нематеріальних активів і гудвілу, виникнуть значні ризики ліквідності. Потрібно буде перекваліфікувати короткострокові і довгострокові кредити та інші зобов'язання. Виникне потреба у створенні страхових резервів під збиткові договори та перебої в роботі. Безробіття спричинить відтік кваліфікованих кадрів.

Непередбачуваними є податкові наслідки. Треба буде вирішувати питання щодо джерел покриття особливих витрат, пов'язаних із знезараженням території та працівників, придбанням відповідних засобів, перерахуванням коштів у благодійні фонди для боротьби з коронавірусом, відображення в обліку та оподаткування одержаної допомоги, компенсації на покриття подібних витрат. Значних зусиль буде вимагати складання фінансової та іншої звітності, особливо щодо розкриття окремих операцій у примітках до неї, відображення подій після дати балансу та інше. За час пандемії очікується перепрофілювання деяких підприємств на виробництво більш вигідної для них

продукції, товарів першої необхідності, протиепідемічних засобів. Тому виникне потреба відкриття нових об'єктів обліку та облікових позицій щодо ресурсного забезпечення, структури витрат, продукції, формування доходів, результатів, контролю за ними. Для реєстрації нових та перереєстрації таких суб'єктів є можливість використання нововведеної сервісної платформи «Он-лайн будинок юстиції» та електронного цифрового підпису.

Проте найбільша проблема під час і після послаблення карантину виникне у питаннях документування та безконтактного проведення господарських операцій. У заявленій в уряді концепції нових стандартів життя передбачено запровадження «Безконтактної економіки (Touchless economy)». Вона включає перехід на онлайн-продажі, переважання безготівкових платежів, безконтактну доставку товарів, спеціальне обслуговування в супермаркетах, кафе та ресторанах [3]. Основою такої економіки, особливо ведення обліку, має бути електронне документування: на стадії укладання і виконання контрактів, виробництва і збуту продукції та пов'язаних з ними витрат, при здійсненні електронних платежів через банки та інші засоби, при формуванні і подачі звітності із застосуванням спеціалізованого програмного забезпечення та онлайн-платформ. Для зменшення особистих контактів під час пандемії широкого розповсюдження має набути аутсорсингове обслуговування у сфері обліку та формування звітності, а також делегування повноважень з ведення обліку самозайнятим приватним особам. Усе це створить можливості для запровадження нових комп'ютерних та комунікаційних технологій, сучасних інтернет-комунікацій, хмарних технологій, використання портативних засобів для реєстрації та передачі інформації, повсюдної заміни паперових документів на електронні з набуттям ними юридичної сили.

Загалом, бухгалтерський облік в Україні після пандемії коронавірусу мав би набути більше ознак обачливої, консервативної європейської континентальної парадигми. Відхід від запровадження широкої глобалізації і натомість формування закритих самодостатніх економік створить умови для розвитку повноцінних національних систем обліку, орієнтованих на характерні особливості ведення господарської діяльності та суспільного життя в країні, будемо надіятись, і в Україні також.

Література

1. Цього року Україну чекає падіння ВВП...– прогноз генерального директора компанії Dragon Capital URL: <https://glavcom.ua/economics/finances/cogo-roku-ukrajinu-chekaje-padinnya-vvp-na-49-i-kurs-3035-grn-gendirektor-dragon-capital-667578.html>.
2. Інформаційний лист експертів аудиторської мережі Deloitte URL: <https://gaap.ru/news/159576/?fbclid=IwAR3IVJNxy-3jdofO7wQnNIvWeX7R8quW6cDvHdmW2Gh41d0btereHDA2s>.
3. Нові стандарти життя після послаблення карантину. Новини України та Світу за 25 квітня 2020 року URL: <https://nv.ua/ukr/ukraine/events/ukrajina-pislya-karantinu-kabmin-ozvuchiv-novi-standarti-zhittya-dlya-ukrajinciv-novini-ukrajini-50084388.html>.

Кундря-Висоцька О. П.,
к.е.н., доцент, професор кафедри обліку і оподаткування Львівського ННІ,
ДВНЗ «Університет банківської справи»

ЛЮДСЬКИЙ КАПІТАЛ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ ТА ІНСТРУМЕНТ ГЕНЕРАЦІЇ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Людський капітал – особливий об'єкт, про який багато говорять, турбуються, реально використовують, проте дуже часто, практично, не відображають в обліку, а, відповідно, у звітності. Будучи потужним потенціалом, часто джерелом економічного зростання, і при цьому неоціненим, необлікованим, - людський капітал, як об'єкт обліку потребує глибокого вивчення та переосмислення на предмет виокреслення ключових характеристик, що ідентифікують його з метою відображення в обліку.

Поняття людського капіталу (HumanCapital) з'явилося в публікаціях другої половини ХХ століття в працях американських вчених-економістів Теодора Шульца (вперше використав термін), а його послідовник - Гері Беккер (1992) розвинув цю ідею, обґрунтувавши ефективність вкладень у людський капітал і сформулювавши економічний підхід до людської поведінки.[1]

Зауважимо, що проблеми інформаційного забезпечення про стан та розвиток людського капіталу залишаються невирішеними. Основна причина обережного ставлення до ресурсу людського капіталу як об'єкта бухгалтерського обліку полягає у тому, що такий об'єкт не зовсім точно відповідає визначенню активу з точки зору саме бухгалтерського обліку. Чи піддаються оцінці компетенції співробітників, їх здібності та досвід, а також їх мотивація впроваджувати інновації, в тому числі їх відповідність структурі управління організації та її підтримка, підхід до управління ризиками та етичності, здатність розуміти, розробляти і реалізовувати стратегію бізнесу, лояльність і мотивацію для вдосконалення процесів, товарів і послуг, включаючи здатність керувати, управляти і співпрацювати. Зрозуміло, що все, що перелічено вище – хороший і потужний потенціал для підприємства, може, і як правило, приносить економічну вигоду. Іншими словами, одна з умов визнання активу однозначно виправдана. Стосовно достовірної оцінки, то цю умову однозначно неможливо окреслити, у зв'язку з чим і маємо ситуацію необлікованого людського капіталу.

Отож, незважаючи на те, що методологічні принципи та умови, які превалюють у бухгалтерському обліку, не дозволяють визнавати людський капітал активом, все ж, окремі складові людського капіталу, які формуються і використовуються на підприємстві, слід і можна визнавати активами. Так, витрати на підвищення кваліфікації персоналу, витрати на навчання, витрати на залучення професіоналів в окремих видах діяльності, тощо – це конкретні інвестиції у людський капітал, які більшість підприємств як великого, так і малого бізнесу практикують. Здебільшого такі суми просто списуються на

поточні адміністративні витрати. На нашу думку, це помилка як логічна, так і методична, оскільки такі витрати не можуть бути витратами поточного періоду, так як їх результат - «людський потенціал» виправдає себе, «окупиться» у майбутньому періоді впродовж тривалого періоду. Іншими словами, доходи, на які розраховує підприємство від таких інвестицій, будуть отримані тільки в майбутніх періодах, коли персонал, який пройшов навчання, зможе реалізувати ці знання на практиці, що і буде сприяти зростанню доходів підприємства. Тому, такі витрати слід капіталізувати та визнавати як окремий об'єкт бухгалтерського обліку з назвою, наприклад, «Інвестиції в людський капітал».

Такий об'єкт бухгалтерського обліку, як «Інвестиції в людський капітал», може бути обґрунтований і з іншої сторони. Адже для багатьох професійних працівників таких видів діяльності, як професійний бухгалтер, професійний аудитор, фахівець у сфері комп'ютерних технологій, професійний викладач, та ряду інших фахівців існує вимога періодичного обов'язкового підвищення кваліфікації. Як правило, така вимога фіксується в трудовому договорі і є обов'язковою до виконання. Якщо підприємство бере на себе відповідальність за підвищення кваліфікації працівників або компенсує витрати працівників, то такі витрати є довгостроковим активом підприємства, іншими словами, інвестиціями в людський капітал. Термін використання такого активу регламентується трудовими угодами, в яких зазначено періодичність підвищення кваліфікації. За таких умов бачимо втілення (реалізацію) вимог ідентифікації активів.

Доволі поширеним прикладом (об'єктом) людського капіталу можна вважати витрати на залучення висококваліфікованого персоналу – професіоналів з унікальними здібностями і талантами у тих чи інших сферах чи окремих видах діяльності. Прикладом компаній, в яких формуються подібні активи, є спортивні клуби (як національні, так і зарубіжні), які купують і продають своїх гравців, і оцінка яких здійснюється незалежними експертами. Так, в обліковій політиці «Manchester United» зазначено, що витрати, які несе організація на придбання гравців, відображаються в обліку як нематеріальні активи з подальшою амортизацією прямолінійним методом на період дії контракту [2]. На перший погляд емоційно складно сприймати таку інформацію, проте, з професійної точки зору – все правильно.

Отже, складність бухгалтерської оцінки людського капіталу на підприємствах викликає потребу у створенні особливих підходів і методик до його відображення в бухгалтерському обліку з використанням якісних показників людського капіталу.

Література:

1. Людський капітал. / Вікіпедія // Електронний ресурс. – Режим доступу: <https://uk.wikipedia.org/wiki/>
2. Mincer J. Investment in Human Capital and Personal income distribution / J. Mincer // Journal of Political Economy. – 1958. – (Pp. 281–302).

Кізима Т.О.,
д.е.н., професор, професор кафедри фінансів ім.С.І. Юрія,
Кізима А. Я.,
к.е.н., доцент, доцент кафедри податків та фіскальної політики,
Тернопільський національний економічний університет

АНТИКРИЗОВЕ ПОДАТКОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ В УКРАЇНІ

Світова економічна криза 2020 року, яка виникла на фоні боротьби з коронавірусом, посприяла розробленню урядами різних країн відповідних програм підтримки національних економік. Причому у межах антикризового регулювання економіки чимало рішень було прийнято саме у сфері оподаткування.

Передусім зазначимо, що у сучасній економічній діяльності інструменти податкового регулювання тісно взаємопов'язані з іншими складовими державної соціально-економічної політики. Відтак в Україні у контексті антикризового регулювання було прийнято Закон «Про внесення змін до деяких законодавчих актів, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID-2019)» від 30.03.2020 р. №540-ІХ [1], яким внесено низку змін до чинного законодавства, у тому числі і Податкового кодексу України. Тож детальніше проаналізуємо податкові новації, які безпосередньо стосуються інструментів податкового регулювання в умовах сучасної економічної кризи.

Принагідно відмітимо, що навіть в умовах жорсткої економічної кризи, якою, безсумнівно, є криза 2020 року, держава не вдалася до застосування, наприклад, такого радикального інструменту податкового регулювання як податкові канікули для окремих суб'єктів бізнесу чи громадян. Тож прийняті рішення можна, скоріш за все, назвати певним послабленнями у сфері оподаткування діяльності суб'єктів господарювання.

Зокрема, Законом [1] передбачено, що плата за землю (земельний податок та орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності) та податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, щодо об'єктів нежилої нерухомості можуть не сплачуватися лише за березень 2020 року. Проте за звітний період квітня 2020 року податки все ж мають бути сплачені, однак платникам надана можливість відстрочити їх сплату до 30 червня 2020 року без застосування штрафу та пені.

Що стосується адміністрування зазначених податків, то вказані зміни податкових зобов'язань мають бути відображені в уточнюючих податкових деклараціях. При цьому збільшення податкових зобов'язань за результатами уточнення декларацій, що здійснено на підставі норм ПКУ, не призводить до нарахування штрафних санкцій та пені [2].

Слід акцентувати, що спершу планувалося, що бізнес буде звільнений від сплати вищенаведених податків у березні і квітні. Однак скасування стягнення податків виявилось одноразовою акцією, оскільки її плановане продовження на наступний місяць спричинило жорстку критику місцевої влади, адже плата за землю і податок на нерухомість формують близько 55% податкових надходжень до місцевих бюджетів. Так, за твердженням фахівців, у січні та лютому 2020 року надходження від податків на майно становили по 2,9-3 млрдгрн., а у березні 2020 року податок на майно міг бути отриманий на рівні 2,9 млрдгрн[3].

Стосовно місцевих податків і зборів зазначимо, що нині існує ймовірність того, що місцеві органи влади можуть прийняти рішення про зменшення ставок місцевих податків і зборів на 2020 рік. Розглядаючи таку можливість, варто наголосити, що при встановленні ставок місцеві органи влади дуже часто виходять насамперед з інтересів наповнення дохідної частини їхніх бюджетів. Тож зрозуміло, що зниження ставок таких податків призведе до втрати податкових надходжень. Крім того, попередня практика регулювання податкових ставок дає підстави стверджувати, що такий захід не завжди дає очікуваний економічний ефект[3].

Відтак у зазначеному контексті спрогнозувати поведінку місцевих органів влади є досить проблематичним. Скажімо, проведені дослідження свідчать про те, що знижку за єдиним податком для фізичних осіб - підприємців першої та другої груп на рівні 1-2% встановлюють лише біля 10% місцевих рад. Принагідно зазначимо, що для спрощення розрахунків фахівцями була змодельована ситуація, що фізичні особи - підприємці цих груп були розподілені по країні рівномірно. Відтак було розраховано, що сукупно ефект від введення цієї норми становитиме близько 4 млнгрн щомісяця (за умови, що знижка буде встановлена на рівні 2%). Оскільки відповідні рішення з цього приводу місцеві ради ухвалюватимуть уже після закінчення карантину, то, якщо це станеться, фізичні особи-підприємці відчують ефект, імовірно, з травня місяця. В ідеалі сукупний ефект, починаючи з червня, може становити близько 4 млнгрн на місяць, до кінця року – 28 млнгрн[3].

Зважаючи на те, що сучасна економічна криза виникла на фоні пандемії коронавірусу, то слід акцентувати, що антикризові рішення уряду є доволі специфічними і безпосередньо дотичними до кризової ситуації. Так, у 2020 році платники податку на прибуток підприємств звільняються від застосування податкових різниць (згідно п.140.5.9 ПКУ) щодо суми коштів або вартості товарів, безоплатно наданих (перерахованих) громадським об'єднанням та/або благодійним організаціям та/або відповідним органам влади та/або закладам охорони здоров'я державної та/або комунальної власності (та іншим об'єктам) з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19). Однак перелік груп таких товарів та об'єктів, яким може бути надана благодійна допомога, визначено і наведено у Законі[1].

Крім того, нині продовжено термін звільнення від митних платежів та ПДВ операцій з ввезення на митну територію України, до останнього числа місяця, в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України, з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби COVID-19.

Також варто зазначити, що чинним законодавством додано норму про звільнення від ПДВ операцій з постачання на митній території товарів (в тому числі лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання), необхідних для виконання заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій коронавірусної хвороби (COVID-19), перелік яких визначено Кабінетом Міністрів України.

В адмініструванні акцизного податку теж відбулася низка змін. Зокрема, законом введено тимчасовий порядок відвантаження спирту етилового для виробництва дезінфекційних засобів. З моменту набрання чинності закону і до 31 травня 2020 року акцизний податок справляється за ставкою 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту із спирту етилового, який використовується для виробництва дезінфекційних засобів.

На цей же період надано дозвіл на відвантаження спирту для виробників лікарських засобів та виробників продукції хімічного і технічного призначення для виробництва дезінфекційних засобів. Тимчасово до 30 квітня 2020 року не застосовується при виробництві дезінфекційних засобів п.229.1.8 ПКУ, що зобов'язує обладнати кожне місце отримання/відпуску спирту етилового витратомірами-лічильниками, за умови встановлення на такому підприємстві податкових постів[2].

Таким чином, в Україні, як і більшості країн світу, при введенні антикризових заходів урядинадають перевагу насамперед застосуванню інструментів податкового регулювання, акцентуючи увагу, таким чином, передусім на реалізації регулюючої функції податків.

Література

1. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв'язку з поширенням корона вірусної хвороби (COVID - 19)» від 30.03.2020 р. №540-IX. URL :<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/540-20>

2. Таран Л. Про зміни до Податкового кодексу України :важливо. URL :<https://news.finance.ua/ua/news/-/468051/liliya-taran-pro-zminy-do-podatkovogo-kodeksu-ukrayiny-vazhlyvo>

3. Чижиков Г. Скільки коштує пакет "карантинної" держпідтримки і які втрати малого бізнесу. URL :<https://www.epravda.com.ua/columns/2020/04/10/659198/>

Лепетан І. М.,
к.е.н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Вінницький національний аграрний університет

ЗБАЛАНСОВАНА СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ У СИСТЕМІ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

У сучасних економічних умовах поширення глобалізації та ускладнення зовнішнього середовища успішна робота вітчизняних підприємств залежить від використання передових парадигм, концепцій та інструментів стратегічного менеджменту. Наявність значної кількості невирішених теоретико-методологічних завдань у сфері управління призводить до висновку про необхідність переосмислення і подальшого дослідження наявних концептуальних підходів й обґрунтування напрямів їх подальшого розвитку стосовно сучасного етапу розвитку теорії і практики управління.

Існує значна кількість підходів до вибору стратегій управління організацією, у т.ч. маркетингових стратегій. У більшості випадків вибір стратегії має суб'єктивний характер, також існує ряд матричних моделей, які враховують лише два фактори, але вибір стратегії вимагає більш комплексного, системного підходу – саме таким є збалансована система показників (ЗСП).

Збалансована система показників значно розширює можливості стратегічного планування, роблячи його більш реальним.

Збалансована система показників (Balanced Scorecard (BSC)) – це система менеджменту, розроблена на початку 1990-х років американськими вченими Робертом Капланом і Девідом Нортонем. Вони довели, що традиційні фінансові облікові показники давали незавершену і застарілу картину результатів діяльності бізнесу. Виявивши слабкі місця і недоліки у існуючих підходах менеджменту, автори запропонували новий підхід з чітким описом того, що потрібно вимірювати, аби збалансувати діяльність компанії [1].

Розробка концепції збалансованої системи показників була обумовлена наступними основними причинами:

- необхідністю реального впровадження розробленої стратегії в господарську діяльність підприємства;
- незадоволенням керівництва підприємств класичними системами показників, що засновані на використанні виключно фінансових даних;
- невдоволенням менеджменту багатьох підприємств системою внутрішньофірмової звітності, яка часто буває занадто громіздкою, нечитабельною і не прив'язаною до конкретного управлінського рішення;
- необхідністю поліпшення системи зовнішньої звітності, що надається засновниками потенційним інвесторам підприємства, шляхом включення в неї нефінансових індикаторів для підтвердження фінансової стабільності;
- потребою в спрощенні і прискоренні процесу планування;
- необхідністю подальшого поліпшення процесу узгодження цілей діяльності підприємства в цілому, його окремих структурних підрозділів і

працівників;

- необхідністю підвищення ефективності раннього розпізнавання і управління ризиками.

Головна мета (ключова ідея) збалансованої системи показників стратегічного управління – трансформація стратегії управління підприємства в конкретні, цілком відчутні цілі, показники і, зрештою, – дії (заходи). Тобто збалансована система показників, описуючи стратегію підприємства, відіграє роль механізму реалізації цієї стратегії, а не її формулювання [2].

Збалансована система показників (ЗСП) – це система стратегічного управління організацією на підставі вимірювання та оцінки ефективності її діяльності за набором показників, підібраних таким чином, щоб врахувати всі суттєві (з точки зору стратегії) аспекти діяльності організації (фінансові, маркетингові, виробничі і т. ін.). Вона трансформує місію і загальну стратегію організації у систему взаємозв'язаних показників.

Концепція збалансованої системи показників вигідно відрізняється від інших концепцій тим, що фінансові й нефінансові індикатори інтегруються з урахуванням причинно-наслідкових зв'язків між результируючими показниками і ключовими факторами, під впливом яких вони формуються.

При складанні збалансованої системи показників стратегія розкладається за чотирма перспективами (класичний підхід): фінансове становище підприємства; клієнти підприємства та ринок збуту; внутрішні бізнес-процеси; розвиток підприємства та його персонал (рис. 1).



Рис. 1. Збалансована система показників

Збалансована система показників повинна містити показники, що характеризують чотири основні напрямки оцінки ефективності управління, а саме: фінанси, внутрішні бізнес-процеси, клієнти, персонал підприємства та його розвиток. Ці напрями можна охарактеризувати за допомогою великої кількості показників. Наведемо, для прикладу, декілька з них.

Так, наприклад, до показників, що характеризують фінансовий аспект, доцільно включити: операційний прибуток маржинальний дохід, прибуток на інвестований капітал (ROI), залишковий дохід (RI), економічну додану вартість (EVA), показники комерційної рентабельності, рентабельності капіталу, коефіцієнти загальної ліквідності і автономії.

Перспектива внутрішніх бізнес-процесів фокусується на тих бізнес-процесах, які збільшують цінність для клієнтів і знижують витрати з ціллю покращення фінансових результатів діяльності. До таких показників можна віднести: відсоток реалізації нових продуктів у загальному обсязі реалізації; кількість упроваджень нових продуктів у порівнянні з конкурентами, а також упроваджень нових продуктів у порівнянні і плановими показниками; час розробки наступного покоління продукції; кількість ключових виробів, за якими компанія на ринку є першою чи другою та ін.

Показниками, що характеризують перспективу клієнтів є: частка ринку, утримання клієнтів і їхня лояльність, залучення нових споживачів, ступінь задоволеності споживачів.

За перспективою навчання та зростання професійності персоналу основними показниками можуть бути: співвідношення темпів зростання продуктивності праці і грошової виручки, частки премій у фонді оплати праці, плинність кадрів, рівень задоволення працівників.

Збалансована система показників приносить найбільшу користь, коли підприємство проходить через етап трансформації від однієї бізнес-моделі до іншої, коли міняє фокус із продукту на споживача. Проблема на такому перехідному етапі полягає в тому, щоб змусити працівників, що звикли до певного (сталого) стилю й принципу ведення справ, пристосуватися до нового підходу у створенні доданої вартості.

Таким чином, використання збалансованої системи показників у системі стратегічного управлінського обліку на підприємстві дозволить підвищити ефективність стратегічного управління на всіх його етапах, починаючи від здійснення стратегічного аналізу, розробки стратегії, реалізації стратегії та закінчуючи здійсненням стратегічного контролю.

Література:

1. Кадикова І.М., Алфьорова А.Л., Челпанова І.В. Застосування збалансованої системи показників для управління факультетом ВНЗ. Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми та практики. 2010. № 3 (11). С. 40-53.

2. Мілаш І. В., Красноусов А. В. Стратегічне управління витратами підприємств роздрібної торгівлі: монографія. Х.: ХДУХТ, 2015. 286 с., С. 169.

Лисюк А. В.,
к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування,
Київський кооперативний інститут бізнесу і права

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ РЕКЛАМНИХ ПРОДУКТІВ В УМОВАХ РОЗВИТКУ ІНФОРМАТИЗАЦІЇ СУСПІЛЬСТВА: КЛАСИФІКАЦІЙНИЙ ПІДХІД

Розвиток інформаційного середовища, що передбачає процес широкомасштабного використання інформаційно-комунікаційних технологій у всіх сферах соціально-економічного, політичного і культурного життя суспільства, сприяє появі та просуванню нових комунікацій для зростання ефективності інформатизації суб'єктів економічних відносин. Використання рекламних продуктів для ідентифікації та позиціонування компанії на ринку забезпечує її впізнаваність та конкурентоспроможність, а використання сучасних інструментів реклами дозволяє підвищити ефективність її використання та максимізацію прибутків. Така ситуація зумовлює потребу у формуванні економічно обґрунтованих підходів до використання рекламних продуктів рекламодавцями з метою просування продукції, послуг та стимулювання збуту.

Статистичні дані Всеукраїнської рекламної коаліції [1] свідчать про зростання на 25 % ринку медіа реклами за підсумками 2019 року (становить 24 131 млн. грн.), та підсумовують, що за прогнозами на 2020 рік зростання збережеться, але темпи росту трохи сповільняться – до +18% (прогноз становить 28 443 млн. грн.).

Поява нових технологій для формування та розміщення інформації сприяє створенню сучасних видів рекламних продуктів, які знаходять своє відображення в системі бухгалтерського обліку, що потребує ідентифікації об'єктів бухгалтерського обліку в процесі здійснення господарських операцій з рекламними продуктами. Тому множина видів та способів розповсюдження рекламних продуктів, що відрізняються специфікою їх відображення в обліку, ускладнює застосування існуючих методичних засад та потребує ідентифікації об'єктів бухгалтерського обліку шляхом формування класифікації витрат на створення рекламного продукту з метою застосування в обліку.

Узагальнена класифікація витрат на створення рекламного продукту для потреб управління в системі бухгалтерського обліку проявляється у формі застосування системи аналітичних даних, що реалізується на практиці в бухгалтерських програмних продуктах. Це дає змогу оперативно формувати внутрішні звіти за заданими аналітичними розрізами відповідно до запитів управлінського персоналу. Проте на порядок відображення витрат на створення рекламного продукту в системі бухгалтерського обліку здійснюють вирішальний вплив наступні фактори: форма прояву рекламного продукту та стадія його життєвого циклу. В результаті запропоновано класифікацію витрат на створення рекламного продукту для цілей бухгалтерського обліку (рис. 1), що ідентифікує об'єкти обліку операцій з рекламним продуктом.

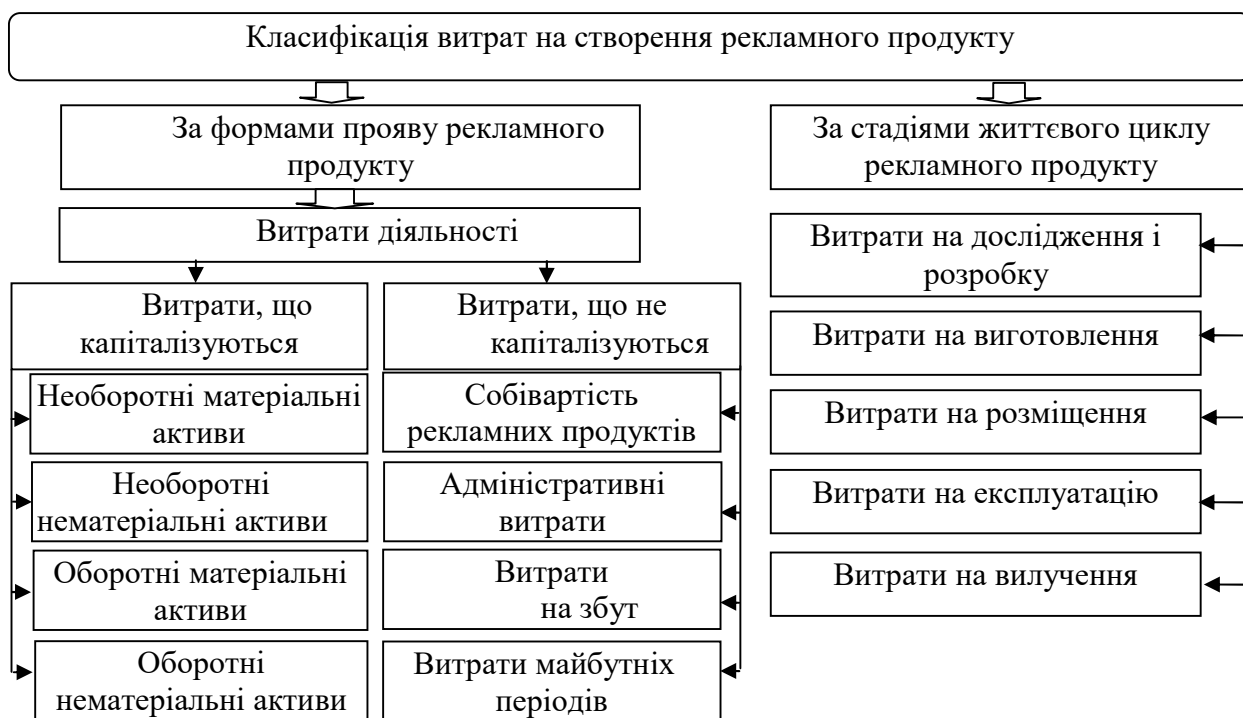


Рис. 1. Класифікація витрат на створення рекламного продукту для цілей бухгалтерського обліку

Застосування запропонованої класифікації витрат на створення рекламного продукту для цілей бухгалтерського обліку дає змогу реалізувати системі бухгалтерського обліку свої завдання, які в період економічного розвитку потребують нової інтерпретації та адаптації до постійно зростаючих вимог користувачів облікової інформації.

Розроблена класифікація витрат на створення рекламного продукту для цілей управління загалом та бухгалтерського обліку зокрема дає змогу: – удосконалити робочий План рахунків бухгалтерського обліку; – формувати інформацію для потреб управління з метою ухвалення обґрунтованих та дієвих рішень при використанні ресурсного потенціалу суб'єкта господарювання, оскільки класифікація містить характеристику ознак, що безпосередньо впливають на обсяг здійснених витрат на створення рекламного продукту; – забезпечити проведення оперативного внутрішнього контролю та економічного аналізу витрат на створення рекламного продукту.

Отже, з метою удосконалення організаційно-методичних засад облікового відображення операцій з рекламними продуктами сформовано класифікацію витрат на створення рекламного продукту для цілей бухгалтерського обліку: за формами прояву рекламного продукту, за стадіями життєвого циклу рекламного продукту. Застосування запропонованої класифікації підвищить інформативну спроможність системи бухгалтерського обліку та інших підсистем управління в сфері провадження рекламної діяльності.

Література

1. Об'єм рекламно-комунікаційного ринку України 2019 і прогноз об'ємів ринку 2020. URL: <https://vrk.org.ua/ad-market/> (дата звернення: 07.05.2020)

Лукинів З. В.,
аспірантка кафедри обліку і оподаткування,
Тернопільський національний економічний університет

ВПЛИВ ГЛОБАЛІЗАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ НА СИСТЕМУ ОБЛІКУ ОРЕНДНИХ ВІДНОСИН

Швидкі темпи розвитку суспільства, постійні зміни в соціально-економічних процесах мають безпосередній вплив на діяльність суб'єктів господарювання як на національному, так й на міжнародному рівнях. Зокрема, однією з найважливіших умов ефективного функціонування підприємства є його здатність мобільно реагувати на зміни, своєчасно оновлювати виробний потенціал та продукцію відповідно до нових запитів споживачів. Модернізація діючого або ж створення нового виробництва вимагає від його власників чималих фінансових витрат та інвестиції. Зважаючи на економічну ситуацію, що склалася в нашій країні, коли можливість залучення нових капіталовкладень зведена до мінімуму, а кредити не завжди можуть дати бажаний ефект, дієвим важелем врегулювання ситуації стає використання орендованих засобів.

Орендні відносини в Україні є досить поширеними та активно використовуються уже не перше десятиліття. Найбільше це стосується аграрного сектору, оскільки Україна позиціонується саме як держава з розвиненим аграрним потенціалом. Глобалізація економіки передбачає розширення міжнародної співпраці, збільшення іноземних інвестиції, а це у свою чергу зумовлює необхідність використання єдиного міжнародного підходу до введення обліку та складання фінансової звітності. Це найбільше стосується облікового процесу орендних відносин, оскільки значна їх кількість здійснюється на міждержавному рівні щодо оренди високотехнологічної сільськогосподарської техніки.

Бухгалтерський облік – це складний, багатогранний і в той же час чітко регламентований, розподілений на окремі ділянки процес. Варто також зазначити, що порядок ведення бухгалтерського обліку, прописаний у П(С)БО, не є універсальним. Він окреслює, як правильно зазначають деякі фахівці, лише правове поле, якого треба дотримуватись при його запровадженні [1].

На сьогоднішній день, облік оренди за національними стандартами, зокрема П(С)БО14 «Оренда» [2], і міжнародними їх аналогами (МСФЗ 16 «Оренда») має суттєві відмінності у методиці відображення орендованого майна і пов'язаних з орендою розрахунків. Головною особливістю МСФЗ 16 є застосування однакової моделі обліку операційної (короткострокової) і фінансової оренди. Даним стандартом передбачено поділ оренди на фінансову та операційну. При цьому порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку останньої має бути таким же, як і для фінансової оренди [3]. В той час аналогічним вітчизняними нормативним актом передбачено дві різних моделі, за яким об'єкти оренди, отриманні за договорами операційної діяльності, на

відміну від фінансової, мають відобразитися лише на позабалансових рахунках у орендаря.

Варто зазначити, що міжнародним стандартом також розглядається така альтернативна обліку, але тільки як спрощений його варіант, для угод, об'єкт оренди яких визнано малоцінним або термін яких менше дванадцяти місяців. Зауважимо також, що термін, на який укладається договір оренди, і термін, який береться до уваги при віднесенні об'єкта на облік, це різні терміни. Строк оренди складається з декількох складових, а саме термін, протягом якого договір неможливо розірвати, термін пролонгації угоди, якщо така можлива.

Ще однією із особливостей МСФЗ 16 є те, що у ньому чітко визначена процедура оцінки угоди, яка укладається між учасниками орендних відносин. Договір визнається угодою оренди або таким, що містить об'єкт оренди, при виконанні наступних умов:

- ✓ актив, що передається в оренду, має бути ідентифікований, тобто він має бути чітко зазначений у договорі оренди, при цьому у його власника обмежені права щодо його зміни на весь термін оренди;
- ✓ орендар має мати цілковите право на отримання усіх економічних вигод від активу в процесі його використання;
- ✓ орендодавець отримує компенсацію вартості активу, що передає в оренду[3].

Доречно також звернути увагу на те, що отриманий в оренду актив буде визнаватися як право власності на нього. Його вартість складається із загальної суми витрат, понесених підприємством-орендарем з метою отримання такого активу. У той же час остаточні зобов'язання перед орендодавцем, дорівнюватимуть вартості активу на момент отримання за вирахуванням суми платежів, попередньо сплачених орендарем разом з орендною платою.

Отож, для України, як для аграрної країни, орендні підприємства агропромислового комплексу є однією з вагомих умов стабілізації економіки. В той же час їх залежність від зовнішніх факторів не завжди може гарантувати таку стабільність. Саме тому для більшості сучасних підприємств важливим завданням є пошук іноземних інвесторів, що ускладнюється розбіжністю у законодавчому регулюванні орендних відносин і, як наслідок, відсутністю єдиного підходу до ведення обліку та формування звітності. Це викликає певні труднощі у порозумінні з інвесторами. Крім того, на практиці виникають інші проблеми для українських підприємств, що залучили іноземні інвестиції, але ведуть облік та подають звітність у контролюючі органи за національними стандартами. Більшість з них спричиненні саме розбіжностями у підходах до оцінки та обліку орендованого майна.

Література

1. Хома С., Василенко Н. Облік оренди в контексті проекту міжнародного стандарту «Оренда». *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014, №4. С.19-26.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда». URL: [https:// ips.ligakon.net/document/view/REG4708N?an=153733](https://ips.ligakon.net/document/view/REG4708N?an=153733).
3. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда». URL: [https:// http://www.mfu.gov.ua](https://http://www.mfu.gov.ua).

Малишкін О. І.,
д.е.н., професор,
Державний університет інфраструктури і технологій,

ЩОДО ФОРМАТУ ЕКОЗВІТНІСТІ В УМОВАХ ЦІЛЕЙ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

Цілі сталого розвитку (ЦСР) ООН, яких на сьогодні мають дотримуватися усі країни світу, встановлюють власні показники розвитку і включають 17 цілей і 169 конкретних завдань. Перелік ЦСР був офіційно затверджений на засіданнях Генеральної Асамблеї ООН в кінці вересня 2015 року [1].

Одна з цілей стосується кліматичних змін - № 13 «Вжиття невідкладних заходів щодо боротьби зі зміною клімату та його наслідками». Заходи мають глобальний характер і включають кілька важливих пунктів. Зокрема, пункт *13.b «Сприяти створенню механізмів зі зміцнення можливостей планування й управління, пов'язаних зі зміною клімату в найменш розвинених країнах...»*.

Якщо вважати Україну як «країну, що розвивається», то наведене стосується і нашої держави. До одного з механізмів зі зміцнення можливостей планування й управління щодо клімату варто відносити і звітність підприємств, в якій розкриватиметься порядок реалізації цілей сталого розвитку ООН на рівні господарюючих суб'єктів.

Важливо, що на інтернаціональному рівні авторитетні бухгалтерські організації (ACCA, IFAC, ICAS) вже оприлюднили спільний звіт про розкриття інформації щодо реалізації цілей сталого розвитку ООН. Більше того, віцепрезидент Єврокомісії 28 січня 2020 року заявляє про необхідність створення європейських стандартів нефінансового звітування [2].

Майже кожне підприємство (компанія) будь-якої галузі, особливо, промисловості, енергетики, сільського господарства, транспорту тією чи іншою мірою впливає на екологічний стан лісів, ґрунтів, водні та повітряні басейни конкретної країни та міждержавного сполучення. Такі підприємства мають надати у своїх звітах актуальну інформацію, яка дозволить зібрати і аналізувати на рівні громади, регіону та країни дані про вплив на довкілля, що безпосередньо впливає на зміни клімату.

Тому нагальною потребою стає визначення критеріїв впливу суб'єктів господарювання на довкілля і порядок їхнього відображення у звітності компанії.

Стан звітності в Україні. В Україні на рівні держави традиційно протягом усіх років незалежності від підприємств вимагається подавати статистичну звітність екологічного характеру, яка висвітлює окремі актуальні для певного часу показники впливу господарської діяльності на довкілля. Періодично склад звітності змінювався. На сьогодні орган державної статистики вимагає від підприємств такі звіти: Звіт про охорону атмосферного повітря (ф. № 2-тп (повітря)), Звіт про екологічні збори та поточні витрати на

охорону природи (ф. № 1-екологічні витрати), Звіт про утворення, використання та знешкодження токсичних відходів (ф. № 1-токсичні відходи).

Недоліки статичної звітності. Обстеження показників звітності вказує, що вони не завжди є достовірними та адекватними діяльності підприємства. Формально укладачі звітів несуть адміністративну відповідальність за порушення строків подання та недостовірну інформацію звіту. Проте, проконтролювати реально достовірність інформації звітів орган статистики не в змозі.

Крім статистичної звітності, стан податкових зобов'язань з екологічного податку підприємства як платника податків, відображається у Декларації з екологічного податку. Достовірність її показників перевіряється під час виїзних перевірок податкового органу. Якщо й нараховуються штрафні санкції, то за порушення податкового, а не екологічного законодавства. Такий підхід звужує проблематику екології до рівня додаткових платежів за недостовірність звіту і не впливає на поліпшення стану екології.

Отже, в Україні складається статистична і податкова звітність екологічного характеру. Набір звітних форм можна назвати як просте інформування суб'єктом господарювання державних органів про природоохоронні заходи і податок за викиди.

Недоліком існуючої системи інформації статистичної та податкової звітності підприємств є те, що вона працює без зворотного зв'язку із широкими верстами суспільства, адже спрямована на потребу лише державних органів влади. Тому виникає необхідність нового підходу до розробки звітності на принципах відкритості інформації (можливо, окрім тієї, яка становить державну таємницю).

Останнім часом окремі великі компанії України з власної ініціативи за аналогію з провідними світовими компаніями оприлюднюють різного роду нефінансові звіти, в яких висвітлюють аспекти екологічної безпеки та впливу на довкілля. Такий підхід експерти розглядають як елемент *«ефективної звітності»*.

У порівнянні з простим інформуванням державного органу, система *«ефективної звітності»* створює довіру у суспільства до комерційної інформації компанії, що може створити додаткову цінність і для компанії.

В реаліях сьогодення будь-яка система звітності має бути ефективною, особливо екологічна. Адже, від цього залежить стан природи та умови життя людини.

Хоча звітність з екології не є предметом бухгалтерських досліджень, науковці-бухгалтери мають зробити свій внесок у налагодження *«ефективної звітності» з екології* в Україні. Цьому сприяють такі якості фахівців облікового профілю як аналітичність мислення, вміння вибудовувати логічні моделі, знання джерел і послідовності руху інформації звіту, розуміння потреб стейкхолдерів, вміння відібрати потрібну (релевантну) інформацію відповідно до поставленої мети.

Формат звітування в нових умовах. У зв'язку з введенням з 2018 року у чинну систему фінансової звітності підприємств нового Звіту про управління,

повстає питання відображення екологічної інформації – в окремому звіті чи у складі такого звіту? За нормою статті 1 закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність *звіт про управління - документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності* [3]. Отже, екологічним аспектам не приділяється уваги взагалі.

За статтею 11 того ж закону Звіт про управління подають лише підприємства, що становлять суспільний інтерес, великі підприємства, середні підприємства. Отже, малі і мікро підприємства від нього фактично звільнені. Натомість, в Україні частка малих і мікро підприємств у загальній кількості за 2018-2019 рр. складає відповідно 95,2% і 95,5%, з яких майже 83% мають статус мікропідприємств [4].

Крім того, слід врахувати, що з метою послаблення вимог середні підприємства мають право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію, у тому числі, й *екологічну політику*. В цілому, значна частина бізнесу не обстежується і не звітується з екологічних питань.

Настав час змінити парадигму звітності з екології.

По-перше, Звіт про управління слід вивести зі складу фінансової звітності і надати йому статус не фінансового звіту. Ця теза підтверджується тим, що частка фінансових показників у цьому звіті - не більше 15-18 %.

По-друге, звільнити Звіт про управління від екологічної інформації і натомість іввести окремий *Звіт про екологічну безпеку підприємства України*. Надати йому статус статистичного нефінансового звіту. При цьому екологічні питання слід вивести зі складу інших статистичних звітів. Зазначений новий Звіт має щоквартально подаватися усіма суб'єктами господарювання (включно з ФОПами) до органу статистики і оприлюднюватися на сайті підприємства в обов'язковому порядку. До розробки показників звіту доцільно долучити фахівців-екологів як державних, так і недержавних структур. Координуючим органом щодо розробки Звіту доцільно встановити Міністерство енергетики та захисту довкілля України або Державну екологічну інспекцію.

Література

1. Цілі сталого розвитку ООН. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.un.org.ua/ua/tsili-rozvytku-tysiacholittia/tsili-staloho-rozvytku/>.
2. Практика МСФЗ. - 2020, № 2, с. 3. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://ibuhgalter.net/ru/ifrs>.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон від [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0295-07>.
4. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://platforma-msb.org/analiz-statystychnyh-pokaznykiv-rozvytku-pidpryyemnytstva-v-ukrayini-u-2015-rotsi/>.

Мужевич Н. В.,
к. е. н., старший викладач кафедри обліку і оподаткування,
Тернопільський національний економічний університет

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Важливим показником для суб'єкта господарювання є результат господарської діяльності, адже в ньому відображаються отримані у звітному періоді прибутки чи збитки.

Прийняття Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, становлення податкового законодавства в Україні зумовило необхідність розробки методології бухгалтерського обліку та, зокрема, важливої узагальнюючої складової – методики визначення фінансового результату діяльності, враховуючи особливості національної економіки та міжнародний досвід.

Фінансовий результат – це приріст (чи зменшення) вартості власного капіталу підприємства, що утворюється в процесі його підприємницької діяльності за звітний період. Фінансовим результатом діяльності підприємства може бути прибуток або збиток. Позитивним фінансовим результатом діяльності підприємства є прибуток, збільшення якого свідчить про примноження фінансових ресурсів та зростання фінансових результатів. Збиток підприємства означає втрату фінансових ресурсів підприємств. Зазначимо, що якщо збитки носять регулярний характер, то врешті-решт будуть витрачені всі фінансові ресурси і підприємство збанкрутує.

Достовірність формування фінансового результату є основою принципів і правил бухгалтерського обліку, обов'язкове дотримання яких вимагає законодавча база, зокрема концептуальні основи складання та подання фінансових звітів, міжнародні стандарти фінансової звітності, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», План рахунків, Інструкція про застосування плану рахунків, національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, накази Міністерства статистики тощо.

Оскільки фінансовий результат, – прибутки або збитки, є арифметичним результатом порівняння доходів із витратами, організація обліку фінансового результату залежить уже від конкретних двох попередніх об'єктів організації: доходів та витрат. Вважаємо, що система організації обліку фінансових результатів підприємства повинна включати такі основні підсистеми: оперативний, управлінський та фінансовий облік (рис. 1). Адже саме в межах даних видів обліку формується інформація про фінансові результати.

Пропонована організація обліку фінансових результатів дозволить оптимізувати отримувану інформацію. Слід зазначити, що хоча облікова політика встановлюється кожним підприємством самостійно, проте повинна відповідати діючій в Україні нормативно-правовій базі та орієнтуватися на неї. Саме в наказі про облікову політику необхідно вказати види діяльності

підприємства та чіткий і ефективний розрахунок визначення фінансових результатів від кожного виду діяльності.

Одночасно із встановленням певної облікової політики на поточний фінансовий рік, підприємство забезпечує й чітку організацію бухгалтерського обліку. Це дає можливість оперативно отримувати необхідну інформацію управлінському персоналу щодо активів, власного капіталу та зобов'язань, формувати відповідні показники у формах фінансової звітності, знижує трудомісткість облікових робіт та оптимізує роботу бухгалтера.

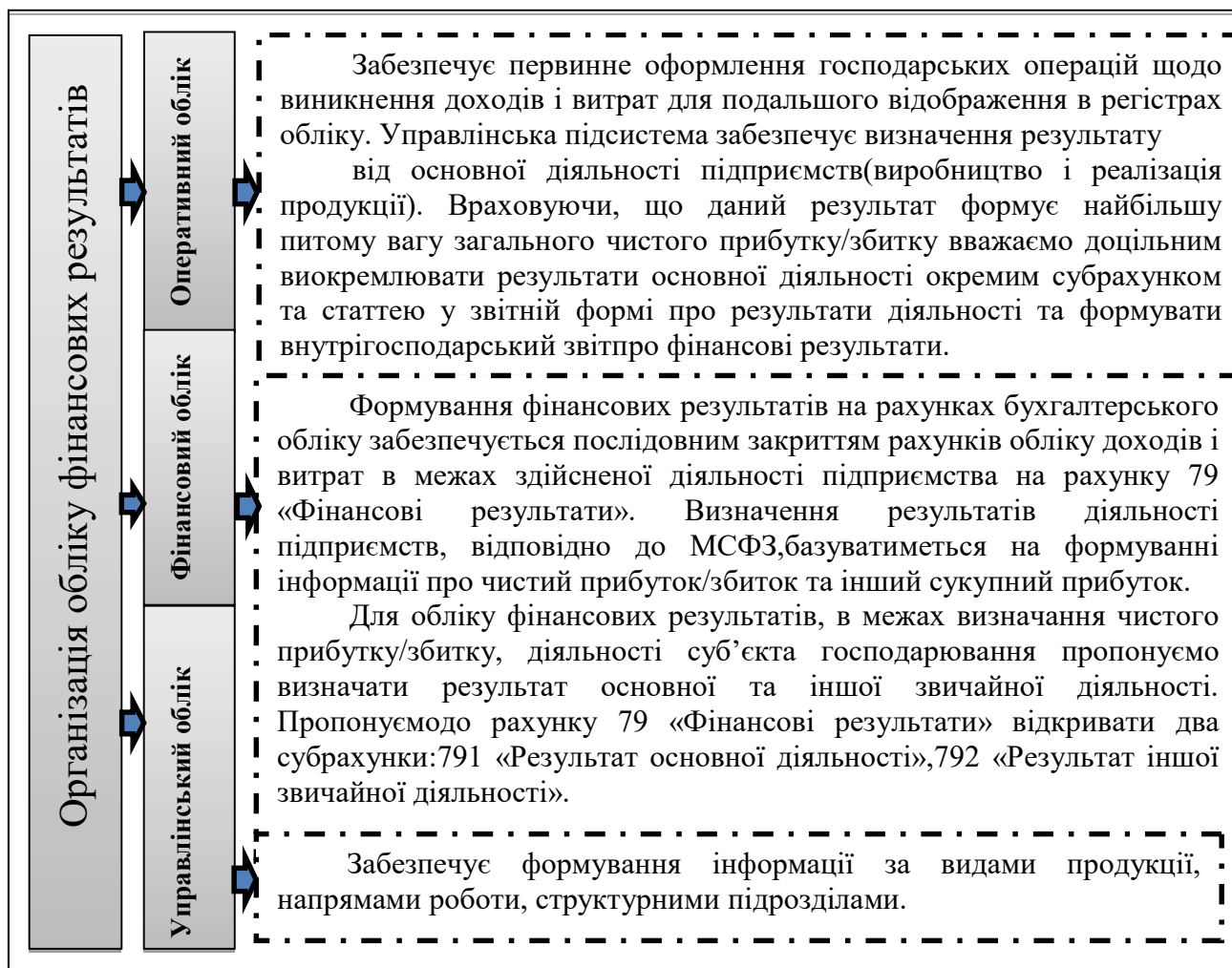


Рис. 1. Схема організації обліку фінансових результатів

Отже, правильна організація обліку фінансових результатів позитивно вплине на зміцнення економічного стану будь-якого підприємства. Для раціональної організації обліку фінансових результатів необхідно здійснювати ведення оперативного, фінансового та управлінського обліку у певному їхньому взаємозв'язку, що дасть змогу отримувати чітку та об'єктивну інформацію, необхідну для прийняття правильних рішень щодо ведення господарської діяльності в майбутньому.

Нежид Ю. С.,
аспірантка¹ кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ПРАЦІ ТА ЇЇ ОПЛАТИ В СИСТЕМІ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНОГО МЕХАНІЗМУ РЕГУЛЮВАННЯ ЗАЙНЯТІСТЮ

Розробка та побудова організаційно-економічного механізму (ОЕМ) регулювання зайнятостю спрямована на досягнення оптимальної взаємодії між його складовими з метою досягнення високого рівня адаптації до постійних змін, зокрема, в умовах глобальної економіки, що має ознаки системного характеру і буде обумовлена дією багатьох факторів макро- та мікрорівня. До однієї з найважливіших складових ОЕМ належить підсистема обліку оплати праці, від якої залежить вчасність та ефективність прийнятих управлінських рішень щодо кадрового потенціалу аграрних підприємств і яка прямо впливає на ефективність господарської діяльності.

Колектив авторів на чолі з професором М.Ф. Огійчуком зазначає, що облік праці та її оплати повинен бути організований таким чином, щоб сприяти підвищенню продуктивності праці, зміцненню трудової дисципліни, підвищенню якості виробництва продукції, виконання робіт і послуг [1]. Водночас організація системи оплати праці, яка формує систему обліку оплати праці на підприємстві, повинна мобілізувати працівників на досягнення кращих результатів у роботі, посилювати мотивацію до праці, зацікавлювати працівників у результатах своєї роботи, сприяти підвищенню продуктивності праці, поліпшенню умов праці, зміцненню трудової дисципліни і підвищенню рівня оплати праці [2].

Саме тому для досягнення визначених цілей, прийняття ефективних управлінських рішень, підвищення рівня конкурентоспроможності та ефективного організаційно-економічного регулювання зайнятості важливе значення має побудова раціонального обліку праці й її оплати та її представлення у фінансовій звітності.

За визначенням В.В. Ярової дані поточного бухгалтерського обліку, які систематизовано у звітність є джерелом систематичної інформації, яку використовують в процесі управління будь-яким підприємством [3]. В аграрних підприємствах основу інформаційної бази для дослідження витрат на робочу силу становить державна статистична звітність «Звіт з праці» (ф.1-ПВ (квартальна)), «Звіт з праці» (ф.1-ПВ (місячна)), «Звіт про умови праці, пільги та компенсації за роботу зі шкідливими умовами праці (ф.1-ПВ (умови праці))(один раз на два роки)».

Чітке дотримання вимог, щодо заповнення визначеної звітності направлене на виконання облікової, аналітичної, інформаційної та інтеграційної функцій з метою одержання якісної та зрозумілої інформації, що забезпечить

¹ Науковий керівник С.І. Василішин, канд. екон. наук, доцент

потреби під час управління в масштабах підприємства, галузей і національної економіки в цілому (рис. 1).



Рис. 1. Місце обліково-аналітичного забезпечення праці та її оплати в системі OEM регулювання зайнятості на мікрорівні

Підсумовуючи вищесказане, слід сказати, що удосконалення обліково-аналітичного забезпечення обліку праці та її оплати потребує активних організаційних заходів, серед яких оптимізація документообороту на аграрних підприємствах; розробка заходів із зміцнення інформаційної безпеки в умовах стрімкого розвитку комп'ютерних технологій; своєчасна сплата утримань із заробітної плати до бюджету; суворе дотримання фундаментальних принципів бухгалтерського обліку задля уникнення явища «заробітна плата в конверті», що сприятиме детінізації доходів населення в системі управління зайнятістю тощо.

Література

1. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник / під заг. ред. проф. М.Ф. Огійчука. 7-ме вид., перероб. і допов. Київ: Алерта, 2016. 1040 с.

2. Сук П.Л. Організація обліку праці та її оплати. *Економічні науки*. 2011. Вип. 8 (29). С. 423–430.

3. Ярова В.В. Удосконалення інформаційної підтримки управління витратами аграрних підприємств. *Наук. праці ПДАА*. Вип. 1(16). Т. 1. 2013. С. 344–347.

Нестеренко О. О.,
д.е.н., доцент, професор кафедри фінансів та обліку,
Кононов І. І.,
аспірант,
Харківський державний університет харчування та торгівлі

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

Для реформування та становлення національної економіки України одним з нагальних питань є розвиток міжнародної торгівлі та експорту. Важливою передумовою організації бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій на підприємстві є формування розпорядчого внутрішнього документу, а саме Наказу про облікову політику. Відповідно до закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» під обліковою політикою розуміється «сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності» [1].

Формування показників розвитку зовнішньоекономічної діяльності в Україні відбувається під впливом багатьох факторів, які необхідно враховувати при наповненні розділів облікової політики, а саме: суттєва волатильність кон'юнктури світових ринків на певну продукцію українського експорту; припинення переміщення вантажів через лінію зіткнення залізничними та автомобільними шляхами у межах Донецької та Луганської областей; значна сировинна спрямованість українського експорту та суттєва залежність вітчизняних підприємств від зовнішнього ринку збуту, що робить дуже вразливим від цінових коливань обсяг надходження валютних ресурсів; системні проблеми розвитку зовнішньоекономічної діяльності (відшкодування ПДВ, валютне, митне та податкове регулювання) [2].

В наказі про облікову політику в частині висвітлення питань бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій необхідно виділяти такі розділи, як загальні положення, методика, техніку та організацію обліку. В розділі загальні положення, чи преамбулі до облікової політики, наводяться основні відомості про підприємство, яке здійснює зовнішньоекономічну діяльність та наводиться перелік основних документів, якими керуються при веденні бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій на підприємстві.

В методичному розділі наказу про облікову політику описуються методи, процедури і попередні оцінки, вибрані підприємством для ведення бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій та складання фінансової й іншої звітності. Важливим розділом облікової політики підприємств торгівлі, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність є вартісна оцінка товарів і продуктів, яка включає облік транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ). Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» транспортно-заготівельні витрати пропонується включати або до собівартості придбаних запасів, або загальною сумою на окремому

субрахунку рахунків обліку запасів. При застосуванні першого методу, транспортно-заготівельні витрати включаються в собівартість товару відразу при надходженні та розподіляються в відповідності з вагою, кількістю чи сумою товарів за товарними групами, категоріями чи товарними позиціями. Якщо підприємство застосовує другий метод, то в обліковій політиці в робочому плані рахунків необхідно навести рахунок на якому буде узагальнюватися сума ТЗВ, які відносяться до зовнішньоекономічної діяльності. Оскільки сума ТЗВ при здійсненні експортно-імпортних операцій є зазвичай значною, бо включає затрати на заготівлю запасів, оплату тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування усіма видами транспорту до місця їх використання, витрати на страхування ризиків, пов'язаних з транспортуванням товарів, вважаємо за доцільне на підприємствах торгівлі відразу включати ТЗВ в первісну вартість товарів при їх оприбуткуванні та обирати цей метод розподілу в обліковій політиці експортно-імпортних операцій. Цей метод є досить точним, бо сума транспортно-заготівельних витрат збільшує первісну вартість саме тієї партії товарів, яких безпосередньо стосується.

Ще одним важливим елементом облікової політики є визначення порядку проведення інвентаризації за операціями з експорту та імпорту товарів. Зокрема, на торговельному підприємстві, яке здійснює зовнішньоекономічну діяльність в обліковій політиці необхідно визначити склад інвентаризаційної комісії, періодичність її проведення, час і перелік об'єктів інвентаризації, що має бути чітко задокументовано в Положенні про інвентаризацію експортно-імпортних операцій.

На підприємствах торгівлі, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність зазвичай зосереджено велику масу товарів, тому важливою задачею бухгалтерського обліку є контроль за збереженням товарно-матеріальних цінностей. Виконання зазначеної задачі потребує добре організованого аналітичного обліку наявності і руху товарно-матеріальних цінностей в розрізі матеріально-відповідальних осіб, які забезпечують своєчасне і правильне оприбуткування товарів, які надійшли на підприємство і списання відпущених і проданих товарно-матеріальних цінностей. Організація аналітичного обліку товарів на складі залежить від різних чинників: способу зберігання; кількості товарів, що зберігаються; асортименту товарів; використання комп'ютерної техніки; кількості контрагентів; валют розрахунків тощо.

В цілому необхідність ведення аналітичного обліку товарних запасів обумовлена способом одержання інформації, згрупованої тим чи іншим чином, і узагальнених відомостей за групами товарів, покупців, постачальників тощо. Важливо з самого початку діяльності підприємства, виходячи із різноманітності об'єктів обліку експортно-імпортних операцій, визначити види аналітичного обліку, а потім в процесі господарської діяльності постійно деталізувати перелік цих об'єктів. Поточне ведення аналітичного обліку потребує додаткових витрат, але вони, як правило, виправдовують себе, тим більше, що подальше відновлення роздільного обліку вимагає ще більших витрат. Беручи

до уваги вищезазначене, в обліковій політиці необхідно визначитися з ознаками аналітичного обліку товарів.

Багатосегментний аналітичний облік номенклатури товарів дозволяє вести облік різновидів одного і того ж товару за безліччю довільних характеристик (тобто аналітичних ознак), що надає можливість на кожен товар або послугу оформити картку обліку з докладним описом характеристик товару і відображати в ній всю історію руху даного товару, шляхом реєстрації операцій надходження, витрат, переміщення, зміни ціни, повернення, резервування, списання і т.д.; зберігати в базі даних опис кожного товару з вказівкою кольору, оформлення, розмірної шкали і фотографії; вести перелік відзивів про товар тощо. В ході дослідження було виділено фактори, що накладають певні особливості на визначення видів аналітичного обліку. Так, значною мірою на ведення аналітичного обліку товарів впливають особливості складання бухгалтерської та статистичної звітності, різні режими оподаткування для різних об'єктів обліку та напрями використання облікової інформації в процесі прийняття управлінських рішень.

Основним завданням облікової політики є забезпечення організації бухгалтерського обліку на підприємстві як цілісної системи, яка повинна охоплювати всі аспекти облікового процесу [3, с. 36]. Важливою передумовою організації бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій із товарами є розробка та затвердження графіку документообігу, адже він суттєво впливає на своєчасність та обґрунтованість управлінських рішень [4, с. 79–80]. Графік документообігу експортно-імпортних операцій має бути наведений в якості додатку до наказу про облікову політику.

Виділення блоку облікової політики як моделі інформаційної системи бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій дозволяє вирішити завдання бухгалтерського обліку в нерозривному зв'язку із зовнішнім середовищем і особливостями зовнішньоекономічної діяльності. Крім того, побудована таким чином облікова політика забезпечить можливість автоматизації обробки облікової інформації на всіх ділянках обліку експортно-імпортних операцій, починаючи з процесу збору та реєстрації фактів господарської діяльності до складання всіх видів звітності.

Література

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.06.1999 № 996-XIV (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

2. Тенденції розвитку зовнішньої торгівлі України. URL: <https://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=354d699d-4648-4112-a81a-919a80555fb7&tag=TendantsiiRozvitkuZovnishnoiTorgivliUkraini>

3. Іваненко В. О., Мейш А. В. Особливості організації бухгалтерського обліку фінансових результатів на торговельних підприємствах. Вісник ЖДТУ. 2013. №1 (63). С. 75–82.

4. Владичин М. Б., Струк Н. С. Організація обліку зовнішньоекономічної діяльності торговельних підприємств: стан і перспективи покращення. Бізнес Інформ. 2015. № 7. С. 35–41.

Огійчук М. Ф.,
к.е.н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Василішин С.І.,
к.е.н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва

ПРОБЛЕМИ ОЦІНКИ АКТИВІВ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ: БЕЗПЕКОВИЙ КОНТЕКСТ

Перехід України на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності потребує відповідних змін у системі бухгалтерського обліку, що діє в нашій країні взагалі й аграрному секторі економіки зокрема. Важливою умовою успішного створення раціональної методології бухгалтерського обліку, яка б відповідала національним інтересам держави, є врахування національних умов господарювання, чинників його досягнення в минулому, змін в економічному і соціальному житті, глибоке вивчення зарубіжного досвіду і використання багатьох фундаментальних положень, прийнятих у розвинутих країнах з ринковою економікою.

Вирішальним важелем зміцнення потенціалу аграрних підприємств є ефективний механізм обліково-аналітичного забезпечення управлінських процесів, розповсюджена нині практика якого потребує врахування впливу галузевої специфіки на облік, суттєвого перегляду форм, методів, принципів та інструментів його формування для забезпечення високого рівня економічної безпеки та інформаційної прозорості.

Вважаємо, що найбільш помітним об'єктно-інформаційним блоком аграрного підприємства є біологічний, що суттєво відрізняє галузеву методологію обліку на сільськогосподарських підприємствах завдяки наявності серед об'єктів обліку біологічних активів – тварин або рослин, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [1]. Численні публікації провідних науковців, зокрема М. Дем'яненка, Л. Гуцаленко, В. Дерія, В. Жука, Є. Калюги, М. Коцупатрого, Л. Ловінської, Б. Моссаковського, Л. Сука, П. Хомина та інших, підтверджують тезу про дискусійність справедливої вартості у процесі достовірного представлення аграрного бізнесу та дотримання фундаментальних принципів оцінки як одного з базових елементів методу бухгалтерського обліку.

На думку Л.Г. Ловінської, сильною стороною справедливої вартості є «те, що її використання створює умови для об'єктивного оцінювання майбутніх грошових потоків, забезпечення порівнянності активів, придбаних у різний час. Слабкою стороною справедливої вартості є її умовний характер, адже вона визначається не за реальною господарською операцією і не підтверджена документально, тому вона певною мірою «сприяє» порушенню принципу обачності» [2, с. 66].

Разом з тим, дванадцятирічна практика імплементації норм МСБО 41 та П(С)БО 30 в облікову практику свідчить про наявність суттєвих недоліків справедливої оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції. При цьому головною, на наше переконання, є проблема, окреслена академіком НААН В. Жуком, яка полягає у «відсутності прозорого ринку, оперативному доступі інформації, а, головне, відсутності чіткої методології застосування оцінки активів за справедливою вартістю в наших реаліях» [3, с. 75].

Згідно з нормами П(СБО) 30, біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, оцінюють за первісною вартістю до періоду, у якому було можливо визначити їх справедливу вартість. У разі відсутності інформації про ринкові ціни на біологічні активи справедливу вартість визначають за методами аналізу контрактів, останніх цін, аналогів, додаткових показників чи теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленою відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [1]. У деяких випадках використання останньої ринкової ціни операції, ринкової ціни на подібні активи та відповідних галузевих показників (вартість садових насаджень з розрахунку на експортний піддон, бушель чи гектар та вартість худоби, виражена на кілограм м'яса) може призвести до різних висновків щодо справедливої вартості біологічного активу або сільськогосподарської продукції. При цьому підприємство розглядає причини таких розбіжностей, щоб визначити найбільш достовірну оцінку справедливої вартості в межах відносно вузького діапазону обґрунтованих оцінок [4].

Методологія оцінки за справедливою вартістю історично виникла та була орієнтована на реалії розвинених країн Західної Європи і США, проте її імплементація в економічний простір України стикається із серйозними перепонами, головна з яких – відсутність «відкритих» активних ринків та надійних джерел інформації щодо цін на продукцію та оцінки продукції при її первісному оприбуткуванні з виробництва. Зокрема, на відміну від наявності біржових котирувань по класовому зерну, інформація про ціни на фуражне зерно важкодоступна; у цінах активного ринку не враховують показники якості зерна, зокрема ступінь його вологості; пошук бази порівняння для встановлення справедливої вартості по вузькоспеціалізованих галузях сільськогосподарського виробництва (горіхівництво, рисівництво, овочівництво, вирощуванні ягід, лікарських рослин, льону-довгунця, садівництво та виноградарство, вівчарство, козівництво, рибицтво, конярство, шовківництво тощо) є складним.

Окреслені акценти ставлять бухгалтера аграрного підприємства перед непростим вибором – якою інформацією користуватися, з яких джерел, чи є вона достовірною та якою мірою може бути застосовною для конкретного підприємства. Саме тому, на нашу думку, до встановлення цін активного ринку, хоча б специфічних біологічних активів та сільськогосподарської продукції, повинно залучатися державне галузеве управління.

Таким чином, на надзвичайно відповідальному етапі оцінки справедливої вартості більшість аграрних підприємств України стикається з низкою проблем, серед яких найбільш суттєві, з нашого погляду, такі:

- відсутність галузевого регулювання процесів установавання цін активних ринків на рівні держави;
- загроза викривлення інформації та зниження економічної безпеки через суттєвий суб'єктивізм професійних бухгалтерських суджень щодо справедливої оцінки;
- недостатня кваліфікація облікового персоналу та обмеженість людського ресурсу на аграрних підприємствах;
- наявність так званого «інформаційного вакууму» щодо цін активних ринків окремих видів біологічних активів та сільськогосподарської продукції (особливо щодо біологічних активів, невіддільних від землі) тощо.

Перелічені вище фактори неминуче впливають на рівень економічної безпеки аграрних підприємств, оскільки недосконалість механізмів установавання справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції не дозволяє об'єктивне застосування одного з фундаментальних елементів методу бухгалтерського обліку – оцінки, що має наслідки при подальшому відображенні операцій та викривленні їх у фінансовій звітності, і може стати перепорою під час прийняття управлінських рішень на основі показників обліку та звітності. Це зумовлює необхідність подальшого законодавчого вирішення проблематики застосування справедливої вартості аграрними підприємствами та відродження галузевого регулювання методології обліку сільськогосподарської діяльності.

Література

1. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2015 № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення: 03.05.2020).
2. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: монографія. Київ: КНЕУ, 2006. 256 с.
3. Жук В.М. Методологічний супровід застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи». *Фінанси, облік і аудит*. Спец. випуск. 2007. Ч. 1. С.75–84.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027 (дата звернення: 03.05.2020).

ОБЛІКОВЕ ТРАКТУВАННЯ ПОНЯТТЯ «ПРИБУТОК» У ВІТЧИЗНЯНІЙ НОРМАТИВНІЙ ТА ФАХОВІЙ ЛІТЕРАТУРІ

Прибуток є основною метою здійснення підприємницької діяльності, її наслідком та об'єктом управління щодо подальшого розподілу і використання результатів такої діяльності. Зважаючи на важливість цієї економічної категорії, у вітчизняних нормативних та фахових виданнях приділено вдосталь уваги її дослідженню, однак немає єдиного визначення. Кожне трактування розкриває лише певні особливості та дозволяє більш глибоко зрозуміти суть терміну.

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» надає доволі лаконічне визначення прибутку – як суми перевищення доходів над пов'язаними із ними витратами. Натомість збиток трактується як переважання суми витрат над сумою доходу, задля одержання якого вони були понесені [1]. Тобто дане Положення непрямо посилається на П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати», де прописано порядок визнання та відображення факторів, що й визначають кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства.

П(С)БО 17 «Податок на прибуток» виділяє обліковий та податковий прибуток (збиток). Зокрема, перший – це сума прибутку або збитку до оподаткування відповідно до даних бухгалтерського обліку, що подається у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід). Податковий прибуток (збиток) трактується як сума прибутку чи збитку за звітний період відповідно до вимог податкового законодавства [2]. П(С)БО 17 підкреслює існування двох різновидів прибутку: облікового, що визначається відповідно до вітчизняних чи міжнародних стандартів обліку та звітності, та податкового, що розраховується відповідно до вимог Податкового кодексу України та виступає базою оподаткування податку на прибуток.

Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності виділяють відразу шість різновидів прибутку: валовий прибуток, прибуток від операційної діяльності, прибуток від впливу інфляції на монетарні статті, прибуток до оподаткування, прибуток від припиненої діяльності після оподаткування та чистий прибуток. Зокрема останній обраховується як арифметична сума таких показників як прибуток (збиток) до оподаткування, податок на прибуток та прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування [3]. Таким чином, даний нормативний документ надає одночасно визначення і рекомендації щодо обчислення прибутку.

Відповідно до п. 1. статті 142 Господарського кодексу України, прибуток (дохід) суб'єкта господарювання – це показник фінансових результатів господарської діяльності, розрахований шляхом вирахування із суми валового доходу сум валових витрат та амортизаційних відрахувань. При цьому

зазначається, що перелік валових доходів та витрат встановлюється законодавством [4]. Дане визначення має надто узагальнений характер та не несе особливої користі з облікової точки зору.

Деякі підходи щодо трактування прибутку вітчизняними науковцями систематизовані нижче у таблиці.

Таблиця 1

Визначення терміну «прибуток» вітчизняними вченими

Науковець	Трактування сутності поняття «прибуток»
Л.М.Алексєєнко, В.М. Олексієнко	Прибуток – відображений у вартісному вираженні чистий дохід організації, що припадає на інвестований капітал, відображає винагороду за ризик ведення підприємницької діяльності, фактично є позитивною різницею між сукупним доходом та понесеними витратами для його отримання [5]
В.Д. Базилевич	Економічний прибуток – це перевищення над нормальним прибутком внаслідок підприємницької ініціативи, навичок щодо найбільш ефективного використання поєднань економічних ресурсів, впроваджень інновацій, продуманого ризику тощо [6]
І.О. Бланк	Прибуток – це втілений у грошовій формі чистий дохід підприємця на вкладений капітал, що характеризує його винагороду за ризик здійснення підприємницької діяльності та є різницею між сукупним доходом і сукупними витратами у процесі здійснення підприємницької діяльності [7]
Л. Грознецька	Прибуток – різновид форм вартості додаткового продукту, що є різницею між вартістю продажу продукції та витратами на її виготовлення [8]
М.В. Кужельний, В.Г. Лінник	Прибуток – це джерело власних коштів підприємства та формування дохідної частини бюджетів різних рівнів [9]
С.В. Мочерний	Економічний прибуток – різниця між загальним доходом організації та економічними витратами, які включають як явні, так і неявні витрати [10]
Я.П. Шафорост	Прибуток – змінене відображення додаткової вартості, обчислене як різниця між виручкою та витратами капіталу, а у результаті – величина, отримана власником капіталу [11]
В. Г. Швець	Прибуток – це джерело господарських засобів і відповідних резервів, збільшення капіталу в результаті діяльності та фінансовий результат [12]

На наш погляд, сьогодні прибуток повинен одночасно розглядатись як:

- 1) основна мета створення підприємства;
- 2) показник, що частково демонструє правильність та ефективність управлінських рішень;

3) об'єкт управління в контексті спрямування на фінансові резерви, інвестиції в розвиток підприємства, дивіденди та інші напрями розподілу;

4) одне із джерел наповнення бюджету, а, відповідно, забезпечення функціонування та розвитку держави;

5) необхідна передумова зростання ринкової вартості підприємства;

6) важливий показник для суспільства як непряма гарантія збереження робочих місць, потенційне джерело інновацій та благодійних внесків.

На підставі цього узагальнене визначення економічної категорії «прибуток» можна викласти як позитивну різницю між усіма доходами та понесеними для їх одержання витратами, що використовується для задоволення інтересів власників, підвищення рівня конкурентоспроможності та забезпечення подальшої діяльності підприємства.

Література

1. НП(С)БО 1 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності, затв. наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73 (зі змін. і доп.) URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затв. наказом МФУ від 28.12.2000 р. № 353 (зі змін. і доп.) URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

3. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затв. наказом МФУ від 28.03.13 р. № 433 URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

4. Господарський кодекс України URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

5. Алексеєнко Л.М., Олексієнко В.М. Економічний тлумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів. Тернопіль: Астон, 2003. 672 с.

6. Базилевич В.Д. Економічна теорія: Політекономія : підручник / за ред. В.Д. Базилевича; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка 9-те вид., доповн. К.: Знання, 2014. 710 с.

7. Бланк И.А. Управление прибылью. 3-е изд. М.: НикаЦентр, 2007. 768 с

8. Грознецька Л., Мисенко К. Прибуток суб'єктів господарювання – важлива категорія ринкової економіки // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер.: Економіка і управління, 2016. Вип. 35. С. 174-181

9. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підруч. К.: КНЕУ, 2001. 334 с.

10. Мочерний С.В. Економічна енциклопедія. Том 1 / за заг. ред. С.В. Мочерного. К.: Видавничий центр «Академія», 2016. 864 с.

11. Шафорост Я.П. Сутність прибутку як економічної категорії: історичний аспект Наукові праці НДФІ. 2011. Вип. 1. С. 155-163.

12. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. К.: Знання-Прес, 2003. 444 с.

Ольшанська М. В.,
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та аналізу,
Кушнір І.І.,
студентка групи ОП-43 кафедри обліку та аналізу,
Національний університет «Львівська політехніка»

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ У ВИЗНАЧЕННІ ДЕФІНІЦІЇ «ІМПОРТ» І ЙОГО КЛАСИФІКАЦІЇ

З розвитком тісних міжнародних відносин країн між собою зростає зацікавленість суб'єктів господарювання у зовнішньоекономічній діяльності, адже саме вона сприяє розширенню сфер підприємництва. На даний час, на вітчизняному ринку високий рівень конкурентності, а тим самим менше можливостей для стрімкого розвитку бізнесу. Зовнішні зв'язки сприяють розширенню асортименту, який зрідка має однотипний характер. Тому, підприємства і починають проводити свою діяльність за межами держави. Одним з таких видів діяльності є імпорт, результатом здійснення якого є збільшення прибутку, конкурентоспроможності, підвищення рентабельності тощо. Саме тому, багато науковців, дослідників, фахівців-практиків, таких як О. Вівич [1], В.Є. Новицький [3], К.Е. Решетняк [5], О.В. Шкурупій [6] та інші, займаються дослідженням дефініції «імпорт» та його класифікацією.

В.Є. Новицький наводить таке визначення імпорту: «імпорт товарної продукції передбачає завезення на територію країни товарної маси за відповідно оформленою купівельною операцією із іншої країни для продажу і споживання продукції на теренах країни-імпортера» [3, с.157]. У навчальному посібнику із зовнішньоекономічної діяльності [6] терміном «імпорт» його автори називають процес, що передбачає купівлю продукції товарного та нетоварного характеру, виготовленої на території держави іноземного партнера для вжитку або подальшого продажу у територіальних межах країни-імпортера. К.Е. Решетняк зазначає таке: «імпортом називає ввезення на територію імпортуєчої країни продукції, що виготовлена або підлягає реалізації на території країни-контрагента з метою її використання чи перепродажу» [5, с.30-32].

З точки зору бухгалтерського обліку, у практичній діяльності підприємства рекомендовано користуватись визначеннями поняття «імпорт», наведеними у нормативно-законодавчих актах. Так, відповідно до Митного кодексу України, імпорт – це придбання (купівля) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів із ввезенням їх на територію України, включаючи придбання товарів, призначених для споживання установами і організаціями України, розташованими за її межами [2].

Згідно із Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» імпорт – це митний режим, відповідно до якого іноземні товари після сплати всіх митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та виконання усіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території України. Дослідження поняття «імпорт» у нормативно-законодавчих

актах та працях науковців, фахівців-практиків дало можливість встановити, що всі із вищенаведених тверджень є практично тотожні між собою, зокрема, йдеться про ввезення на митну територію країни продукту товарного та нетоварного характеру та використання його в її межах. Але, такий підхід до трактування виключає можливість подальшого перепродажу чи обміну з іншими країнами, що часто трапляється у практичній зовнішньоекономічній діяльності. Майже у всіх запропонованих визначеннях не вказано, що імпортовані товари або послуги можуть бути реалізовані за межами країни-імпортера та проходити інші митні кордони. Тому, слід уточнити визначення терміну «імпорт» і трактувати його як сукупність взаємозв'язків між покупцем та виробником або посередником, задля продажу товарного чи нетоварного продукту.

Аналіз наукових джерел щодо зовнішньоекономічної діяльності надав можливість дослідити два основних види купівлі імпортних товарів, послуг, що запропоновані О.В. Шкурупієм (прямий та непрямий імпорт) [6], а також проаналізувати їх переваги та недоліки, і запропонувати вважати більш оптимальним для застосування прямий імпорт. Адже, при його використанні зв'язок відбувається з виробником особисто і збільшує відповідальність його перед покупцем для збереження власної репутації. Також, значно зменшуються витрати на імпортовані товари, послуги, які в подальшому закладаються в його ціну, що дає можливість залучити більше покупців за рахунок нижчої ціни.

Дослідження існуючих класифікацій імпорту дозволило вивчити види, які вже існують і доповнити їх новими, щоб можна було більш точно охарактеризувати кожен операцію пов'язану з імпортом. Зокрема, запропоновано такі підходи до класифікації: відповідно до цільового призначення (одноцільовий і багатоцільовий); за об'єктом продукту, що імпортується (імпорт робіт, послуг; імпорт товарів; імпорт робочої сили; імпорт ресурсів тощо); за пріоритетністю імпортової діяльності (основний, другорядний); за витратами на поставку (безвитратний, частково оплачуваний, повністю оплачуваний); за регулярністю (регулярний, нерегулярний); за кінцевою метою імпорту (з метою споживання в країні підприємства імпортера, перепродажу в інші країни, реімпорту); за кількістю імпортних операцій (одноразовий, багаторазовий), за масштабністю (імпорт невеликих партій товару, імпорт великих партій товару). Отже, результатом проведеного дослідження наукових та нормативних джерел щодо визначення дефініції «імпорт» та його класифікації є пропозиція щодо уточнення поняття «імпорт».

Література

1. Вівич О. Аналіз зовнішньоекономічної діяльності. Львів: Афіна, 2014. 140 с.
2. Митний кодекс України від 12.12.1991 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Новицький В.Є. Міжнародна економічна діяльність України: Підручник. К.: КНЕУ, 2003. 948 с.
4. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.2001 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Решетняк К.Е. Експортно-імпортні операції як основа зовнішньоекономічної діяльності підприємства. Управління розвитком. 2012. №3(124). С.30 -32.
6. Шкурупій О.В., Гончаренко В.В., Артеменко І.А., Пожар А.А., Пінчук І.О., Строчишин Ю.Ф. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств. К.: ЦУЛ, 2012. 248с.

Омецінська І. Я.,
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Тернопільський національний економічний університет

СОЦІАЛЬНА ЗВІТНІСТЬ ТА ЇЇ РОЛЬ ДЛЯ ПІДПРИЄМСТВА

Глобальні трансформації економіки й суспільного життя змінюють підходи до значення людини в економічній системі, визначають необхідність врахування її потреб та безпеки, окреслюють роль суб'єктів господарювання в досягненні стратегічних цілей держави й забезпеченні сталого розвитку економіки. Протягом останніх років багато уваги приділяється популяризації соціальної відповідальності бізнесу як важливого напрямку розвитку економіки та підвищення якості життя населення.

Соціальна відповідальність бізнесу передбачає взаємодію суб'єктів господарювання з державними органами у вирішенні соціальних проблем, оцінку впливу бізнес-рішень на персонал, навколишнє середовище, якість продукції. Етична й соціально відповідальна діяльність підприємств вимагає добровільного коригування управлінських рішень для недопущення негативних соціальних й екологічних наслідків, здійснення добровільних витрат для підтримки сталого розвитку економіки. Реалізація соціальної політики дозволяє отримати й певну вигоду для підприємства: лояльне ставлення покупців, підтримка держави, підвищення довіри інвесторів тощо.

Інформація, яка може підтвердити відповідність діяльності підприємства принципам сталого розвитку, формується в системі обліку та узагальнюється у звітності. Проте нині не виділено чіткої структури соціальних витрат, що ускладнює виокремлення підходів до формування соціальної звітності. Погоджуємось з позицією Т.В.Барановської, А.П.Дикого, О.М.Баришнікової щодо ідентифікації проблемних питань облікового забезпечення звітності зі сталого розвитку, які вимагають вирішення з метою формування достовірних показників нефінансових звітів: 1) побудова аналітичного облікового забезпечення в розрізі удосконалення класифікації витрат соціальної діяльності; 2) розробка форм первинних документів та внутрішньої звітності як основи інформаційного забезпечення процесу формування показників соціальних аспектів звітності зі сталого розвитку [1, с. 7].

В Україні соціальна звітність не є обов'язковою, тому вітчизняний досвід її складання практично відсутній. Проте деякі компанії публікують такі звіти, оскільки це вигідно як для підприємств, так і для суспільства. Перевагами публікування соціальної звітності для підприємства є: підвищення довіри різних груп впливу; покращення відносин з державою; залучення інвестицій; підвищення ділової репутації; отримання конкурентних переваг; лояльне ставлення персоналу (зменшення плинності кадрів, належне ставлення до роботи, яку працівники виконують, відповідальне ставлення до конфіденційності інформації). Переваги формування соціальної звітності підприємств з позиції держави та суспільства проявляються в таких

аспектах: спонукання підприємств до ведення соціально відповідального бізнесу; ефективне витрачання ресурсів; привернення уваги суб'єктів господарювання до проблем сталого розвитку; формування корпоративних цінностей; підвищення інформаційної відкритості.

Нині немає єдиної спільної назви звітності щодо соціальної відповідальності бізнесу. У світовій та вітчизняній практиці використовуються такі поняття, як «Соціальний звіт», «Звіт із корпоративної соціальної відповідальності», «Звіт із корпоративної відповідальності», «Звіт із прогресу», «Звіт зі сталого розвитку» та ін. Суб'єкти господарювання вільні у своєму виборі критеріїв соціальної звітності, тому часто розкривають у звітах тільки сприятливу для себе інформацію й уникають показників, що свідчать про негативну динаміку діяльності підприємства. Таким чином, нерегульованість державою соціальної звітності ставить під сумнів інформацію, що подається у такій звітності за власною ініціативою підприємств, на предмет її достовірності та доречності. Окрім того, подані показники часто мають несистемний характер. У зв'язку з цим визначальну роль у розвитку нефінансової звітності в Україні повинна відігравати держава.

Важливим кроком в Україні в частині розкриття інформації про соціальні аспекти діяльності підприємств стало впровадження Звіту про управління, в якому передбачено виокремлення інформації, зокрема, за такими напрямками: екологічні аспекти; соціальні аспекти та кадрова політика. В Україні також передбачена статистична звітність про природоохоронну діяльність підприємств.

Розкриття інформації про соціальну діяльність підприємства можливе в додаткових розділах Приміток до річної фінансової звітності. Зокрема, це може бути розділ під назвою «Напрями реалізації соціальної політики підприємства». В свою чергу, К. Безверхий пропонує у примітках виокремлювати такі розділи: XVI. Кількість працівників і фонд оплати праці; XVII. Заборгованість перед працівниками із заробітної плати та виплатах із соціального страхування [2, с. 74]. Інформацію про соціальні витрати також доцільно узагальнювати в системі управлінського обліку з метою подальшого аналізу та прийняття управлінських рішень.

Таким чином, оприлюднення інформації про соціальну діяльність підприємства сприятиме не лише вирішенню соціальних питань, але й покращенню економічних показників підприємства та добробуту суспільства. Окреслені шляхи удосконалення розкриття інформації про соціальну політику підприємства сприятимуть суспільній свідомості, поступовому зміщенню акценту на соціальну відповідальність бізнесу.

Література

1. Барановська Т.В., Дикий А.П., Баришнікова О.М. Ідентифікація об'єктів соціальної складової звітності сталого розвитку. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2017. Вип. 1 (36). С. 3-14.

2. Безверхий К. Соціально-орієнтована звітність підприємства. Бухгалтерський облік і аудит. 2015. № 2-3. С. 70-78.

Пантелесв В. П.,
д.е.н., професор, професор кафедри обліку та оподаткування,
Національна академія статистики, обліку та аудиту

ФУНДАМЕНТАЛЬНЕ ТА ВІДМІННЕ ТРАКТУВАННЯ ЄДИНОЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Домінанти облікової політики. Категорія «облікова політики підприємства» відноситься до організації бухгалтерського обліку. Підприємство розкриває свої суттєві(важливі) облікові політики, зокрема основу (або основи) оцінки, застосовані при складанні фінансової звітності; інші застосовані облікові політики, що є доречними для розуміння фінансової звітності. Об'єктом облікової політики є норма (позиції) підприємства з організації і ведення обліку, щодо яких передбачено альтернативні варіанти; також встановлюються елементи облікової політики, тобто визначені методичні прийоми та способи, які обираються з числа загальновідомих з урахуванням особливостей діяльності підприємств; конкретні вимоги обраних об'єктів та елементів дотримуються підприємствами на постійній основі при підготовці та складанні його фінансової звітності. При обранні та застосуванні облікових політик, за п. 7 МБСО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», якщо МСФЗ конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, облікову політику чи облікові політики, застосовані до такої статті, слід визначити шляхом застосування МСФЗ. Якщо певна позиція не належить до сфери застосування МСФЗ, параграфами 10-12 МСБО 8 вказано критерії, які суб'єкти господарювання повинні використовувати, розробляючи свої облікові політики[2]. Доречні вимоги щодо застереження про зміни у обліковій політиці та впливі зміни обліковій політики на операції минулих періодів містяться у П(С)БО 6[3]. У методичних рекомендаціях розкриваються основні положення облікової політики підприємства [4].

Вимоги єдиної облікової політики групи при складанні консолідованої фінансової звітності. За МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність», п. 19, материнське підприємство готує консолідовану фінансову звітність, застосовуючи єдині облікові політики для подібних операцій та інших подій за подібних обставин. Якщо член групи користується обліковими політиками, що відрізняються від тих, які були прийняті в консолідованій фінансовій звітності для обліку подібних операцій та подій за подібних обставин, то відповідні коригування мають бути здійснені у фінансовій звітності такого члена групи при складанні консолідованої фінансової звітності, щоб забезпечити узгодженість з обліковими політиками групи[2].

Розкриття єдиних облікових політик у складних ситуаціях. Якщо материнське підприємство визнає залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання у своїй консолідованій фінансовій звітності відповідно до цього Стандарту, то воно застосовує ту само облікову політику і до залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, які виникають у всіх його

дочірніх підприємствах. Це положення застосовується незалежно від того, чи визнають дочірні підприємства ці залишки у своїй власній фінансовій звітності, МСФЗ 14 «Відстрочені рахунки тарифного регулювання». Якщо оцінювання інвестиції у дочірнє підприємство є неможливим, то інвестиційний суб'єкт господарювання повинен застосовувати вимоги цього МСФЗ на початок найбільш раннього періоду, за МСФЗ 10[2].

Якщо асоційоване або спільне підприємство застосовує облікові політики, відмінні від облікових політик, що застосовуються суб'єктом господарювання щодо подібних операцій та подій за схожих обставин, то у разі використання суб'єктом господарювання фінансової звітності асоційованого підприємства при застосуванні методу участі в капіталі необхідно зробити відповідні коригування для узгодження облікових політик асоційованого або спільно підприємства з обліковими політиками суб'єкта господарювання, пункті 36 МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства»[2].

При вибутті закордонної господарської одиниці, яка хеджувалася, сума, перекласифікована як коригування пере класифікації у прибуток або збиток з резерву на перерахування іноземної валюти у консолідованій фінансовій звітності материнського підприємства, що має відношення до інструмента хеджування, за п.16 Тлумачення КТМФЗ 16 Хеджування чистих інвестицій в закордонну господарську одиницю[2]тощо.

Місце єдиної облікової політики за національними обліковими стандартами України. За стандартом обліку України «Консолідована фінансова звітність», консолідовану фінансову звітність складають з фінансової звітності групи підприємств з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо при складанні консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у примітках до консолідованої фінансової звітності, у примітках до консолідованої фінансової звітності наводиться інформація про статті консолідованої фінансової звітності, до яких застосовувалася різна облікова політика[5].

Резюме. До простору облікової політики входить єдина облікова політика групи; незважаючи на відсутність нормативного її визначення, єдина облікова політика знаходить своє належне використання у бізнесі та обліку та відбивається у відповідних положеннях з бухгалтерського обліку та фінансової звітності. У примітках до звітності подається інформацію про основу складання фінансової звітності і про конкретні застосовані облікові політики.

Консолідована фінансова звітність ґрунтується на єдиній базі обліку, що входить до сфери єдиної облікової політики; про Неминучі процедури проведення коригувань для забезпечення синхронізації з обліковими політиками групи за вимогами міжнародних правил обліку співіснують із перспективою не застосувати єдину облікову політику, але здійснювати повідомлення про такий факт у примітках до консолідованої фінансової звітності за НПСБО.

Тобто, у примітках до консолідованої фінансової звітності за МСФЗ вказується про єдині (однакові для материнського та дочірніх підприємств) об'єкти та елементи облікової політики, наприклад, це облікові політики щодо визнання доходів, принципів консолідації, об'єднання бізнесу, частки у спільних підприємствах, визнання та амортизації матеріальних і нематеріальних активів, запасів тощо [6, с. 117-118]; у примітках до консолідованої фінансової звітності за НПСБО наводиться інформація про перелік дочірніх підприємств, причини, з яких показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включено до консолідованої фінансової звітності, вплив придбання/продажу дочірніх підприємств на фінансовий стан, статті консолідованої фінансової звітності, до яких застосовувалася різна облікова політика тощо[5]. Вказано методичні та технічні складові облікової політики групи підприємств у складі приміток до консолідованої фінансової звітності[7, с.273].

При обранні шляхів розвитку принципів облікової політики доречно прислухатися до розумних застережень та більше надіятись на самого себе, намагатися самостійно будувати систему самодостатньої економіки та суспільного життя[1, с. 46].

Література

1. Крупка Я.Д. Бухгалтерський облік після пандемії. В зб.Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції: тези доповідей II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Ужгород, 16 квітня 2020 р.). Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2020. с. 44-47.
2. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності за даними офіційного сайту Мінфіну України.
3. Положення(стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", затв. наказом Мінфіну України 28.09.199 р. № 137. Режим доступу <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>
4. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства.затв. наказом Мінфіну України 27.06.2013 р. № 635. Режим доступу: <https://ips.ligazakon.net/document/mf13052>
5. Національнеположення (стнадарт) бухгалтерськогообліку 2 «Консолідованафінансовазвітність», затв. наказом Мінфіну України 27.06.2013 р. № 628. Режим доступу <https://zakon.help/law/z1223-13/>
6. С.Ф.Голов, В.М.Костюченко. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. Практичний посібник. – К.:Лібра, 2004. -880 с.
7. Консолідація фінансової звітності: навч. посіб. / В.П.Пантелєєв, К.В.Безверхий. — К.: ДП «Інформ.- аналіт. агентство», 2016. — 429 с.

Плаксiєнко В. Я.,
д. е. н., професор, завідувач кафедри
бухгалтерського обліку та економічного контролю,
Канцедал Н. А.,
к. е. н., доцент, доцент кафедри
бухгалтерського обліку та економічного контролю,
Полтавська державна аграрна академія

ІНФОРМАЦІЙНА РОЛЬ ОБЛІКОВИХ СИСТЕМ У ГЛОБАЛЬНОМУ ЕКОНОМІЧНОМУ СЕРЕДОВИЩІ

Термін «система» є одним із найбільш загальноживаних понять, яке вказує на певний об'єкт пізнання (об'єднане ціле), що складається із структурно пов'язаних частин (елементів) та має як мінімум один вхід і один вихід, внаслідок чого забезпечується зв'язок із зовнішнім середовищем.

У дослідженні системи як поняття автори Коваленко І. І., Бідюк П. І., Гожий О. П. відмічають, що «найбільш «прикладним» і в той же час досить простим і загальним є наступне визначення: система – це сукупність елементів, певним чином пов'язаних і взаємодіючих між собою для виконання заданих цільових функцій. При цьому під «цільовою функцією» визначається якась (можливо, й умовна) зовнішня стосовно системи ситуація, до реалізації якої прагне система» [2, с. 11].

Виходячи з цього, термінологічна сутність поняття «система обліку» в цілому являє собою узагальнену модель дійсності, інформаційна складова якої дозволяє впливати на реальні об'єкти, аналізувати та прогнозувати їх поведінку.

Найбільш широке термінологічне поле використання поняття «система обліку» належить економічній сфері. У цьому аспекті «система обліку» тісно корелює з такими поняттями як: економічна система; інформаційні системи і комунікаційні технології; бюджетна система; податкова система; статистична система; аналітична система; система контролю; система менеджменту та ін.

Головною цільовою функцією облікових систем різних рівнів є надання інформації різним групам користувачів.

Функціональний зв'язок облікових систем із зовнішнім середовищем (іншими системами) залежить від інформаційних потреб та запитів відповідних користувачів та здатністю реагувати на такі запити. Саме тому метою підготовки фахівців обліку і оподаткування є генерація знань і вмінь, орієнтованих на програмні результати, що передбачають всебічне розуміння облікових систем та їх соціальної ролі у глобальному вимірі. Зокрема, такими програмними результатами є:

1) розуміння місця і значення облікової, аналітичної, контрольної, податкової та статистичної систем в інформаційному забезпеченні користувачів обліково-аналітичної інформації у вирішенні проблем в сфері соціальної, економічної і екологічної відповідальності підприємств (ПР 02) [4];

2) знання механізмів функціонування бюджетної і податкової систем України та врахування їх особливостей з метою організації обліку, вибору системи оподаткування та формування звітності на підприємствах (ПР07) [4];

3) вміння аналізувати розвиток систем, моделей і методів бухгалтерського обліку на національному та міжнародному рівнях з метою обґрунтування доцільності їх запровадження на підприємстві (ПР18) [4];

4) вміння організувати, розвивати, моделювати системи обліку і координувати діяльність облікового персоналу з урахуванням потреб менеджменту суб'єктів господарювання (ПР04) [5];

5) вміння обґрунтовувати вибір оптимальної системи оподаткування діяльності суб'єкта господарювання на підставі діючого податкового законодавства (ПР08) [5];

6) вміння розробляти та оцінювати ефективність системи контролю суб'єктів господарювання (ПР11) [5].

Для фахівців з обліку й оподаткування основою для розуміння поняття «облікова система» є власне, визначення бухгалтерського обліку, що у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3] трактується одночасно як «процес» та як «система» («бухгалтерський облік – процес...»; «внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система...» – прим. авт.).

В ході аналізу термінології згаданого вище нормативного документа зустрічаються поняття «спрощена система обліку і звітності» (для окремих законодавчо визначених суб'єктів підприємницької діяльності); «система реєстрів обліку» (в уточненні порядку обрання форми бухгалтерського обліку); «система і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій»; «система рахунків і реєстрів аналітичного обліку».

Беручи до уваги зазначене вище, а також заважаючи на незворотність глобалізаційних процесів, в тому числі й інституційну взаємодію економічного середовища з соціальною, екологічною, політичною сферою, вважаємо, що поняття «облікова система» у глобальному вимірі виходить за межі бухгалтерського і, навіть, господарського обліку та може визначатися як система збору, обробки, накопичення, зберігання та передачі інформації, що відповідає потребам і запитам певних груп користувачів. Проте, це зовсім не означає зменшення ролі бухгалтерського обліку як науки на глобальному рівні, оскільки основу її методології становить процедура виміру об'єктів, явищ або процесів.

Варто наголосити, що будь-які облікові системи не можуть ігнорувати принцип використання міри, бо використання міри є об'єктивною і необхідною умовою для визначення параметрів реальних соціально-трудоових, економіко-правових та еколого-економічних відносин [1, с. 20].

Якщо ж поняття «система обліку» стосується суб'єктів господарювання, які згідно законодавства зобов'язані вести бухгалтерський облік та складати фінансову звітність, визначальним у розумінні його економіко-правової сутності є методологічний інструментарій бухгалтерського обліку як науки, практична реалізація якого здатна забезпечити валідність облікової системи та максимальний ефект від її інтеграції з іншими інституційно пов'язаними системами.

Основними класифікаційними ознаками бухгалтерських облікових систем можуть бути: організаційно-правові форми господарювання; види господарюючих суб'єктів; критерії їх віднесення до мікропідприємств, малих, середніх чи великих та інші ознаки.

Таким чином, під обліковою системою слід розуміти сукупність взаємопов'язаних елементів, що забезпечують вимірювання об'єктів (явищ або процесів) та генерування інформації щодо них відповідно до потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Література

1. Канцедал Н. А. Наукова інтерпретація методології обліку у працях корифеїв бухгалтерської думки. Облік і фінанси. 2018. № 2(80). С. 16.-23. URL: <http://www.afj.org.ua/ua/article/566/>
2. Коваленко І. І., Бідюк П. І., Гожий О. П. Вступ до системного аналізу: Навчальний посібник. Миколаїв: Вид-во МДГУ ім. П. Могили, 2004. 148 с.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність [Електронний ресурс]: Закон України від 02.04.2020. № 996-XIV. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 5.05.2020).
4. Про затвердження стандарту вищої освіти за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» для першого (бакалаврського) рівня вищої освіти [Електронний ресурс]: Наказ від 19.11.2018. № 1260. Міністерство освіти і науки України. URL: <https://mon.gov.ua/storage/app/media/vishcha-osvita/zatverdzeni%20standarty/2019/05/06/071-oblik-i-opodatkuvannya-bakalavr.pdf>(дата звернення: 5.05.2020).
5. Про затвердження стандарту вищої освіти за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» для другого (магістерського) рівня вищої освіти [Електронний ресурс]: Наказ від 10.07.2019. № 958. Міністерство освіти і науки України. URL: <https://mon.gov.ua/storage/app/media/vishcha-osvita/zatverdzeni%20standarty/2019/07/12/071-oblik-i-opodatkuvannya-magistr.pdf>(дата звернення: 5.05.2020).

Правдюк Н. Л.,
д.е.н, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку
Вінницький національний аграрний університет

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИЙ АСПЕКТ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВ

Управлінський процес повинен підпорядковуватися принципів цілеспрямованості, тобто бути завжди орієнтованим на вирішення конкретних проблем, здійснюватися не «просто так», а заради чогось визначеного [1,с.19]. Ринкові умови господарювання вимагають підтримки високого рівня конкурентоспроможності – однієї із головних складових успіху підприємства на внутрішніх і міжнародних ринках [2,с.274].

Конкурентоспроможність виявляється лише в умовах конкуренції і через конкуренцію, яка є центральним поняттям, що виражає сутність ринкових відносин, і найважливішою ланкою всієї системи ринкового господарства[3, с.123]. Сутність понять «конкуренція» та «конкурентоспроможність» залежить від об'єкта, який вони характеризують в конкурентному середовищі, та цілей дослідження, тому вченими воно визначається по-різному(табл.1).

Таблиця 1

Визначення понять «конкурентоспроможність» та «конкуренція»: огляд наукових джерел

№	Автор	Зміст визначення
1.	Г.М.Калетнік, О.С.Колесов, О.О.Недбалюк [4, с.543]	<i>Конкуренція</i> – суперництво між різними суб'єктами підприємницької діяльності за найбільш вигідні умови виробництва та реалізації товарів і послуг, за привласнення найбільшого прибутку. Вона є головною рушійною силою ринкової економіки, сприяє зниженню індивідуальних витрат виробництва на основі впровадження нової техніки, передової технології та організації праці.
2.	Н.В.Прямухіна, І.Ю.Салькова [5, с. 8]	<i>Конкуренція</i> – це умова розвитку економіки регіонів, покращення не лише економічних показників, рівня життя населення, руху товарів і послуг. Це – нові стандарти виробництва, розвитку підприємництва, удосконалення організаційних, господарюючих та ринкових механізмів, пристосованих до трансформаційних процесів.
3.	О.Л.Польова [6, с. 7-17]	<i>Конкурентоспроможність</i> сільськогосподарських підприємств – фактор, який визначає стан агропромислового комплексу. <i>Конкуренція</i> забезпечує дію елементів ринкового механізму, об'єднуючи суб'єктів господарювання, які конкурують між собою.
4.	О.В.Климчук [7, с.64-73]	<i>Конкурентоспроможність</i> – це сукупність комплексних властивостей виробленої продукції (послуг), що забезпечують відповідні переваги як на внутрішньому, так і зовнішньому ринках, зумовлюючи вигідну реалізацію в умовах вільної конкуренції. Головна передумова розширеного відтворення.
5.	Т.О.Мулик [8, с. 295]	<i>Конкурентоспроможність</i> – це здатність об'єкта, що характеризується ступенем реального чи потенційного задоволення ним певної потреби у порівнянні з аналогічними об'єктами, представленими на даному ринку.

Поділяючи думку науковців, вважаємо, що конкурентоспроможність є багатограним та універсальним поняттям, що характеризує об'єкт дослідження з різних боків, показує спроможність здійснювати ефективну діяльність, відображає якість роботи господарського суб'єкта та продуктивність використання ресурсів, задіяних у даній діяльності, трансформуються лише наукові уявлення про її характеристики, що відбувається під впливом певних особливостей розвитку системи світового господарства, суспільства у цілому, рівня розвитку технологій, а також специфіки діяльності економіки країн. У зв'язку з тим, що підприємство вважається основою ринкової економіки, високий рівень його конкурентоспроможності дає можливість сформувати конкурентну економіку країни у цілому [9, с.117].

Процес управління конкурентоспроможністю підприємства являє собою цілеспрямований вплив на фактори, що формують конкурентоспроможність продукції, до яких традиційно відносять якість, ціну, терміни поставки, імідж підприємства-виробника, рекламу на товар, витрати на подальшу експлуатацію тощо [10, с.115]. При цьому, система менеджменту вимагає якісного інформаційного забезпечення, а саме реалізованих рішень відносно обсягів інформації, її якісного і кількісного складу, розміщення і форм організації.

Інформаційне забезпечення управління конкурентоспроможністю підприємства формується на базі: даних бухгалтерського, оперативного та статистичного обліку і звітності; галузевих показників діяльності підприємств-аналогів; звітів, планів і прогнозів, отриманих у процесах стратегічного, тактичного і оперативного планування, аналізу, контролю і бюджетування тощо.

Особливого значення для управлінського механізму має така складова інформаційного забезпечення як обліково-аналітичне забезпечення, яке на думку М.В. Правдюк, є документально обґрунтованим процесом добору економічних даних на потреби управління аграрних підприємств та, залежно від мети, генерує дані обліку, аналізу і контролю для прийняття управлінських рішень і має різні ступені деталізації та ієрархії [11, с.128].

На нашу думку, суть системи обліково-аналітичного забезпечення управління конкурентоспроможністю підприємства полягає в об'єднанні облікових та аналітичних операцій в один процес, проведення оперативного мікроаналізу, забезпеченні безперервності даного процесу і використанні його результатів при формуванні рекомендацій для прийняття управлінських рішень щодо факторів, які формують конкурентоспроможність продукції. При цьому загальна методологія і нормативні положення обліку і аналізу удосконалюються для раціонального використання в єдиній обліково-аналітичній системі.

Література

1. Калетнік Г.М., Колесов О.С., Недбалюк О.О. Операційний менеджмент: Навчальний посібник. К.: «Хай-Тек Прес». 2013. 304 с.
2. Мануйлович Ю.М. Дослідження сутності та трактування поняття конкурентоспроможності підприємства. Маркетинг і менеджмент інновацій. 2013. №4. С.274-282
3. Резнікова О.С. До визначення поняття «конкурентоспроможність підприємства» в умовах глобалізації. Економічний вісник Донбасу. 2013. № 2. с. 123–128. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecvd_2013_2_22.
4. Калетнік Г.М., Ціхановська В.М., Ціхановська О.М.. К.: «Хай-Тек Прес». 2011. 580 с.
5. Прямухіна Н.В., Салькова І.Ю. Особливості формування міжрегіонального економічного простору в Україні: можливості та перешкоди. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2018. №11. С.7-17
6. Польова О.Л., Ліцький В.О. Конкурентоспроможність АПК у контексті євроінтеграційних процесів України. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2016. №7. С.7-17
7. Климчук О.В. Принципи формування енергетичної політики України на засадах конкурентоспроможності в умовах економічного розвитку. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2016. №7. С.64-73
8. Мулик Т.О., Материнська О.Л., Пльонсак О.Л. Аналіз господарської діяльності: навчальний посібник. Київ: «Центр учбової літератури», 2017. 320 с.
9. Джеджула В.В., Єпіфанова І.Ю., Гуменюк В.С. Конкурентоспроможність підприємства як економічна категорія. Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. Випуск 6 (18). 2018. С.116-121
10. Михайленко О.В., Орлова К. Г. Система управління конкурентоспроможністю продукції підприємства. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Випуск 13. частина 2. 2017. С.114-117
11. Правдюк М.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління ліквідністю аграрних підприємств. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2019. №2. С.124-139

Підлипна Р. П.,
д.е.н., доцент, професор кафедри обліку та оподаткування,
Ужгородський торговельно-економічний інститут КНТЕУ

ОЦІНЮВАННЯ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

Дослідження інтелектуального капіталу завжди актуальна тема і є предметом обговорення серед науковці та практиків у всіх сферах. Багато підприємств роблять спроби визначити вартість їхнього інтелектуального капіталу. Цього вимагають як інвестори так і партнери.

На практиці методи оцінки інтелектуального капіталу тіснопов'язані з методами оцінки його складових частин: брендів, торгових марок і, найголовніше, людських ресурсів.

Необхідність вимірювання й оцінки вартості людських ресурсів вперше була визнана проф. Р. Германсоном ще у 1964-му році [1].

У наступні роки низка відомих вчених поступово обґрунтували і розробили теорію вимірювання вартості й оцінки інтелектуального капіталу.

Всю сукупність існуючих методик оцінки інтелектуального капіталу можна розподілити на 4 групи [2].

Перша група - методи прямої грошової оцінки окремих компонентів інтелектуального капіталу з наступним їх інтегруванням у загальний показник. Близькими в методологічному плані до прямих методів є методи другої групи, які передбачають нарахування оцінки в балах за кожний компонент інтелектуального капіталу. Третя група методів - методи ринкової капіталізації - спирається на підрахунок різниці між ринковою вартістю компанії та балансовою вартістю її активів. До четвертої групи відносяться методи, що передбачають розрахунок віддачі на активи компанії (ROA) та порівняння даного показника з аналогічним для галузі в цілому.

Результати попередніх досліджень пропонують багато методів вимірювання інтелектуального капіталу.

На нашу думку, більш прийнятною є методика інтегральної оцінки інтелектуального капіталу, що передбачає експертні методи оцінювання. У ролі експертів можуть виступати як аналітики, так і залучені зі сторони спеціалісти.

Інтелектуальний капітал підприємства може оцінюватися за декількома рівнями: високий; задовільний; незадовільний; практично відсутній.

Якщо ми маємо систему показників K_i ($i=1, \dots, m$), через які оцінюємо рівень інтелектуального капіталу підприємства, то нас цікавитиме середній рівень інтелектуалізації k_i . Значення x_i показника інтелектуалізації K_i можуть коливатися в інтервалі від 0 до 1. При цьому для оцінювання інтелектуального капіталу використовують таку логічну конструкцію:

$$x_i = \begin{cases} x_i^b, & \text{якщо } k_i^s < x_i \leq 1, \\ x_i^s, & \text{якщо } k_i^{ns} < x_i \leq k_i^s, \\ x_i^{ns}, & \text{якщо } k_i^o < x_i \leq k_i^{ns}, \end{cases}$$

У цьому співвідношенні рівень інтелектуалізації підприємства за кожним елементом інтелектуального капіталу позначено таким чином: *b* – високий рівень, *s* – задовільний, *n_s* – незадовільний, *o* – практично відсутній.

Кожне підприємство може самостійно визначити систему показників, яку можна використовувати для оцінки інтелектуального капіталу незалежно від формату і спеціалізації. Перелік показників може бути змінений або доповнений в процесі, в залежності від потреби, тобто незмінною залишається лише сама методика оцінки. Рекомендований перелік показників з визначеними пороговими значеннями представлено в табл. 1.

Таблиця 1

Оцінювання рівня інтелектуалізації підприємства з використанням експертних оцінок

Показники	Позначення показника	Цільове (максимальне) значення інтелектуалізації, %	Порогові значення			
			Високий	Задовільний	Незадовільний	Фактичний
Ринкова вартість підприємства відносно до її балансової вартості	<i>k₁</i>	500	1,0	0,4	0,2	н.в
Рівень компетентності кадрів за стажем	<i>k₂</i>	80	1,0	0,75	0,5	н.в
Рівень компетентності кадрів за освітою	<i>k₃</i>	95	1,0	0,8	0,6	н.в
Рівень плинності кадрів	<i>k₄</i>	90	1,0	0,8	0,6	н.в
Рівень соціального порядку	<i>k₅</i>	90	1,0	0,7	0,5	н.в
Рівень використання програмного забезпечення	<i>k₆</i>	90	1,0	0,6	0,3	н.в
Рівень якості управління підприємством	<i>k₇</i>	100	1,0	0,7	0,3	н.в
Ступінь задоволення клієнтів (споживачів)	<i>k₈</i>	100	1,0	0,7	0,3	н.в

Оцінка інтелектуального капіталу, потрібна сучасним підприємствам для порівняння власних можливостей з потребами ринку, для забезпечення зміцнення позицій і виживання в умовах конкуренції. Оцінка і прогнозування змін у складі інтелектуального капіталу підприємства сприятиме поліпшенню аналізу конкурентних стратегій і науковому обґрунтуванню стратегічних управлінських рішень на перспективу.

Література

1. Hermanson R.H. Accounting for human assets. Occasional Paper No. 14, East Lansing Michigan Bureau of Business and Economic Research, Michigan State University, East Lansing, MI, 1964.
2. Sveiby K.-E. Methods for Measuring Intangible Assets. Updated 27 April 2010. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу:: <http://www.sveiby.com/articles/IntangibleMethods.htm>

Пінчук К. С.,
аспірант кафедри бухгалтерського обліку,
Половинець Д. В.,
аспірант кафедри бухгалтерського обліку,
Університет державної фіскальної служби України, м. Ірпінь

УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИХ АСПЕКТІВ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ У БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Будівництво є провідною галуззю економіки України, де вирішуються життєво важливі проблеми структурної перебудови матеріальної бази усього виробничого потенціалу країни, а також розвитку невиробничої сфери. Від ефективного функціонування будівельного комплексу багато в чому залежать як питання виходу з глобальної кризи, так і конкурентоспроможність вітчизняної економіки.

Кожне будівельне підприємство та його структурний підрозділ повинен володіти повною інформацією про рівень та структуру поточних витрат на виробництво будівельної продукції. В цих умовах виникає необхідність подальшого удосконалення системи управлінського обліку та внутрішньогосподарського контролю виконаних будівельно-монтажних робіт у сфері капітального будівництва.

На відміну від фінансового обліку, який регулюється державою та міжнародними стандартами, управлінський облік організовується самим підприємством. Головним критерієм впровадження управлінського обліку є корисність одержуваної інформації для оцінки, контролю й прийняття управлінських рішень. Підприємства та будівельні компанії організовують управлінський облік, виходячи з особливостей діяльності, структури і розмірів підприємств, потреб управління.

Поліпшення економічної роботи у будівельних підприємствах, економія матеріальних, трудових і фінансових ресурсів значною мірою залежать від якісної організації управлінського обліку і, зокрема, від належної постановки обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Тим часом, рівень організації обліку все ще відстає від рівня розвитку виробництва. Таке відставання викликане наявністю ряду недоліків у діючій системі виробничого обліку у будівництві. Основними з них є:

- невідповідність обліку організації і технології виробництва;
- відсутність науково-обґрунтованих нормативів витрат;
- недосконалість нормативних актів, що регулюють склад собівартості і систему обліку;
- необґрунтованість вибору варіанта ведення обліку витрат і калькулювання собівартості продукції тощо.

Дослідження показують, що облік і контроль виконання будівельно-монтажних робіт, їх якість та стан витрат є складовим елементом системи обліку та внутрішньогосподарського контролю підприємства, що поєднує в собі різні підходи в управлінні і використовує їх у процесі вирішення проблем оперативного і стратегічного характеру.

Внутрішньогосподарський контроль будівельно-монтажних робіт в діяльності будівельних підприємств є найважливішою ланкою управління. Такий контроль, дає змогу оперативно дізнатися, які напрями діяльності будівельних фірм є найефективнішими та перспективними, й у відповідності до цього скоригувати дії керівництва, спрямувавши їх на використання сприятливих можливостей для отримання якомога більшого прибутку при відповідній якості виконаних робіт та інших позитивних результатів діяльності. Необхідність існування досконалої системи внутрішньогосподарського контролю пояснюється ще й суттєвими змінами в організації та методології системи інформаційного забезпечення, що відбувається у зв'язку з процесами тотальної комп'ютеризації сучасних підприємств, в тому числі і будівельних.

Ведення управлінського обліку та внутрішнього контролю повинно регламентуватися безпосередньо розробленими на підприємстві положеннями, які затверджені керівництвом. Належним чином врегульована організація та якісне методичне забезпечення управлінського обліку і внутрішньогосподарського контролю дозволить отримувати достовірну інформацію для прийняття управлінських рішень, необхідну для ефективного управління та виявлення резервів у будівництві. Безперечно, що методика управлінського обліку і внутрішньогосподарського будівельно-монтажних робіт залежить від організаційних і господарських форм процесу будівельного виробництва, кількості учасників, технології процесу будівельного виробництва та від природних умов.

Застосування системного підходу в організації управлінського обліку та внутрішньогосподарського контролю у будівництві дозволить:

- синхронізувати роботу облікової, аналітичної, прогностичної, контрольної та управлінської ланок на усьому ланцюжку обґрунтування і прийняття рішень;
- налагодити якісний контроль за дотриманням договірних зобов'язань, через полегшення доступу до потрібної обліково-аналітичної інформації з належним ступенем достовірності;
- оперативно реагувати на критичні відхилення в умовах і наслідках господарської діяльності будівельного підприємства;
- запобігти непередбачуваним збоям і помилкам у процесі здійснення будівельного виробництва.

Рожелюк В. М.,
д.е.н., професор, професор кафедри обліку та оподаткування,
Денчук П. Н.,
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування,
Тернопільський національний економічний університет

ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИЙ ВЕКТОР ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

Вітчизняна облікова система під впливом євро-інтеграційних процесів у національній економіці на сьогодні змінює вектор руху та розвитку, враховуючи вимоги європейського законодавства та МСФЗ у всіх сферах і галузях діяльності бізнесу з новими можливостями в ЄС через промисловий безвіз, забезпечення доступу до інформації щодо освітніх, наукових, культурних, ділових проєктів і програм ЄС, а також зростанням внутрішніх та зовнішніх інвестицій, що змінить відношення іноземних партнерів до позитивного іміджу інвестиційного клімату в Україні.

Позитивні зрушення відбулися у сферах захисту фінансових послуг, вищій освіті, сферах інтелектуальної власності й публічних закупівель, енергетики, енергоефективності, сільського господарства, рибальства, лібералізації умов підприємницької діяльності й торгівлі послугами. Лібералізація торговельного режиму з ЄС сприяє зростанню кількості українських компаній – експортерів товарів до країн Євросоюзу.

В таких умовах докорінних змін вимагає організація, теорія й методологія обліку за новими принципами, способами та методами обробки облікової інформації, формування мобільної та дієвої інформаційної бази для менеджменту фірм і корпорацій, яка адаптована до міжнародних вимог, інструментів і процедур, як на рівні державотворення законодавчих актів, так і на рівні конкретних суб'єктів бізнесу.

Відповідно і система ефективного управління фірм та корпорацій потребує розробки науково - обґрунтованих рекомендацій, спрямованих на вдосконалення обліково - аналітичного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень та визначення найбільш ефективних способів й методів формування інформаційних потоків для цілей управління. Безсумнівно, що проблему можливо вирішувати на основі комплексного дослідження методологічних та організаційних аспектів формування обліково – аналітичної інформації для цілей управління за такими напрямками: фінансовий облік та звітність; управлінський облік, звітність, аналіз та бюджетування, податкове планування, облік та аналіз; стратегічний облік та аналіз.

На даний час вітчизняна облікова система перебуваючи під впливом гармонізації до міжнародних вимог і стандартів, зазнає істотних змін та перетворень. На думку М.Я. Метьюс і М.Х.Б. Перера, процеси гармонізації облікової системи дозволять: підвищити порівнянність різних країн, активізувати оборот капіталу, підвищити загальний методологічний рівень

бухгалтерського обліку, скоротити витрати на складання бухгалтерської звітності міжнародних корпорацій і спільних підприємств, оптимально розділити світові ресурси [1]. В таких умовах якраз МСФЗ, як гнучка динамічна система, яка відіграє позитивну роль у вдосконаленні національного бухгалтерського обліку та фінансової звітності й інтеграції держави у світове співтовариство у процесі впровадження дасть Україні можливість суттєво покращити вітчизну систему обліку та звітності, забезпечить її відкритість і зрозумілість для зовнішніх та внутрішніх користувачів, в першу чергу для іноземних інвесторів та кредиторів.

Як свідчить міжнародний досвід в обліковій сфері, використання МСФЗ є ефективним інструментом формування інформації, як визначального продукту облікової системи щодо доходів і витрат, активів і пасивів, їх оцінки за різними видами вартості, аналізу економічного потенціалу фірм та корпорацій, проте даний обліковий продукт не може використовуватись поза його користувачами, для яких він призначений.

Аналіз діючого стану реформ вітчизняної системи обліку свідчить, що найбільш зацікавленими у запровадженні МСФЗ є підприємства, які залучають іноземних інвесторів або працюють з іноземними партнерами, мають вихід на міжнародні ринки збуту й капіталу і формують звітність на основі міжнародних вимог та стандартів.

Враховуючи в Україні гармонізаційні процеси в обліку важливо усвідомлювати і принципові відмінності у джерелах фінансування вітчизняних та зарубіжних підприємств. Наступним незаперечним фактом формування фінансової звітності за рубежем та її подання для акціонерів, тієї чи іншої компанії, коли в Україні головним користувачем звітної інформації є держава. В такій ситуації на перший план виходить податкова звітність, а фінансова є в більшості випадків – формальною. Ще однією відмінною рисою вітчизняної системи обліку є кардинальні відмінності у рівні розвитку фондового ринку. Наступним проблемним аспектом задекларованої гармонізації є нормативно – правове регулювання процесу формування фінансової звітності із затвердженням типових форм на законодавчому рівні. Слід відзначити, що відсутність затверджених форм за МСФЗ передбачає дотримання принципу суттєвості, який реалізується вибором підприємством такого набору показників, що дає змогу приймати рішення без надлишкової інформації. Визначаючи сильні та слабкі сторони гармонізації, неможливо не враховувати той факт, що ведення обліку на вітчизняних підприємствах відбувається за національними положеннями, а формування фінансової звітності – за МСФЗ, що зумовлює низку дискусійних моментів і проблем.

Таким чином, сучасний розвиток обліку на міжнародному рівні є неупередженою основою удосконалення його організації та методики в Україні.

Література

1. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерського учета: учебник, пер. с англ. Под. ред. Я.В. Соколова, И. А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663с.

Рудницький В. С.,
д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування,
Львівський інститут ДВНЗ «Університет банківської справи»

Зих Вітольд.,
магістр кафедри фінансів і обліку,
Малопольської Вищої школи економічної в Тарнові,
Республіка Польща,

Рудницька О. В.,
к.е.н., асистент кафедри обліку і аудиту,
Львівський національний університет імені Івана Франка

ТРАКТУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ СИСТЕМИ БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ СУЧАСНИХ ТОРГІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Вивченню управлінського обліку приділено чимало уваги у наукових Проте, питання важливості правильної постановки системи управлінського обліку суб'єктів торговельної діяльності з урахуванням їх особливостей, умов зовнішнього середовища, проведення підготовчо-реформаційних робіт залишається актуальним у бурхливих умовах сьогодення.

Багато науковців, розглядаючи дефініцію “управлінського обліку”, пояснюють її у поетапно-функціональному контексті як процес виявлення, виміру, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та представлення інформації менеджерам для прийняття управлінських рішень. Серед таких вчених – Бутинець Ф. Ф., Верига Ю. А., Голов С. Ф., Фаріон І. Д., Лучко М. Р., Мюллер Г. У схожому контексті дано визначення управлінського обліку і в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [3].

Подібне трактування подане від Інституту управлінських бухгалтерів США (Institute of Management Accounting, IMA) відповідно до профільних стандартів: “управлінський облік – це процес ідентифікації, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та подання фінансової інформації, необхідної управлінській ланці підприємства для здійснення планування, оцінки і контролю господарської діяльності” [5]. Зауважимо, що тут є акцент на фінансовій інформації для управління, але ж доцільно згідно наявного інструментарію, зокрема, стратегічного управлінського обліку не обмежуватись лише фінансовими характеристиками.

Шимків А. трактує управлінський облік, як оперативний, який пов'язаний з потребами управління [6, с. 211]. Вважаємо, що не варто задавати рамки управлінського обліку лише оперативною частиною, адже він надає інформацію для прийняття не лише оперативних (тактичних), але й стратегічних рішень.

Сьогодні для торговельного підприємства залишається актуальною оптимізація його діяльності, виявлення і залучення резервів. Таким цілям особливим чином покликаний сприяти управлінський облік через ефективну систему якісно сформованих звітів коректно згрупованої потрібної інформації

про внутрішнє і зовнішнє середовище, використовуючи прогресивні методики ідентифікацій, оцінок, та подання інформації про об'єкти обліку. Нерідко такій інформації не є критичною її приблизність.

Відзначимо, що при постановці системи управлінського обліку дуже важливо розуміти реальні потреби конкретних менеджерів торговельного підприємства на даний період у розрізі актуальних обставин, у тому числі у близькій та стратегічній перспективі.

На нашу думку, ефективний управлінський облік торговельного підприємства – це з одного боку система, а з іншого – процес виявлення, вимірювання, накопичення, обробки та оформлення інформації для менеджменту (чи власників) про функціонування суб'єкта господарювання, релевантної для прийняття ефективних та вчасних управлінських рішень оперативного, тактичного і стратегічного рівня на основі виділення достатньо чіткої структури такого суб'єкта господарювання, якою може служити якісна система його бізнес-процесів у взаємозв'язку із коректно визначеними центрами відповідальності.

Арьєв С.А., Поцілуйко В.А. відзначають: «бізнес-процес розглядається в різних аспектах, але при цьому простежуються три схожі між собою підходи, а саме: сукупність видів діяльності, послідовність дій та сукупність функцій (дій, операцій, заходів) для отримання результату... По суті, організаційна діяльність підприємства – це сукупність взаємозалежних бізнес-процесів, які відображають реалізацію окремих функцій підприємства... кожен суб'єкт господарювання залежно від розмірів, ринкової спрямованості діяльності, широти та завдань дослідження повинен визначати притаманний тільки йому набір бізнес-процесів» [1, с. 90-91,93].

Сучасна бізнесова (підприємницька) діяльність, на думку Дерія В. А. і Гуменної-Дерій М.В., “уже не може обійтись без її обов'язкової сегментації на бізнес-процеси. Це важливо з точки зору мінімізації витрат на ці процеси і забезпечення максимізації доходів від них” [2, с. 15].

Погоджуємося з можливістю трактування бізнес-процесів у різному актуальному контексті та принципом індивідуального підходу при інжинірингу та реінжинірингу їх системи.

Власне, важливість коректного моделювання системи бізнес-процесів та її вплив на побудову ефективного управлінського обліку підкреслюється, зокрема, у другій групі “глобальних принципів управлінського обліку”. Так, фахівцями спеціального проекту виділено три групи таких принципів [7; 2, с. 48-49]:

1) відносно вимог ведення обліку щодо генерації релевантної (суттєвої) інформації, яка передбачає збалансованість (узгодженість) інформації: за стадіями облікового процесу (ідентифікація, збирання, оцінка, представлення та зберігання); у часі (минула, теперішня, майбутня); у середовищі (внутрішнє, зовнішнє) та у взаємозв'язку (фінансова, нефінансова);

2) стосовно моделювання процесу створення цінності (вартості) організації. А саме – моделювання, оцінки і виділенню можливостей задля вибору ключових факторів успіху в конкуренції (потенціали успіху) на основі

детального розуміння цілей, ризиків, бізнес-моделі та ланцюга створення вартості, а також задля виявлення зв'язку між ресурсами на вході та результатами на виході;

3) щодо ефективної комунікації задля прийняття та контролю управлінських рішень.

В умовах сьогодення в особливому світлі виділяються бізнес-процеси компанії як особливий об'єкт обліку та база для структурування необхідної інформації. Тим більше, що відповідно до гармонізації з вимогами ЄС, зокрема міжнародної організації зі стандартизації "ISO", серед основних принципів системи управління якістю виокремлюється процесний підхід. Коректно та індивідуально складені форми звітності для менеджменту чи власників у розрізі бізнес-процесів сучасного торговельного суб'єкта економіки набувають особливої важливості.

Література

1. Аръєв С.А. Бізнес-процеси підприємства: сутність та класифікація / С.А. Аръєв, В.А. Поцелуйко // Формування ринкових відносин в Україні. – № 12 (199). – 2017. – С. 89–93.

2. Дерій В. А. Управлінський облік і аналіз бізнес-процесів у підприємстві / В. А. Дерій, М.В. Гуменна-Дерій // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – Вип. 2 (40). – 2018. – С. 12–18.

3. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

4. Іванков В. М. Генезис управлінського обліку та перспективи його подальшого розвитку / В. М. Іванков // Науково-практичне видання "Незалежний аудитор". – №. 2 (II). – 2017. – С. 41–50.

5. Стандарти управлінського обліку Інституту управлінських бухгалтерів США (Institute of Management Accounting, IMA) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.imanet.org/insights-and-trends/statements-on-management-accounting?ssopc=1>].

6. Шимків А. Англо-український тлумачний словник економічної лексики / А. Шимків // – К.: Вид. дім "Києво-Могилянська академія", 2004. – 429 с.

7. Global management accounting principles. Effective management accounting: Improving decisions and building successful organizations [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.cgma.org/Resources/Reports/Downloadable Documents/globalmanagement-accounting-principles.pdf>.

Садовська І. Б.,

д.е.н., професор кафедри обліку і аудиту,
Східноєвропейський національний
університет імені Лесі Українки,

Бабіч І. І.,

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,
Луцький національний технічний університет,

Нагірська К. Є.,

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,
Луцький національний технічний університет

ПРОФЕСІЙНЕ СУДЖЕННЯ В МЕТОДОЛОГІЇ І ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

Облікова політика як гарант економічної безпеки бізнесу потребує належної методологічної бази і відповідної організаційної підготовки до її формування. В Україні на сьогодні прийнято достатньо нормативно правових актів різного підпорядкування, які регулюють порядок формування облікової політики економічних суб'єктів. Залежно від розміру і статусу підприємств, облікова політика може регулюватись і міжнародними стандартами в галузі бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [2], облікова політика — це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності. МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»[3] дає подібне визначення, зокрема, розглядає облікову політику, як конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання під час складання та подання фінансової звітності. Отже, обидва визначення відводять головну роль принципам, методам і процедурам, тобто правилам її формування, проте з міжнародними стандартами ще передбачені домовленості в межах міжнародного законодавства. Домовленості розкривають можливості проявлення бухгалтерського професійного судження на рівні з професійними умовиводами керівництва і власників. Керівництво, як правило, представляє вищий рівень менеджменту. До їх когорти варто віднести інших спеціалістів: технологів, інженерів, конструкторів та інших, які безумовно мають вплив на бізнес-процеси економічного суб'єкта.

На перший погляд методологія формування облікової політики за національним законодавством і міжнародними стандартами схожа. Проте, не зовсім зрозумілий підхід, визначений п. 6 розділу четвертого НП(С)БО 1, відповідно до якого, підприємство має висвітлювати обрану облікову політику шляхом регулювання принципів оцінки статей звітності та методів обліку щодо окремих статей фінансової звітності. Відповідно до §117 МСБО 1 визначена

норма для економічного суб'єкта щодо розкриття у фінансовій звітності суттєвих облікових політик. Таке розкриття стосується основоцінок, які застосовуються під час складання фінансової звітності (історична собівартість, поточна вартість, чиста вартість реалізації, справедлива вартість, сума очікуваного відшкодування тощо). Також за потреби і відповідного обґрунтування через взаємо узгодженість професійного судження можуть мати місце інші застосовані облікові політики, що є доречними для розуміння користувачами і суспільством фінансової звітності. Як бачимо, у національному законодавстві акцент робиться на принципи (правила), а у міжнародних стандартах ключовим стержнем облікової політики є основи оцінок і розкриття.

Під час формування облікової політики підприємства варто керуватися й Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства, затвердженими наказом Мінфіну від 27.06.2013 р. № 635[4], у п. 1.2 розділу першого яких прописано, що облікову політику, а також зміни до неї економічні суб'єкти визначають самостійно на основі національних П(С)БО й інших нормативно-правових актів із бухгалтерського обліку. Практично, ми маємо три зазначені нормативно-правові акти, які по суті і складають методологічний базис для формування облікової політики. Слід відмітити і науковий інтерес до означеної теми. За останні десятки років опубліковано чимало наукових праць, монографій та практичних посібників з питань особливостей методології, організації та галузевої специфіки формування облікової політики. Найбільше дослідників цікавлять питання облікових оцінок. На наш погляд, це є вічним питанням для досліджень. Адже на облікові оцінки впливають не лише внутрішні фактори економічного суб'єкта і його галузеві специфіки, але й інституціональні зміни, всесвітня глобалізація, фінансові кризи і всеохоплююча інтелектуальна невизначеність.

Варто зауважити, що методологія облікових оцінок не є сталою, хоча б з тієї причини, що процеси невизначеності провокують і унеможливають дати точну оцінку значній кількості статей у фінансових звітах. Такі оцінки можна зробити лише попередньо, як певні припущення. Звичайно, що попередні оцінки потребують якісного професійного судження облікових кадрів. І доцільно, щоб вони ґрунтувались на найостаннішій наявній достовірній інформації. Прикладами для встановлення попередніх оцінок є: безнадійні борги, процеси старіння запасів, фінансові інструменти, фінансові активи або фінансових зобов'язання; необоротні активи в частині визначення для них строків корисної експлуатації для амортизації, чи очікуваної моделі споживання економічних вигід, утілених у них, а також гарантійних зобов'язань. Цей перелік не є вичерпним, проте таким, який має найбільшу питому вагу у господарській діяльності і є предметом облікових оцінок.

Таким чином, проблеми методології облікової політики очевидні. Проте, існує досить важливе питання організації процесу формування облікової політики. Як відомо, правила облікової політики, чи то основи облікових оцінок, рекомендовано узагальнювати у Положенні про ведення бухгалтерського обліку (далі – Положення) на підприємстві, яке має бути

затверджене Наказом керівника. Нам відомо, що практично на підприємствах створюється так званий Наказ про облікову політику, який є кодексом чи маленькою конституцією. Як формувати такий Наказ організаційно, підприємства на практиці не мають чітких рекомендацій. Наші дослідження показали, що досить мало наукових праць, які би висвітлювали питання щодо ефективної організації процесу формування Наказу про облікову політику (далі – Наказ).

Зважаючи на наш досвід в частині практичного втілення знань і навичок з питань формування Положення і Наказу, рекомендуємо наступні організаційні кроки, які будуть складати певну модель організації облікової політики. По-перше, доцільно створити робочу групу, в склад якої ввійдуть керівники вищого ієрархічного рівня і середньої ланки менеджменту, спеціалісти (інженери, технологи) та інший персонал залежно від організаційної структури економічного суб'єкта. Кількість осіб не обмежується. Все залежить від ролі кожного персонажу, його вкладу у встановлення певних підходів та інструментів для облікових оцінок (сталих і гнучких, релевантних і не релевантних, постійних і разових тощо). По-друге, для прийняття остаточних рішень щодо облікових оцінок і припущень, рекомендуємо створити постійно діючий Комітет по формуванню положень і прийняттю рішень щодо облікових оцінок і політик. Склад такого Комітету визначається для кожного підприємства індивідуально. Головну скрипку, однозначно, тут грає Головний бухгалтер, або фахівець відповідного статусу і кваліфікації. Проте, колективна відповідальність за прийняті рішення щодо облікових оцінок і політик дадуть синергетичний ефект, що загалом сприятиме нарощуванню економічного потенціалу підприємства.

Література

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», від 16.07.1999 р. № 996-XIV. - <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. - <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8) «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». - https://ips.ligazakon.net/document/MU17031?ed=2017_06_30.
4. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затвердженими наказом Мінфіну від 27.06.2013 р. № 635. - <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru>.

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

ОБЛІК ВИТРАТ, ДОХОДІВ І РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

Фінансові результати як в економічній науці, так і в діяльності підприємств – це прибуток або збиток за звітний період. Від наявності достовірної інформації про фінансові результати залежить об'єктивність рішень, проте практика свідчить про відсутність цілісної системи відображення і визначення фінансових результатів, що не дає змоги об'єктивно їх оцінювати й передбачати.

Завдання бухгалтерського обліку фінансових результатів полягає у визначенні кількісних і якісних параметрів фінансового результату: прибуток чи збиток; формування даних щодо фінансових результатів для потреб складання фінансової звітності й податкових декларацій; інформаційне забезпечення порядку розподілу прибутку та здійснення операцій щодо розрахунків за сумами належних до бюджету податків та обов'язкових платежів, з акціонерами та засновниками за нарахованими їм дивідендами, формування резервів власного капіталу тощо [1].

Документами, в яких фіксують облік фінансових результатів, є довідки або розрахунки бухгалтерії, які здійснюють в довільних формах. Необхідним є розробка типової для сільськогосподарських підприємств форми бухгалтерської довідки - розрахунку, яка надасть аналітичності та наочності розрахунку та забезпечить відсутність помилок при віднесенні тих чи інших витрат та доходів. Таку форму розрахунку можна також використовувати для своєрідного контролю формування та обліку фінансових результатів та складання форми №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Документ має заповнюватися за даними реєстрів синтетичного обліку та оборотно-сальдових відомостей по рахункам доходів і витрат, які використовуються на підприємстві.

У бухгалтерському обліку методологічною основою формування інформації про доходи є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». Згідно з цим положенням доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу, за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників [3].

Визначення доходів, надане у П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, є тотожним Концептуальній основі до Міжнародних стандартів і полягає в збільшенні потенційної можливості отримання підприємством грошових коштів у вигляді надходження ресурсів, що контролювані у результаті минулих подій чи зменшення заборгованості, яка виникла в

минулому, що призводить до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) [4].

Для відображення фінансового результату в господарствах використовують субрахунки до рахунка 79 «Фінансові результати», що знаходить відображення в оборотно-сальдовій відомості та формі фінансової звітності № 2 «Звіт про фінансові результати»: 791 «Результат операційної діяльності»; 792 «Результат фінансових операцій»; 793 «Результат іншої діяльності». Отже, назва субрахунків рахунку 79 «Фінансові результати» передбачає визначення кінцевого наслідку дій певного виду діяльності: операційної, фінансової та іншої діяльності. Після списання на відповідні субрахунки рахунку 79 «Фінансові результати» доходів і витрат відповідного виду діяльності необхідно визначити між ними різницю і закрити на інший рахунок, а саме - на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки». Це надасть інформацію внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень щодо покращення результатів в певному напрямку господарської діяльності.

Чистий прибуток визначається на рахунку 79 «Фінансові результати» після нарахування податку на прибуток. Податок на прибуток нараховується кореспонденцією рахунків: Д-т 981, К-т 641. Податок на прибуток списано на фінансові результати: Д-т 791, К-т 981. У кінці звітного періоду сальдо рахунку 79 «Фінансові результати» списується на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)": Прибуток – Д-т 79, К-т 441; Збиток – Д-т 442, К-т 79 [5].

З огляду на вищевказане варто зазначити, що фінансовий результат є досить складною та багатогранною категорією. Для інформативності обліку фінансових результатів діяльності підприємства необхідно запровадити типові форми бухгалтерської довідки-розрахунку, яка надасть аналітичності та наочності розрахунку фінансових результатів, забезпечить формування інформації за показниками в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Література

1. Лагодієнко Н.В. Облік і контроль фінансових результатів на сільськогосподарських підприємствах. URL: mubip.org.ua/wp-content/uploads/2015/11/34141.pdf. (дата звернення 01.05.2020р.).

3. Мельник Б. В. Удосконалення обліку витрат в рослинництві. URL: <http://www.nbuv.gov.ua>.7. (дата звернення 01.05.2020р.).

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» № 73 від 07.02.2013. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/45612>. (дата звернення 01.05.2020р.).

5. Огійчук М. Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник. – К.: Алерта, 2016. – 1042 с.

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

ПЕРЕДУМОВИ ПОДАЛЬШОГО РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

Розвиток міжнародної торгівлі, глобалізація фінансових ринків вимагають взаємоузгодження в бухгалтерському обліку. В системах бухгалтерського обліку і звітності різних держав світу існують розбіжності, які в кінцевому підсумку впливають на кінцеві показники прибутковості підприємства. Більшість країн або безпосередньо застосовують Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, або їх стандарти ґрунтуються на МСБО. Питаннями реформування бухгалтерського обліку займаються багато вчених, і більшість з них має свою оцінку даного процесу. Ми підтримуємо думку професійних бухгалтерів-економістів в напрямку подальшої стратегії і тактики реформування бухгалтерського обліку з метою його ефективної адаптації до вимог міжнародних стандартів обліку з врахуванням національних потреб і ментальності.

На сучасному етапі особливо актуальною стала проблема розробки концепції бухгалтерського обліку в Україні, що дасть змогу вивести його на передові позиції в світі. В основі такої концепції мають бути можливості впровадження теоретичних і практичних положень, що відповідають потребам управління держави в цілому та кожного підприємства зокрема, що дасть змогу піднести бухгалтерський облік як науку на рівень інших наук.

При формуванні концептуальних засад подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні в сучасних умовах треба насамперед взяти до уваги той факт, що суттєво змінюється його місце в ринковій економіці.

Виходячи з цього, передусім, потрібно переоцінити основні функції бухгалтерського обліку: інформаційну, контрольну й оцінювальну.

Необхідною є також переоцінка процесу реформування системи бухгалтерського обліку в Україні шляхом як розробки концепції, так і проведення організаційних заходів, що дасть змогу усунути наявні невідповідності і удосконалити систему бухгалтерського обліку.

Таким чином, шлях удосконалення бухгалтерського обліку на основі його цілісності, системності та дієвості – це збереження його концептуальних основ в межах чинного правового поля. Передумовою подальшого розвитку бухгалтерського обліку є насамперед:

- уточнення та дотримання в умовах активного розвитку різноманітних облікових систем концептуальних основ і методологічної бази бухгалтерського обліку;
- уніфікація методики визначення даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності, термінології бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародної практики стандартизації;

- гармонізація на основі міжнародних стандартів фінансової звітності та з урахуванням вітчизняних потреб і можливостей методики обліку підприємницької та непідприємницької діяльності (підприємств, фінансових установ, органів державного сектора);

- безперервна професійна освіта, реалізація програми сертифікації бухгалтерів та аудиторів із забезпеченням прийнятних для широкого загалу умов та належного рівня оцінювання.

Для нормального функціонування будь-якої структури в умовах ринкової економіки потрібно, щоб її учасники, приймаючи рішення, мали правдиву й об'єктивну інформацію про майно, грошовий та фінансовий стани, результати роботи організації, а також особливості їх формування і на своєму підприємстві, і у партнерів. Таку інформацію надає бухгалтерський облік.

Розвиток системи бухгалтерського обліку має визначатися тим, яка інформація, кому та в які строки повинна подаватися. Цей підхід дає змогу проектувати систему так, щоб за мінімальних витрат отримати найбільший обсяг інформації та задовольнити потреби найбільшої кількості користувачів.

На сучасному етапі міжнародної інтеграції в сфері економіки посилюється увага до проблеми уніфікації бухгалтерського обліку. На етапі розвитку економічних інтеграційних процесів в державах світової співдружності важливе місце займає вирішення проблеми гармонізації і стандартизації бухгалтерського обліку, що передбачає встановлення єдиних норм і вимог щодо бухгалтерського обліку і статистики, застосування уніфікованого набору стандартів, що регулюють облікову подію та її відображення в обліку і звітності.

Стандартизація дає змогу глобалізувати облікову політику, принципи і систему бухгалтерського обліку та звітності. Вона здійснюється в рамках уніфікації обліку на міжнародному рівні, яку проводить Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Необхідність впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в практику бухгалтерського обліку підприємств України обумовлена переходом економіки країни на ринковий механізм господарювання. Реформування бухгалтерського обліку, як відомо, почалося з ухвалення Верховною Радою України Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в 1999 р. З того часу розроблено та прийнято 34 національні стандарти бухгалтерського обліку. Згідно вказаного Закону вони створювалися на основі міжнародних стандартів і їм не суперечать [2, 4].

Сьогодні за допомогою іноземних грантів більшість міжнародних стандартів бухгалтерського обліку трансформовано в Українські положення (стандарти) бухгалтерського обліку з певною їх адаптацією до національних потреб, але ж з нашої точки зору в окремих випадках без належного методологічного та методичного забезпечення.

В організації бухгалтерського обліку з урахуванням діючих П(С)БО і інших нормативних документів в Україні мають місце принципові відмінності, тому в процесі гармонізації потрібно розпочати роботу, яку провели вже багато

країн, а саме провести детальний аналіз основних особливостей і відмінностей української та міжнародної систем обліку. Тільки після цього можна буде виявити, наскільки обґрунтовані чи необґрунтовані зауваження західних спеціалістів і бізнесменів про недосконалість вітчизняної системи бухгалтерського обліку [3].

Україна, яка входить в систему держав світової співдружності приймає відповідних заходів, які дають їй можливість бути рівноправним партнером з іншими з питань гармонізації, уніфікації і стандартизації бухгалтерського обліку.

Заслуговує на увагу нове завдання, яке постало перед Україною: адаптація законодавства України до законодавства Європейського Союзу відповідно до Закону України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [1]. Виконання цієї вимоги прискорить інтеграцію економіки України в світову спільноту, буде сприяти формуванню сприятливого інвестиційного клімату, підвищить рівень професійного співтовариства бухгалтерів.

Аналізуючи Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та напрямки реформування бухгалтерського обліку в Україні є підстави вважати, що поряд з проведеною винятково важливою роботою необхідно вирішувати ряд принципових положень на законодавчому рівні з тим, щоб максимально використати накопичений досвід держав світової співдружності і перш за все вимог міжнародних стандартів і законодавства ЄС.

Література

1. Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу. – Закон України від 18 березня 2004 р. № 1629-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1629-15>. (дата звернення 30.04.2020р.)

2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16 липня 1999 року №996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/18635-27>. (дата звернення 30.04.2020р.)

3. Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку і статистики: Указ Президента України від 23.05.92 р. № 303(із наступними змінами і доповненнями). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1325-456>. (дата звернення 30.04.2020р.)

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» № 73 від 07.02.2013. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua./45612>. (дата звернення 01.05.2020р.)

Струк Н. С.,
д.е.н, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту,
Львівський національний університет імені Івана Франка

ДОРЕЧНІСТЬ ФОРМУВАННЯ ЗВІТУ ПРО ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ДЛЯ УКРАЇНСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Зростання уваги до показника доданої вартості на мікро- й макрорівні супроводжується різними теоретичними та праксеологічними підходами до його формування у системах фінансового й управлінського обліку. У національній статистиці додана вартість є вагомим індикатором розвитку країни, порівняно з іншими країнами. Попри це, важливим є порядок її розподілу між внутрішніми та зовнішніми зацікавленими суб'єктами (стейкхолдерами) щодо підприємства: працівниками, акціонерами, фіскалами, банками (фінансовими посередниками), громадою, суб'єктами охорони навколишнього середовища, ін. Такий розподіл демонструє економічний вплив діяльності підприємства на суспільство, чітко відображаючи частку доданої вартості, скеровану для кожного зацікавленого суб'єкта. Відтак, проблема сьогодення – відсутність надійного, уніфікованого джерела інформації про формування й напрями розподілу доданої вартості підприємства.

Така інформативність досягається через пошук взаємозв'язку між системою обліку і системою національних рахунків. У 1930–1940-х роках концепцію доданої вартості активно обговорювали в облікових академічних колах Німеччини. Згодом французькі фахівці запропонували обчислювати додану вартість, використовуючи загальний План рахунків бухгалтерського обліку (*Plan comptable general*), як “різницю між загальним виробництвом за період з додаванням комерційної маржі (валового прибутку) від продажу товарів та вартістю спожитих товарів і послуг, придбаних у третіх сторін для цього виробництва” [1, с. 4.]. В сучасних умовах передбачено, що бухгалтерський облік надає інформацію для: національної економічної статистики; учасників підприємства; менеджерів.

Впродовж багатьох років простежуємо ініціативи щодо розширення складу фінансової звітності. Зокрема, ще у 1975 році, під час формування корпоративного звіту керівного комітету зі стандартів бухгалтерського обліку Великобританії, запропонували включити до нього звіт про додану вартість (*Value-added statement, VAS*) [2, р. 29.]. Історично поняття доданої вартості спочатку використали у 1790 році під час першого перепису засобів виробництва в Північній Америці [3, р. 290]. Згодом, у 1954 році було запропоновано концепцію доданої вартості для розподілу доходу, як способу виконати свій обліковий обов'язок перед різними групами зацікавлених сторін, надаючи більше інформації, ніж було передбачено у звіті про прибутки та балансі підприємства [4].

Пропозиції науковців щодо формування звіту про додану вартість, як додатку до фінансової звітності, практично запровадили лише через двадцять

років. У середині 1970-х років такі звіти оприлюднили компанії Великобританії, Франції, Німеччини, Нідерландів, Італії, Данії, Швейцарії, ПАР тощо. Причому звіти публікували здебільшого великі компанії, зокрема: 26 % німецьких, 19 % французьких, 30 % британських та 34 % південно-африканських [5; 6]. У підходах до обчислення доданої вартості у звітності були відмінності. Одні компанії відображали валову додану вартість (з урахуванням амортизації), інші – чисту додану вартість (без урахування амортизації). Для визначення доданої вартості застосовували різні методи: вирахування або додавання. За методом вирахування валову додану вартість визначають як різницю між доходом і витратами на придбання товарів і послуг. Метод додавання передбачає обчислення валової доданої вартості як суми прибутку, амортизації, витрат на персонал, інших операційних витрат і фінансових витрат.

Надалі розвиток концепції доданої вартості пов'язують із доктриною сталого розвитку, яка містить вимоги до захисту довкілля, соціальної справедливості й відсутності расової та національної дискримінації. Тривалий час найпоширенішою практикою складання звітності про сталий розвиток є підхід в межах глобальної ініціативи (Global Reporting Initiative, GRI), яка пропонує трьохвимірну звітність і відображає результати діяльності шляхом оцінки стану довкілля, соціальних і економічних аспектів. Є пропозиції розширити звіт про фінансові результати для відображення зовнішніх витрат і вигод, пов'язаних із довкіллям, соціальними й економічними аспектами, яких немає у традиційному звіті [7] та скласти розширений звіт про додану вартість за згаданими трьома аспектами [8]. Перепоною до запровадження таких звітів є те, що переважну частину характеристик довкілля і соціального розвитку неможливо відобразити в грошовому вимірнику. Тому в сучасних умовах домінує концепція інтегрованої звітності, у якій компанію інтерпретують як механізм створення доданої вартості у коротко-, середньо- і довгостроковому періодах із вхідних ресурсів (капіталів) у певний спосіб (за бізнес-моделлю).

Близько 78 % компаній у світі оприлюднюють нефінансові звіти, дедалі більше компаній (40 %) включають нефінансові показники до річної звітності. У 2019 році вперше великі компанії України мали підготувати звіт про управління за 2018 рік. Згідно дослідження, проведеного фахівцями центру “Розвитку корпоративної соціальної відповідальності”, лише 13 % українських компаній підготували нефінансові звіти. Проте, як стверджує керівник цього центру М. Саприкіна, з-поміж найбільших 100 компаній такий звіт підготували бухгалтери “для галочки і виконання норми регулятора” [9]. Такий підхід суттєво відмінний від європейського, де нефінансові звіти готують зі залученням топ-менеджерів, комунікують зі співробітниками та зовнішніми стейкхолдерами.

У 2002 році А. Зікарі та Л. П. Алдама запропонували чотирьохвимірну фінансову звітність, яка передбачає формування звіту про додану вартість і пропагує простий вимір: переформатування звіту про прибутки та збитки щодо того, яку вартість створює компанія та як розподіляє таку вартість [10, р. 24-29]. Автори наголошують на її унікальності, оскільки вона містить вичерпний

перелік даних щодо сталого розвитку та корпоративної соціальної відповідальності; відображає інформацію та показники ефективності, узгоджені зі стандартами та рекомендаціями щодо підготовки звітності. Перевагою є те, що формується така звітність виключно на облікових даних.

Аналізуючи досвід використання чотирьохвимірної звітності, А. Зікарі стверджує, що її підготовка вимагає великих зусиль через потребу в аналізі великого обсягу інформації та навчання фінансових фахівців. Попри це, менеджери компаній високо оцінили чотирьохвимірну модель за те, що вона уможливує подання інформації для користувачів у легко зрозумілому форматі та демонструє узгодженість інтересів, пов'язаних із корпоративною соціальною відповідальністю, внутрішніх і зовнішніх стейкхолдерів [11].

Отже звіт про додану вартість підприємства відображає вартість, додану упродовж звітного періоду внаслідок операційної діяльності, порядок її розподілу між стейкхолдерами і реінвестування у бізнес. Його грамотне змістове наповнення сприяє підвищенню репутації інвестиційної привабливості та ділової активності підприємства. Тому доречність формування звіту про додану вартість для українських підприємств є безсумнівною та своєчасною.

Література

1. Голов С. Ф. Облік і звітність на основі концепцій доданої вартості. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 8-9. С. 2-13.
2. Riahi-Belkaoui A. Value Added Reporting and Research: State of the Art. Quorum Books, 1999. 56 p.
3. Jangir G. K., Gupta M. C. Measuring value added in the cement industry of India. *Asian Journal of Multidimensional Research (AJMR). Double Blind Refereed & Reviewed International Journal*. Vol 8, Issue 2, February. 2019. P. 289-296.
4. Suojanen W. W. Accounting theory and the large corporation. *Accounting Review*. 1954. July. Vol. 29. Issue 3. P. 391-398.
5. Haller A., Stolowy H. Value added in financial accounting: a comparative study between Germany and France. *Advances in International Accounting*. 1998. Vol. 11. P. 23-51.
6. Staden van C. J. The usefulness of the value-added statement in South Africa. *Managerial Finance*. 1998. Vol. 24. Issue 11. P. 44-59.
7. The Sigma Guidelines – toolkit. Sustainability Accounting Guide. 2003. URL: <http://www.projectsigma.co.uk/Toolkit/SIGMAEnvironmentalAccountig.pdf>.
8. Mook L. I. Social and Environmental Accounting: the expanded Value Added Statement. Thesis (Doctor of Philosophy). University of Toronto, 2007. 178 p.
9. Саприкіна М. Навіщо бізнесу звіти зі сталого розвитку. URL : <https://www.epravda.com.ua/columns/2019/10/31/653160/>
10. Focus Brazil: On the upbeat and tackling the challenges: Global Voice Special. Council on Business and Society Special. ESSEC, 2018. 41 p. URL : <https://books.google.com.ua/books?id=DotRDwAAQBAJ&pg=PA27>
11. Zicari A. Value added statements as a CSR reporting tool. URL : <https://councilcommunity.org/2018/01/18/value>.

Фаріон В. Я.,
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Тернопільський національний економічний університет

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ: ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИЙ ПІДХІД

Складність та різноманітність виробничих систем обумовлюють необхідність постійної адаптації управління до зміни навколишнього середовища. В цій ситуації ефективність операційної діяльності залежить насамперед від ефективності управлінського механізму та його інформаційного забезпечення.

Управління витратами необхідно розглядати не лише як процес прийняття рішень, а й як інформаційне забезпечення цього процесу та як стиль управління, оскільки прийняття рішення не є одномоментним актом вибору одного правильного рішення з кількох альтернативних.

Удосконалення системи управління в умовах розвитку ринкових відносин потребує адекватної системи інформаційного забезпечення.

Варто зазначити, що в науковій літературі наведені різні підходи до визначення сутності інформаційного забезпечення. Так, Л. О.Сухарева та С.М. Петренко під поняттям «інформаційне забезпечення» розуміють інформаційне обслуговування управління [2, с. 40], Л.В. Балабанова та Т.І. Алачева – сукупність дій із надання необхідної для управлінської діяльності інформації в зазначене місце на основі певних процедур із заданою періодичністю [1].

Доволі вдалим є, на наш погляд, трактування сутності поняття «інформаційне забезпечення» Д.М.Черваньовим, який зазначив, що інформаційне забезпечення є сукупністю інформаційних ресурсів, засобів, методів і технологій, що сприяє ефективності всього процесу управління, у тому числі розробленню та реалізації управлінських рішень [3, с. 786].

Таким чином, під інформаційним забезпеченням слід розуміти систему отримання, оцінки, зберігання, переробки та поширення даних у межах компетенції зацікавленим особам у зручному для них вигляді. Система має створюватись і функціонувати для вироблення та прийняття оптимальних управлінських рішень.

Для ефективного управління витратами операційної діяльності необхідно створити дієвий організаційно-економічний механізм інформаційного забезпечення. Через системи такого механізму має формуватись управлінська інформація, що задовольняла б наступні вимоги:

- відповідність обліковій політиці підприємства й законодавству України;
- формування без залучення додаткового обліково-аналітичного персоналу та підвищення рівня витрат на утримання апарату управління;

– посилення дієвості контролінгу за рахунок перерозподілу інформаційно-контрольних функцій між управлінським, обліковим і планово-аналітичним персоналом;

– інформаційні звіти мають бути зрозумілими, своєчасними й формуватися з дотриманням міжнародних вимог і стандартів.

Шандрова Н.В. цілком правильно зазначила, що створення системи інформаційного забезпечення управління витрат перебуває нині на такому рівні, коли менеджери усвідомлюють її значимість, але ще не мають у цій сфері достатніх знань [4, с.54].

Відповідальність за належну організацію інформаційного забезпечення управління покладають, зазвичай, на працівників бухгалтерії, а також на керівників підрозділів підприємства, які здійснюють первинний облік. Із урахуванням цього, виникає необхідність інформаційної взаємодії працівників бухгалтерії з іншими структурними підрозділами підприємства.

Наступний крок упровадження ефективної системи інформаційного забезпечення управління витратами – виділення центрів відповідальності за витратами, що слугуватимуть джерелами утворення інформації та її первинного опрацювання.

Первинні дані про витрати необхідно збирати й розподіляти відповідно до структури підрозділу відповідальності всередині підприємства. Після опрацювання даних про витрати інформація надходитиме у розпорядження конкретного менеджера в зручній і найоптимальнішій формі. Цього потребує належне інформування відповідального менеджера про ситуацію, що склалася, для прийняття конкретних рішень, а також для оцінки вищим керівництвом якості рішень, прийнятих менеджерами центрів відповідальності. Тобто менеджери центрів відповідальності контролюють діяльність на підзвітних їм ділянках, із одного боку, а одночасно їхню діяльність також контролює вище керівництво.

Тому управлінцям підприємств слід зосередити увагу на вдосконаленні обліку витрат з урахуванням галузевих особливостей, забезпечити максимальну точність обчислення фактичної собівартості продукції шляхом упровадження чіткої класифікації витрат та автоматизації їх менеджменту.

Забезпечення економічності й раціональності при організації інформаційних процесів, їх гнучкості неможливе без широкого використання засобів найсучаснішої обчислювальної техніки та інформаційних технологій.

Зважаючи на це, наступною складовою інформаційного забезпечення управління є технічні засоби та програмне забезпечення ефективного управління підприємством.

Автоматизація управління витратами – це об'єктивний процес, в основі якого – створення високоорганізованого середовища, що має охоплювати та об'єднувати інформаційне, телекомунікаційне, програмне забезпечення, інформаційні технології, мережі, бази даних та інші засоби інформації.

Вона дасть змогу на якісно новому рівні проводити повсякденну оперативну роботу та приймати науково обґрунтовані управлінські рішення. Для продуктивної роботи менеджерів усіх рівнів ієрархії потрібно, насамперед, автоматизувати процес самого виробництва. Автоматизація процесу виробництва сприятиме підвищенню якості та зменшенню собівартості продукції. Вона потребує чималих витрат сили, часу і грошей, але за вмілого підходу, своєчасних і виважених рішень допоможе домогтися значного економічного ефекту, що у кінцевому підсумку виражатиметься у зменшенні виробничих витрат.

Автоматизація дасть змогу також спостерігати, аналізувати і керувати параметрами технологічного процесу, оперативно приймати правильні управлінські рішення. Але лише автоматизація не розв'яже всіх проблем, пов'язаних із забезпеченням управління витратами потрібною інформацією. Вирішення даного питання передбачає обов'язкове впровадження ефективних бухгалтерських програм.

Отже, бухгалтерський облік і його продукт – облікова інформація – є ядром інформаційного забезпечення діяльності підприємства кількісною інформацією, необхідною для всіх підсистем управління – планування, контролю, регулювання, аналізу, оцінки. Тому роль обліку та облікової інформації в системі управління підприємством буде стрімко посилюватися з метою забезпечення на його основі органічного взаємозв'язку і взаємодії з усіма іншими підсистемами управління.

Література

1. Балабанова Л.В., Алачева Т.И. Информационное обеспечение обоснования управленческих решений в условиях маркетинговой ориентации предприятия: монография. Донецк: ДонГУЭТ им. М. Туган-Барановского, 2003. 143 с.
2. Сухарева Л.А., Петренко С.Н. Контроллинг – основа управления бизнесом. К.: Эльга, Ника-Центр, 2002. 208 с.
3. Черваньов Д. М. Менеджмент: терміни, тести, вправи, завдання, навчальні конкретні ситуації (кейси), проблематика курсових, випускних, дисертаційних робіт: підручник. К.: Видавничо-поліграфічний центр «Київський університет», 2001. 853 с.
4. Шандрова Н.В. Методичні аспекти організації управління витратами. Фінанси України. 2003. № 12. С. 53–57.

Чижевська Л. В.,
д.е.н., професор, професор кафедри обліку і аудиту,
Державний університет «Житомирська політехніка»

МІЖ МСФЗ І П(С)БО: ОБ'ЄКТИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ, ОБЛІК ЯКИХ ПОТРЕБУЄ ДОДАТКОВИХ РОЗ'ЯСНЕНЬ

Фінансовий облік в Україні розвивається в умовах орієнтації на Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). Водночас базовими документами з регулювання фінансового обліку є національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО). Не дивлячись на численність існуючих нормативних документів різного рівня з регламентації бухгалтерського обліку в Україні, повсякденна практика бухгалтера і складність сучасного бізнесу настільки багатогранна, що виникає значна кількість запитань, прямі відповіді на які відсутні у цих документах. Тому бухгалтерам доводиться в таких ситуаціях приймати рішення «за аналогією» або керуватись фундаментальними принципами обліку (концептуальною основою). Розглянемо деякі з таких об'єктів обліку, більш глибоке дослідження яких може стати предметом наукових досліджень та підставою для додаткових тлумачень з використання МСФЗ та П(С)БО.

Резерви на ліквідацію. У підприємства може виникнути необхідність здійснити ліквідацію наслідків своєї діяльності (наприклад, ліквідувати окремі активи). Зобов'язання провести таку ліквідацію може бути передбачене нормативними документами або впливати з договорів (наприклад, договорів будівництва). У такому випадку доцільно йти шляхом створення резерву на ліквідацію. Такий резерв відображав би зобов'язання підприємства ліквідувати результати своєї діяльності. Внаслідок цього виникають наступні запитання: формування таких резервів повинно здійснюватись одноразово чи регулярно, яким чином накопичувати грошові кошти на проведення майбутньої ліквідації і як це відобразити у звітності.

Облік грантових коштів. Отримання грантів, дотацій, інших джерел фінансування не тільки з бюджетів різних рівнів, але й від не фінансових установ, є частою практикою не лише для неприбуткових організацій, але й для суб'єктів бізнесу, які впроваджують інноваційні технології і знаходять донорів для фінансування різних проєктів. Для отримання гранту, як правило, подається заява. Кожен надавач гранту має свої правила схвалення такої заяви, визначення її розміру, а також певну процедуру від прийняття заяви до перерахування коштів. До того ж, грант може бути наданий в іншому періоді, ніж тоді, коли здійснювались витрати для отримання такого гранту. Для відображення дебіторської заборгованості не є визначальним момент отримання фінансових коштів, але момент виникнення права на отримання гранту. У зв'язку з цим виникають наступні питання: що вважати моментом виникнення дебіторської заборгованості, яка впливає з права отримання такого гранту, як на рахунках обліку і у звітності забезпечити співвідношення доходів і витрат по гранту в одному звітному періоді?Ще

більше питань виникає при отриманні гранту в іншій валюті, коли має місце курсова різниця. У такому випадку грант може обліковуватись у сумі більшій, ніж він був оголошеним. Не вирішеними питаннями є ситуації з обліку повернення гранту при недотриманні встановлених умов (цільового використання) і виникнення при цьому курсових різниць (зменшення заборгованості чи сторно витрат?). У зв'язку зі зміною курсу виникає курсова різниця між дебіторською заборгованістю та його отриманням, що також потребує додаткового розгорнутого коментаря від професійного регулятора.

Облік відстроченого податку. Відстрочені податки є наслідком наявності тимчасових і постійних різниць відповідно до Податкового кодексу України. Порядок визнання відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань є предметом детального розгляду в МСБО 12 «Податки на прибуток» та П(С)БО 17 «Податок на прибуток». На практиці може дійти до такої ситуації: в поточному році був розрахований відстрочений податок, який був ідентифікований як відстрочений актив. У наступному році, якщо ця сума зросте, виникне запитання, чи потрібно суму такого податку розбивати на минулі роки, де він виникав. Тобто є підстава для введення поняття «перший рік обліку відстроченого податку», можливість чого може бути предметом розгляду у відповідних роз'ясненнях.

Облік соціальних фондів, утворених з прибутку. На багатьох підприємствах в рамках корпоративної політики і соціально-орієнтованого бізнесу суб'єкт господарювання має намір відкладати частину коштів для покриття соціальних потреб своїх робітників. У деяких випадках такі фонди утворюються на підставі колективного договору. Найчастіше йдеться про преміювальний фонд, фонд соціальних виплат, фонд матеріального заохочення. Збори засновників мають право відповідно до своїх статутних документів створювати такі фонди за рахунок прибутку. При цьому під фондом розуміється обсяг коштів, які підприємство планує відкласти для даної мети. У зв'язку з цим, детального роз'яснення потребує наступна інформація: чи доцільно таку інформацію відображати у складі власного капіталу; чи можна створювати резерв на такий фонд, якщо до кінця звітного періоду такий фонд не сформований, як відобразити використання цих коштів у фінансовій звітності відповідно до МСФЗ.

Події після дати балансу. Це питання висвітлено в МСБО 10 "Події після звітного періоду" і в кількох пунктах П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах". У тексті МСБО 10 мають місце приклади таких подій, які не можуть бути вичерпними внаслідок мінливості бізнес-середовища. Детальний коментар щодо розуміння суттєвої інформації до дати балансу, на дату балансу і протягом якого періоду після дати балансу буде корисним для правдивого відображення такої інформації у фінансовій звітності.

Цей перелік питань не є вичерпним. На кожне з зазначених питань існують ті чи інші відповіді на підставі «загальної логіки» МСФЗ та досвіду впровадження П(С)БО, проте прямі, чіткі та послідовні пояснення щодо операцій з даними об'єктами обліку у вигляді нових нормативних документів або внесення змін до існуючих посприяли б удосконаленню облікової практики.

Шевчук Н. С.,
аспірантка відділу обліку і оподаткування,
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», м. Київ

ТРАНСПАРЕНТНІСТЬ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ

В сьогоденнішніх непростих економічних умовах господарювання підприємства України потребують інвестицій й результативної інвестиційної діяльності. Ефективні рішення власники, інші зацікавлені особи приймають на основі аналізу історичної інформації про господарську діяльність підприємства та прогнозних розрахунків можливих варіантів майбутніх подій. У цьому аспекті інтегрована звітність, побудована на поєднанні облікових та необлікових даних, є головним джерелом надійної й актуальної інформації, системи показників та характеристик, які надають можливість користувачам правильно оцінити фінансовий стан, результати діяльності підприємства, структуру ризиків і стратегій.

Перед бухгалтерською інтегрованою звітністю ставиться ряд вимог стосовно інформаційно-аналітичного забезпечення, які змінюються під тиском обставин в першу чергу, пов'язаних з інституціональним розвитком суспільства. Так, в усьому світі перед інтегрованою звітністю постала обов'язкова вимога – транспарентність. Транспарентність інтегрованої звітності передбачає її прозорість, відкритість, доступність, здатність забезпечити визначення справедливої оцінки діяльності підприємства.

Термін «транспарентність» походить з англійської мови «transparency» дослівний переклад українською мовою – «прозорість». Поняття «прозорість» не є новим і часто вживається як науковцями з обліку, так й у практичній діяльності фахівцями облікової професії.

Інтеграція України у світовий економічний простір, підписання Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом сприяло імплементації в українське законодавче поле європейських норм, що забезпечило впровадження принципів вільної ринкової економіки таких як: верховенство права, належне врядування, боротьба з корупцією, боротьба з різними формами транснаціональної організованої злочинності й тероризмом, сприяння сталому розвитку суспільства.

Ми погоджуємось з думкою Наливайко Л. Р., що важливою ознакою є взаємозв'язок транспарентності і верховенства права. Транспарентність – це комплексна характеристика підприємства, принцип діяльності, що базується на її відкритості, публічності, прозорості, гласності, доступності, підзвітності, доступі до публічної інформації та участі громади в управлінні справами. Відтак, абсолютно очевидним є той факт, що принцип транспарентності та його основні органічні елементи не можуть суперечити встановленому правом суспільному ладу, що панує у конкретному суспільстві.

Транспарентність бухгалтерської звітності запроваджується нормативно на законодавчому рівні. Так, необхідність подання й оприлюднення фінансової та нефінансової звітності (Звіту про управління для великих і середніх підприємств) в Україні закріплено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV.

На міжнародному рівні транспарентність інтегрованої звітності визначено Міжнародними стандартами фінансової звітності (International Financial Reporting Standards), Міжнародним стандартом з інтегрованої звітності (The International <IR> Framework), Міжнародним стандартом ISO 26000 «Керівництво з соціальної відповідальності», Міжнародними стандартами обліку в державному секторі (International Public Sector Accounting Standards), Міжнародними стандартами аудиту (International Standards on Auditing), Міжнародними стандартами оцінки (International Valuation Standards).

Інформаційна цінність такої звітності визначається здатністю своєчасно, надійно, прозоро та доступно задовольнити потреби стейкхолдерів в рамках діючої системи ведення обліку та формування звітності. Прийняття рішень потребує своєчасного отримання повної неупередженої інформації щоб забезпечити можливість опрацювати її, проаналізувати, зіставити, порівняти, оцінити ті чи інші показники, прорахувати ризики й спрогнозувати майбутні грошові потоки внутрішніми і зовнішніми користувачами. Транспарентність інтегрованої звітності сприяє дотриманню підприємством визначених норм законодавства, соціальних інтересів, екологічних стандартів та в цілому етичному веденню бізнесу, тим самим створюючи собі позитивну ділову бізнес-репутацію та високу ринкову вартість. При цьому індикатор «прозорість» розглядається в якості основної умови підвищення рівня довіри з боку стейкхолдерів внаслідок формування позитивного ділового іміджу підприємства. Тобто, відкритість підприємства, його діловий імідж має реальний вплив на ринкову вартість самого підприємства.

Інвестори вкладають кошти у ті підприємства, яким довіряють, і в ті, щодо яких є впевненість у перспективах розвитку. Однак, прозора звітність може спричинити й зворотній результат. Так, порушення певних норм діяльності підприємством можуть негативно бути сприйняті суспільством і спричинити зниження ринкової вартості в досить стислі терміни.

Транспарентність інтегрованої звітності ставить чіткі вимоги до якості та повноти висвітлюваної інформації у звітності, адже неправдива, ненадійна, неповна та несвоєчасно подана звітність може спричинити значні збитки для самого підприємства.

Ступень розкриття інформації у звітності регламентується обліковою політикою підприємства, яка повинна враховувати інформаційні запити стейкхолдерів стосовно звітних даних, їх деталізації із зазначенням підходів до визначення рівня прозорості. Одночасне врахування всіх інформаційних запитів стейкхолдерів потребує досконалої організації облікової роботи на підприємстві.

Політику щодо транспарентності підприємство самостійно формує із визначенням методів і прийомів, що відповідають цілям і стратегіям господарської діяльності та забезпечують визначення оцінки впливу транспарентності на фінансову стійкість і вартість підприємства.

Переважає більшість підприємств України не готові до транспарентності, і навіть уникають відкритості, не намагаються співпрацювати із зацікавленими стейкхолдерами, що здатні зрозуміти та вміють аналізувати економічну політику підприємства. На нашу думку, існує ряд негативних факторів, що не сприяють формуванню прозорої транспарентної звітності на підприємствах, а саме:

- корупція, недовіра до судової влади;
- відсутність чіткої єдиної нормативної регламентації до рівня розкриття інформації, ступеня деталізації показників;
- цільове відображення інформації з певною метою і у визначений час (рекламна акція, виграш тендеру, укладання певної угоди);
- орієнтованість у більшій мірі на вимоги і потреби фіскальних органів, ніж на інвесторів та інших стейкхолдерів;
- відсутність єдиної інформаційної платформи;
- відображення несуттєвої інформації, маніпулювання показниками (відображення вигідних показників);
- відсутність конкретних методик і способів транспарентності, які б враховували галузеву специфіку.

Отже, транспарентність звітності на підприємстві є складовою іміджу, конкурентною перевагою у залученні інвесторів та покупців, сприяє можливості функціонування системи зворотних зав'язків із стейкхолдерами і має вплив на ринкову вартість підприємства. Проте, підприємства в Україні не поспішають оприлюднювати навіть фінансову звітність, яка не становить комерційної таємниці, не є конфіденційною інформацією та не належить до інформації з обмеженим доступом, крім випадків, передбачених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Література

1. Євроінтеграційний портал. URL: <https://eu-ua.org/ohliad-uhody-pro-asotsiatsiiu>.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Наливайко Л., Романов М. Поняття, ознаки та значення транспарентності в контексті євроінтеграції. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2016 № 4/1. С.158-163.

НЕОБХІДНІСТЬ ВІДОБРАЖЕННЯ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИХ АКТИВІВ В УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ

По визначенню професійної організації Інституту управлінських бухгалтерів, управлінський облік - це додаючий цінність процес безперервного вдосконалення планування, проектування, оцінки та функціонування систем фінансової та нефінансової інформації, який спрямовує дії менеджменту, мотивує поведінку, підтримує і створює культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних і оперативних цілей організації [5, с. 26].

Тому, виконання положень розкритих у визначенні управлінського обліку Інститутом управлінських бухгалтерів неможливе без ведення обліку нематеріальних ресурсів на підприємстві.

Як зазначають Аткинсон Е. А., Банкер Р. Д., Каплан Р. С. і Янг М. С. межі управлінського обліку розширилися наповненням нефінансової інформації, що розкривається через якість, показники тривалості процесу, задоволення співробітників, творчий потенціал співробітників, експлуатаційні якості нового продукту [5, с. 26]. Тобто управлінський облік потребує створення інформаційної бази, що буде накопичувати інформацію із зовнішніх і внутрішніх джерел включаючи НМА та інтелектуальні активи підприємства, як для обліково-аналітичної роботи, так і для прийняття управлінських рішень. Представлена інформація для обліку інтелектуальних активів в системі управлінського обліку буде відображена не тільки в грошових вимірниках, а також у вигляді коефіцієнтів, натуральних вимірників, якісних характеристик.

Для усвідомлення суті і ролі інтелектуального капіталу (інтелектуальних активів) в системі бухгалтерського і управлінського обліку господарській діяльності підприємства, виокремлення його складових, які слід відображати в управлінському обліку наведено думки провідних вчених, що досліджували ці питання.

На думку М. С. Пушкаря, інтелектуальний капітал - це сукупність нематеріальних активів та інтелектуальних здібностей персоналу, що забезпечують утримання частки ринку й отримання прибутку [4, с. 86].

О. Б. Бутнік-Сіверський вважає, що інтелектуальний капітал – це створений або придбаний інтелектуальний продукт, який має вартісну оцінку, об'єктивований та ідентифікований (відокремлений від підприємства), утримується підприємством (суб'єктом господарювання) з метою ймовірності одержання прибутку (додаткової вартості) [1, с.16–27].

Нині питання розуміння і структури інтелектуального капіталу залишаються дискусійними. З зазначених вище підходів до розуміння науковцями поняття «інтелектуальний капітал» (інтелектуальні активи)

встановлено, що вони є різними, але всі схилиються до того, що його основою є нематеріальна складова, яка впливає на ефективність діяльності суб'єкта господарювання.

В своєму дисертаційному дослідженні С. Ф. Легенчук зазначив, що для потреб бухгалтерського обліку інтелектуальний капітал необхідно визначати як сукупність наявних інтелектуальних активів (людський, структурний, клієнтський капітал) підприємства, які забезпечують йому конкурентні переваги на ринку [3, с. 8]. Вчений наголошує на тому, що в бухгалтерському обліку використання поняття «інтелектуальний капітал» є неадекватним, а більш доцільним є використання поняття «інтелектуальні активи», що зумовлює його відповідне облікове відображення як активів та відповідає економічному поняттю «інтелектуальний капітал» [3, с. 7]. Погоджуємося з думкою вченого, що до застосування сукупності активів створених інтелектуальною діяльністю не коректно застосовувати термін «інтелектуальний капітал», що асоціює їх з джерелами створення господарських засобів, тому до них слід застосовувати термін «інтелектуальні активи», що більше відповідає розумінню їх сутності.

На основі дослідження поняття «інтелектуальний капітал» авторитетними науковцями і вимог сьогодення, ним слід вважати сукупність відчужуваних і невідчужуваних інтелектуальних активів (людських, клієнтських, пов'язаних з контрактами, організаційних, соціальних, екологічних) суб'єкта господарювання, які є предметом інтелектуальної праці, творчих зусиль, здібностей, економічних відносин, що впливають на конкурентоспроможність і мають економічну цінність.

Із всієї сукупності нематеріальних ресурсів підприємства особливе місце займають інтелектуальні активи, які впливають на посилення торговельної марки (бренду) підприємства і зростання його вартості. Нині світові тенденції розвитку економіки вказують на те, що інтелектуальний капітал виступає одним із найбільших джерел фінансування суб'єктів господарювання. Збільшення фінансових вкладень компанії в інтелектуальні активи сприяє збільшенню прибутку і вартості компанії.

Інтелектуальні активи підприємства поділено на дві основні групи: 1) об'єкти НМА, що відносяться до прав інтелектуальної власності і визнаються в бухгалтерському обліку згідно з П(С)БО; 2) об'єкти інтелектуальних активів, що відображаються в управлінському обліку. До першої групи віднесено права користування інтелектуальною власністю (права на комерційні позначення, права на об'єкти промислової власності, авторське право та суміжні з ним права), а відповідно до другої групи - людські активи, персональний внутрішній гудвіл керівника, клієнтські активи, НМА пов'язані з контрактами, організаційні активи, соціальні активи, екологічні активи.

Людські активи – навички і знання працівників, рівень освіти, вузькоспеціалізовані знання працівників за відповідним напрямом.

Персональний внутрішній гудвіл керівника – акумулює професійні, управлінські, організаційні, лідерські якості керуючого бізнесом.

Клієнтські активи – бази даних з переліком клієнтів (споживачів) та постачальників, організація та проведення необхідних заходів з контрагентами, позадоговірні відносини з клієнтами.

НМА пов'язані з контрактами – договори про відмову від конкуренції; договори про конфіденційність; сприятливі трудові договори; сприятливі договори страхування; договори з постачальниками; договори з покупцями.

Організаційні активи – незапатентовані технології, програмне забезпечення (власно розроблене або на яке немає права власності), організаційна структура підприємства, реклама та просування продукції, рецепти. Відповідно організація системи управлінського обліку на підприємстві теж може відноситися до інтелектуального активів (капіталу).

Соціальні активи – соціальні програми та проекти, спонсорство, волонтерство, зв'язки з громадкістю (підтримка громадських ініціатив), меценатство, сприяння проведенню культурних та соціальних проектів, випуск продукції для малозабезпечених груп споживачів, охорона здоров'я працівників, підвищення рівня корпоративної культури, програми розвитку персоналу (підвищення кваліфікації, перепідготовка працівників їх участь у тренінгах, семінарах, форумах); рейтинги якості продукції встановлені на основі опитування організаціями, що займаються захистом якості продукції тощо.

Екологічні активи – вирішення екологічних проблем, встановлення очисних споруд, участь в заходах щодо збереження і очищення природних ресурсів.

Серед всіх складових інтелектуальних активів підприємства особливе місце займають людські активи, фінансування в цей вид активів має велике значення для ефективної діяльності підприємства, але супроводжується ризиком через те, що вони не підлягають відчуженню і підприємство не може володіти цим видом активів. Людські активи, тобто їх навички і знання мають цінність при їх застосуванні в діяльності підприємства.

Література

1. Бутнік-Сіверський, О. Б. Інтелектуальний капітал (теоретичний аспект). *Інтелектуальний капітал*. 2002. Вип. 1. С. 16–27.
2. Задорожний З. Проблемні аспекти нормативної бази організації управлінського обліку. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. Тернопіль, 2015. Вип. 3. С. 43-52.
3. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Національний аграрний університет. Київ, 2006. 21 с.
4. Пушкар М.С. Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні: монографія. Тернопіль: Економічна думка, 2010. 267 с.
5. Управленческий учет / Аткинсон Е. А., Банкер Р. Д., Каплан Р. С., Янг М. С. 3-е издание.: Пер. с англ. М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. 874 с.

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

СУТНІСТЬ УПРАВЛІННЯ ТРАНСАКЦІЙНИМИ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА З ПОЗИЦІЙ СИСТЕМНО-ОРІЄНТОВАНОГО ПІДХОДУ

Проблемам управління витратами, які виникають в процесі господарської діяльності підприємства присвячено чимало наукових досліджень зарубіжних і вітчизняних науковців. Витрати господарської діяльності підприємства являють собою одним з основних об'єктів, які здійснюють значний вплив на фінансові результати, і основною метою щодо їхнього управління є забезпечення оптимальних обсягів, структури, величини тощо. Динамічний розвиток процесів управління підприємством в сучасному середовищі зумовлює впровадження новітніх методів та інструментів щодо витрат, і для забезпечення ефективності їхнього застосування необхідно особливу увагу приділити транзакційним витратам. Транзакційні витрати є специфічними, вони виникають впродовж всього циклу господарської діяльності, і специфіка полягає насамперед в їхній ідентифікації, визначенням величини та структури, відображенням в обліку та здійсненні аналізу. До транзакційних витрат відносять: витрати на пошук інформації, оплата наданих професійних послуг – консультаційних, аудиторських, юридичних тощо, витрати пов'язані з проведенням переговорів та укладанням контрактів, витрати пов'язані з врегулювання судових спорів, витрати на захист прав власності тощо. Темпи зростання таких витрат збільшуються з кожним наступним звітним періодом, мінімізувати або уникнути їх практично неможливо, тому в системі управління витратами необхідно значну увагу приділити саме транзакційним.

З метою побудови ефективної системи управління транзакційними витратами вітчизняні науковці [1-3] пропонують застосування системного, функціонального та стратегічного підходів. Всі запропоновані підходи є взаємопов'язаними, і тому створення раціональної системи, яка повинна забезпечити ефективність свого функціонування, досягнення цілей та завдань, взаємодію елементів і складових, реалізацію стратегічних і тактичних завдань, функцій, принципів, методів та інструментів, необхідно розглядати з позицій системного підходу, зорієнтованого на поєднання наведених підходів, але враховуючи специфіку, як діяльності підприємства так і транзакційних витрат задля забезпечення оптимального співвідношення витрати-результат.

Системно-орієнтоване управління транзакційними витратами підприємства – це досить складний, динамічний і в деякій мірі неоднозначний процес сутність якого полягає у дослідженні взаємодії та удосконаленні елементів системи, які орієнтуючись на виконання мети, змінюють свій стан під впливом зовнішніх і внутрішніх факторів для отримання оптимального результату від здійснення витрат. Беручи за основу принципи побудови

кібернетичної моделі управління, основними елементами в системно-орієнтованому управлінні трансакційними витратами можна виділити наступні:

1) вхід системи – джерела ресурсів (постачальники, кредитні та банківські установи, науково-дослідні організації тощо). Види ресурсів: фінансові, матеріальні, інформаційні, трудові, використовувані технології, науково-дослідні розробки, дослідно-конструкторські розробки, інновації тощо;

2) фактори впливу зовнішнього середовища;

3) керуюча підсистема (суб'єкти управління) – власники, менеджери, фахівці різних рівнів управління;

3.1) мета управління трансакційними витратами;

3.2) підсистема стратегічного управління – довготермінові цілі, стратегія, політика;

3.3) підсистема тактичного управління – короткотермінові цілі, тактика, завдання;

3.4) специфічні функції управління трансакційними витратами: прогнозування, планування, організування, нормування, калькулювання, облік, аналізування, мотивування, контролювання, регулювання, координування;

3.5) методи управління трансакційними витратами: стратегічні та тактичні;

3.6) інструменти управління трансакційними витратами: фінансові, цінові, логістичні, техніко-технологічні, адміністративні, соціальні тощо;

4) Керована підсистема (об'єкти управління):

4.1) об'єкти управління – трансакційні витрати: за видами діяльності (в операційній, фінансовій, інвестиційній, надзвичайній діяльності); за підрозділами, процесами, місцями виникнення тощо;

4.2) фактори впливу внутрішнього середовища (фінансові, виробничі, ресурсні, управлінські, інформаційні);

4.3) власний потенціал (виробничий, кадровий, технологічний, фінансовий, інноваційний, інформаційний тощо);

5) вихід системи – фінансовий та інший результат діяльності підприємства.

Таким чином, застосування системно-орієнтованого підходу щодо управління трансакційними витратами повинен забезпечити комплексність досягнення мети і оптимізацію даного виду витрат, що в майбутньому сприятиме підвищенню конкурентоспроможності та фінансової стабільності підприємства.

Література

1. Базалієва Л.В. Науково-теоретичні та методичні основи управління трансакційними витратами підприємства: монографія / Л.В. Базалієва. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2009. – 164 с. 2. Круш П.В. Реалізація функцій планування та організування в системі управління трансакційними витратами / П.В. Круш, І.В. Макалюк // Проблеми економіки. – 2014. - №1. – С. 135-141. 3. Ющак Ж.М. Внутрішній контроль трансакційних витрат в системі управління: організаційно-методичне забезпечення / Ж.М. Ющак // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С.540-544.

РОБОТИЗАЦІЯ І ЦИФРОВІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПІДГОТОВКИ МУЛЬТИКВАЛІФІКОВАНИХ БУХГАЛТЕРІВ

УДК 657.1

Nicholas Znak,
CA, CPA, Senior Joint Venture Accountant Repsol,
Calgary, Canada

Гуменна-Дерій М. В.,
к. е. н., ст. викладач кафедри обліку і оподаткування,
Тернопільський національний економічний університет

НОВІ ВИКЛИКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ СУЧАСНОЇ ПРОФЕСІЇ БУХГАЛТЕРА

Бухгалтерський облік суттєво змінився від часів Луки Пачолі до етапу ринкової економіки, за умов якої функціонує велика кількість наукових облікових шкіл. Сьогодні виникає чимало дискусій навколо етимології слів “рахівництво”, “бухгалтерський облік”, “екаунтинг”, “інформологія” та багато інших. Це зумовлено тим, що якщо раніше бухгалтер був пов’язаний із книгою - book, то нині бухгалтер повинен бути частково: а) юристом, щоб вивчати законодавчі зміни; б) комп’ютерником, щоб вводити дані із використанням програмних продуктів; в) податківцем, аналітиком, менеджером, контролером, щоб забезпечити своєчасне нарахування та сплату податків, проводити аналіз даних з метою поліпшення системи ведення обліку та формування фінансової звітності, виконувати управлінські функції щодо різних напрямків діяльності підприємства; г) психологом, оскільки чимало підприємств при відборі на роботу бухгалтера вимагають від нього таку рису характеру, як стресостійкість. Якщо функціональні обов’язки бухгалтера суттєво зросли, то відповідно і виникають дискусії серед наукових облікових шкіл щодо трактування поняття “облік” та “бухгалтер”.

Доцільно звернути увагу на новаторство у навчальному процесі студентів-бухгалтерів і нові виклики до ведення обліку та формування фінансової звітності спричинені самоізоляцією. Першим пріоритетом і, водночас, недоліком сучасної української системи освіти є наявність значної кількості вищих навчальних закладів, які готують бакалаврів та магістрів. На нашу думку, такий ринок породжує здорову конкуренцію і студент може обрати той вищий навчальний заклад, який на його думку надасть знання.

З іншого боку, державне місце виділяється для студентів із високими прохідними балами, що дає свободу вибору, про яку колись писав Нобелівський лауреат М. Фрідман. Він висував ідею щодо свободи вибору шкільних навчальних закладів, шляхом зміни системи фінансування шкіл та використання шкільних ваучерів. На його думку, між шкільними закладами освіти повинна бути конкуренція. Він виступав за програму вибору муніципальних шкіл, створивши спеціальний фонд Friedman Foundation for Education Choice (EdChoice) [1].

Перенісши цю схему на вищі навчальні заклади, можемо сказати, що частково ідея Фрідмана втілилась в життя. Конкуренція серед облікових наукових

шкіл сьогодні в значній мірі залежить від місця її розташування. У більших містах більша кількість студентів, а у менших – менша. В умовах сучасного світу можливе дистанційне навчання, а тому місце розташування вузу не має бути основним у виборі професії. Першочерговою є якість освіти, а вона прямо не залежить від місцевості. З чого можемо зробити висновок, що ментальність має великий вплив на вибір професії бухгалтера. В Канаді професія бухгалтера є однією із найпопулярніших з поміж усіх економічних професій. Чому ж в Канаді потрібно обирати професію бухгалтера? Перш за все, через те, що сфера застосування бухгалтерського обліку в індустрії є дуже широкою і необмеженою.

Це великий бонус, що бухгалтер може здійснювати такий значний спектр роботи, а тому перед ним великий вибір спеціальностей, що є у бізнесі. Крім цього, бухгалтер може працювати в промислових підприємствах, уряді, закладах охорони здоров'я, туризмі тощо. Саме облік дає таку гнучкість і багатофункціональність працювати у різних сферах, тобто все, що пов'язане із фінансами, обліком, плануванням може виконувати бухгалтер, а також ви можете працювати і в інших галузях. Це дуже важливо, бо в індустрії часто відбуваються зміни, але коли ви маєте гнучкі та широкі навички, то можете знайти роботу будь-якій країні. Оскільки в світі зараз популярності набули Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, які мають глобальний характер і застосовуються міжнародними компаніями.

З іншого боку, світова пандемія коронавірусу вивела бухгалтерський облік на новий рівень. Донедавна основне навчання студента проходило в аудиторії, то сьогодні застосовують різні програми, що посилюють двосторонній контакт “викладач-студент”. Якщо до цієї пандемії діяв, переважно, груповий принцип, то сьогодні викладач більше часу присвячує співпраці з кожним студентом окремо. Такий досвід позитивно вплине на подальшу систему освіти, адже пришвидшить мобільність і доступність для студентів у вивченні фахових дисциплін.

Щодо бухгалтерів-практиків, то частина із них навчалась працювати віддалено із застосуванням хмарних технологій. З цього можна зробити висновок, що бухгалтер повинен постійно навчатись, бути сучасним та освоювати нові інформаційні технології. Популярності в Канаді й Україні набуло програмне забезпечення Power BI, яке може бути безкоштовним і дає змогу здійснювати імпорт даних із внутрішніх джерел для консолідації даних. [2].

Отже, бухгалтер може без обмежень формувати електронну фінансову звітність. Таким чином, нині бухгалтер зможе працювати із мобільного додатку не виходячи із дому тривалий час. Проте для цього йому необхідно безперервно вивчати програмні продукти, законодавчі бази та вільний ринок програмних продуктів з бухгалтерського обліку та фінансової звітності. У найближчі роки професія бухгалтера з ринку праці в Україні і Канаді, однозначно, не зникне, незважаючи на гучні періодичні заяви скептиків та конкурентів.

Література

1. Milton Friedman, From Wikipedia, the free encyclopedia. URL: https://en.wikipedia.org/wiki/Milton_Friedman
2. Sujata Narayanna, Power BI Desktop, March 2020 Feature. URL: <https://powerbi.microsoft.com/blog/power-bi-desktop-march-2020-feature-summary/>

Грицишина А. В.,
аспірант кафедри обліку і оподаткування,
Тернопільський національний економічний університет

ОБЛІК В ЛОГІСТИЧНІЙ СИСТЕМІ ХАОТИЧНОГО ЗБЕРІГАННЯ

Впровадження концепції управління логістичними потоками «точно в термін» позиціонує певні вимоги до складського господарства підприємств. Відсутність потреби в значних обсягах накопичених виробничих запасів, необхідних для безперебійної роботи підприємства, сприяє відмові від складних складських систем; дієвий контроль за збереженням матеріальних цінностей унеможливує непродуктивні їх втрати; оперативність передачі і транспортування матеріальних потоків визначає конкурентоздатність суб'єкта господарювання на ринку товарів і послуг. У кінцевому випадку, усі вимоги до ефективності функціонування складів спрямовані на мінімізацію витрат підприємства.

Концепції «точно в термін» та мінімізації складських витрат відповідає логістична система – «хаотичне зберігання» матеріальних цінностей, розроблена компанією «Amazon». «Хаотичне зберігання» – це цілісна система розміщення матеріальних цінностей на полицях без постійних секцій, коли жодні характеристики, терміни зберігання, атрибути і споживчі властивості товарів не відіграють роль.

Імплементация принципів системи хаотичного зберігання матеріальних цінностей потребує реалізації ефективного бухгалтерського обліку та управління на складах підприємств. Різносторонність облікової інформації про варіативні матеріальні цінності підприємств може ускладнювати управління складським господарством. Для спрощення внесення облікової інформації та майбутнього пошуку матеріальних цінностей доцільно користуватися штрих-кодовим маркуванням. Штриховий код – спосіб запису даних за допомогою графічного нанесення ліній чи точок на матеріальну цінність для її подальшої ідентифікації [штр]. Окрім ідентифікації матеріальних цінностей за штрих-кодами, нанесеними виробниками, необхідно маркувати місця зберігання на складі. Штрих-кодова ідентифікація забезпечує автоматизацію обліку та управління логістичними операціями на складі.

Принципи системи «хаотичного зберігання» доцільно реалізувати і для кондитерських підприємств, матеріальні цінності у яких характеризуються різними джерелами надходження (від постачальників, як давальницька сировина, власного виготовлення), ваговими вимірниками (одночасне оперування тоннами і грамами), ступенем готовності (початкова обробка, декілька стадій обробки, напівфабрикати, готова продукція, запакована продукція) тощо. Різносторонність облікової інформації про виробничі ресурси підприємств кондитерської галузі може ускладнювати управління складським господарством.

При надмірній складності обліку та управління збереженням матеріальних цінностей неможливо впровадити систему «точно в термін» у діяльність суб'єктів господарювання.

Натомість, система «хаотичного зберігання» значно спрощує управління складським господарством. Матеріальні цінності переносяться у вільні місця на складі у секції з промаркованими порядковими номерами. Після фізичного розміщення матеріальних запасів у конкретну секцію, до її номера в системі обліку прикріплюється номенклатурна назва та кількість (вага). Секції не мають чіткого товарного призначення, а заповнюються по мірі їх вивільнення. Для пошуку конкретної матеріальної цінності здійснюється її ідентифікація в системі обліку та управління відповідно до просторового місця розташування. Працівника підприємства, який має забрати товар, доцільно інформувати про місце його розташування на карті складу з нумерацією рядів і секції (поличок у секціях). Якщо складське господарство у кондитерських підприємствах містить декілька складів, то можна демонструвати найкоротший маршрут до місця зберігання необхідної матеріальної цінності.

Перевагою системи «хаотичного зберігання» для кондитерських підприємств є оптимізація розмірів складських площ. Завдяки мінімізації складського простору, який не задіяний в очікуванні матеріальних цінностей певного виду, можливо значно зменшити фізичні розміри складу. Також спрощується підготовка персоналу до роботи в складі через відсутність потреби запам'ятовувати місце розташування різних видів матеріальних цінностей.

Оптимізуються логістичні потоки в умовах, коли зі складу за один раз необхідно зібрати комплект різних матеріальних цінностей. Працівникам необхідно знати лише місце розташування секцій, а не конкретних матеріальних цінностей. Відповідно, підбір партії товарів здійснюється досить швидко без необхідності залучення великої кількості складського персоналу кондитерського підприємства.

Але для підприємств кондитерської галузі доцільно сформулювати наступні рекомендації щодо оптимізації системи «хаотичного зберігання» на основі штрих кодового маркування товарів і місць зберігання:

- відокремлене накопичення сировини, яка періодично надходить в нефасованому вигляді у зв'язку з неможливістю маркування матеріальних цінностей штрих-кодами і, відповідно, автоматизованого контролю термінів придатності;

- зберігання готової продукції, яка користується незмінно високим попитом, ближче до місць завантаження на транспорт для перевезення до покупця, що економитиме час і складські витрати на вилучення, внутрішнє переміщення матеріальних цінностей при настанні факту реалізації.

Як наслідок, запровадження системи «хаотичного зберігання» з автоматизованим документуванням, інвентаризацією, оцінкою матеріальних цінностей на основі їх ідентифікації за штрих-кодами сприятиме мінімізації витрат часу і коштів на реалізацію логістичних потоків, що відповідає системі «точно в термін».

Жук В. М.,
д.е.н., професор, академік НААН,
головний науковий співробітник
відділу обліку та оподаткування
ННЦ «Інститут аграрної економіки»

ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АГРАРНОЇ ПОЛІТИКИ: ШАНСИ ВІД ЦИФРОВОГО І ГРОМАДЯНСЬКОГО СУСПІЛЬСТВА

Чи базується сьогоднішня аграрна політика України на достовірних й оперативних обліково-інформаційних даних. Питання риторичне. У цих тезах ми частково означимо теоретичну частину цієї проблеми та більше сконцентруємося на науково-прикладному забезпеченні її вирішення. З пам'яті науковців і практиків ще не стерта радянська система обліково-інформаційного забезпечення галузевого управління. Її витоками була теорія фізичної економії та розроблена Ф.Кене у XVII столітті «Економічна таблиця» управління. На початку XX століття В. Леонт'єв запропонував теоретичнооднотипну до Ф.Кене систему управління «затрати-випуск» із відповідним наповненням національних рахунків.

Альтернативні до цього підходить мала ліберальна економічна доктрина з вільною від державного (чи галузевого) управління особистістю та регулюванням «невидимою рукою ринку». Натепер розвинутий світ (більш завуальовано) та, особливо, Китай, Індія і інші центри росту застосовують інтегровану систему управління. Тобто уміло поєднують ці два фундаментальні підходи. Україні, шляхом «зовнішнього управління» нав'язана чисто ліберальна доктрина економічної політики, апогей застосування якої ми спостерігаємо сьогодні в лібертаріанському популізмі, ліквідації Міністерства аграрної політики і продовольства України і тому подібному.

Отже реформування, а точніше руйнування інформаційного забезпечення аграрної політики України стосується усіх видів обліку і звітності. З однієї сторони, причиною занепаду оперативної звітності стала руйнація вертикалі галузевого управління. Проте, більшим ударом є формальна (нормативна) і неформальна (інституційно-психологічна) «свобода» суб'єктів господарювання від такої звітності. Відтак, та інформація, що збирається тепер районними держадміністраціями є непродуктивною для управління. Ситуацію погіршує і повний провал політики дорадництва, як альтернативи вертикалі галузевого управління.

Вітчизняна статистична звітність поступово перейшла на методологічну платформу статистичних спостережень та не переймається тепер документальним підтвердженням своєї достовірності.

Кількість показників та самих форм під приводом усунення дублювання постійно зменшується. При цьому звужується потенціал їх аналітичності, співставності, оперативності для рішень на всіх рівнях управління. Окремою проблемою стало використання у формуванні аграрної політики показників фінансової звітності. Відсутність рекомендованої галузевої облікової політики призводить до неспівставності цих даних. В Україні зруйновано контроль за дотриманням національних бухгалтерських стандартів.

Це далеко не повний перелік проблем. Але для того, щоб відповісти на питання як їх вирішувати варто проаналізувати відповідні пропозиції науковців за останні 20 років.

Першою, дещо рефлексійною реакцією науки на ліберальну політику реформування звітності, стала пропозиція застосовувати інтегральну модель у розбудові її нового змісту, адаптувати до вітчизняних особливостей зарубіжний досвід.

Так, на початку 2000-х років Держстатомініціюється відміна Річного звіту сільськогосподарських підприємств. Формально з причини дублювання його показників з іншими формами звітності. На потреби Мінагрополітики академічною наукою було розроблено нові форми річної економічної звітності 2- ферм і 50-сг та інструкцію по їх заповненню. Слід нагадати, що з врахуванням питань дублювання, нами було запропоновано і новий формат Річного звіту, проте вибір влади впав на форму 2-ферм і 50-сг. Правда і детепер ці форми важко відстоювати професіоналам Держстату у дискусіях з прихильниками лібертаріанства.

Проте і тоді було зрозуміло, що наростаючу проблему обліково-інформаційного забезпечення аграрної політики слід вирішувати системно. Керівництвом Мінагрополітики, Президією Національної академії аграрних наук України перед ННЦ «Інститут аграрної економіки» було поставлено завдання з розробки відповідної Концепції. На початку 2009 року ця Концепція, разом з Планом заходів, була затверджена Колегією Мінагрополітики. Слід зазначити, що до цих пір це єдиний випадок в Україні затвердження подібного документу на державному рівні. Звісно ознайомлення з цим документом дозволить сьгоднішнім дослідникам побачити там значний вплив ліберальних доктрин.

Але оцінку його потенціалу слід робити з паралельно розробленою нами Концепцією запровадження в Україні відомчої аграрної статистики із задіянням існуючої ще на той час галузевої вертикалі управління. Розробка двох концепцій була мотивована потребою врахування фактору тиску «зовнішнього управління» на інформаційну політику Уряду і Держстату. Це далеко не повний перелік наукового забезпечення піднятої у цих тезах проблеми. Втім, і їм не судилося бути втіленими, у зв'язку зі зміною владної політики та команди Міністерства з 2011 року.

Проте наука знайшла, а точніше нас знайшли громадські об'єднання сільськогосподарських виробників. Знаковими у цьому були 2011-2013 р.р., коли постало питання відміни спецрежимів оподаткування аграрного підприємництва. Міжнародний валютний фонд і Уряд України виходив із узагальнених даних Держстату про надприбутковість галузі, у той час, як її малий і середній бізнес занепадав і привласнювався агрохолдингами. Саме тоді керівництво громадських об'єднань агровиробників зрозуміло, що «ліберальна цукерка» звітності направлена проти них.

Спільно ми провели ряд досліджень реального виробничо-фінансового стану частини підприємств, що об'єднані в Аграрному Союзі України і Асоціації фермерів та приватних землевласників. Результати на роки пригальмували податкові зміни, але не могли їх зняти повністю враховуючи громадську, а не статистичну основу отриманої інформації.

Проте прецедент стався і це, на наш погляд, може стати витокком нового етапу розвитку обліково-інформаційного забезпечення аграрної політики України. Оптимізму у цьому нам додають і світові, і вітчизняний тренди на цифрову економіку, цифрове управління. Передбачається, що цифрові технології у разі зменшать вартість звітної інформації і фактично знімуть її кількісні і якісні обмеження. Відтак, суб'єкти господарювання не будуть нести значних трансакційних витрат на обліково-інформаційне забезпечення потрібної для них аграрної політики.

Уже сформована, спільно з галузевими громадськими об'єднаннями виробників, наукова парадигма єдиної для всіх учасників облікової політики. Відтак, це політика, сформована на потреби громадянського суспільства.

Її реалізація створить умови для формування обліково-інформаційного простору на основі системи звітності, показники якої прозорі і затребувані суспільством – агровиробниками, споживачами, управлінцями на всіх рівнях. Це якраз той шанс від громадянського суспільства, яким ми маємо скористатись для повернення державної аграрної політики в нормальне інформаційне поле, де рішення обґрунтовуватимуться на основі реальних, достовірних та перевірених облікових та статистичних даних.

У планах досліджень академічної науки на 2021-2025 роки ми націлюємось на можливості громадянського суспільства і цифрової економіки у вирішенні проблем обліково-інформаційного забезпечення аграрної політики України. Ми запрошуємо до співпраці наших колег з освітянських інституцій та готові взяти на себе координацію такої роботи.

Журавель Г. П.,
к. е.н., професор, професор кафедри обліку і оподаткування,
Денчук П. Н.,
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Тернопільський національний економічний університет

БУХГАЛТЕР – ПРОФЕСІЯ КРЕАТИВНА І ПРОДУКТИВНА

Професія бухгалтера виникла в історичну давнину коли відбувся суспільний поділ праці і зароджувалися ринкові відносини. Бухгалтерський облік появився як важливий об'єктивний чинник розвитку суспільно-економічних формацій, трансформувавшись з господарського обліку. Методологія і методика його ведення формувались паралельно із розвитком техніко-економічних укладів. Зміст бухгалтерського обліку називають «мовою бізнесу». Його роль вважають головною для перемоги нового ладу і у забезпеченні сталого розвитку економіки. Нажаль, посаду бухгалтера і його службу, в більшості випадків, вважають за технічних працівників, які повинні строго дотримуватися вимог положень інструкцій тому позбавленні творчого впливу на ефективність роботи суб'єктів господарювання. Таке хибне розуміння ролі бухгалтерів приводить до непоправних виробничих втрат.

Експеримент з подібним підходом опробували у 70-х роках минулого століття. Вважалось, що найбільші труднощі в процесі бухгалтерського обліку, становить визначення бухгалтерського проведення (бухгалтерської проводки) на господарські операції. Робились спроби скласти каталог (довідник) всіх можливих бухгалтерських проведень, присвоївши їм відповідні коди (шифри) і використовувати їх при механізації обліку. Практично реалізувати задум не вдалось тому, що в реальному житті однотипні господарські операції можуть виражатись близьким економічним змістом, але регулюватись іншим юридичним законом. Метою нашого дослідження є спроба підтвердження впливу головного бухгалтера і його служби, через розширення їх повноважень, на ефективність роботи суб'єктів господарювання.

Роль і значення бухгалтерського обліку розкривається у виконуваних ним функціях. Прийнято вважати, що бухгалтерський облік є складовою частиною управління і виконує контрольну, інформаційну, аналітичну і оціночну функції. Усвідомлення того, що облік вийшов за рамки управління підприємством, будучи невід'ємною частиною держави й економіки, враховуючи його зростаючу роль в соціально-економічному просторі приводить до розширення функціональних меж бухгалтерського обліку[1]. Проведені дослідження доводять, що бухгалтерський облік виконує також і регульовальну, правозахисну, мотивувальну, прогностичну і соціальну функції[2].

На ефективність виконання бухгалтерським обліком властивих йому функцій велике значення має якість підготовки бухгалтерських кадрів, в тому числі рівень організації і забезпечення навчального процесу у ЗВО. Зміст

освітніх програм підготовки бухгалтерів усіх рівнів у ЗВО сьогодні включає широкий спектр дисциплін: фінансовий, управлінський і податковий облік, системи звітності, мікро-макро економіка, правознавство, інформаційні системи, менеджмент, іноземні мови, економічний аналіз, аудит, фінансова, податкова, банківська і страховасправа, міжнародна економіка, контролінг, теоретичні і практичні навички і вміння, що забезпечують формування випускників компетентного розуміння своєї ролі участі у практичній діяльності.

Зростаюче значення ролі бухгалтерів і бухгалтерської інформації в управлінні привело до розширення змісту практичної підготовки бухгалтерів і обумовило внесення змін у освітні програми їх підготовки, а також уточнення назв спеціальності. Традиційна спеціальність «Бухгалтерський облік» в історичному плані трансформувалась у спеціальності «Бухгалтерський облік, аналіз і контроль», «Облік і аудит», «Облік і оподаткування». Сьогодні фахівець з бухгалтерського обліку може займати посади: фінансового директора, його заступника, начальника служби контролінгу, головного бухгалтера, старшого бухгалтера, бухгалтера-ревізора, бухгалтера-аналітика, керівника аудиторської фірми, аудитора, бухгалтера-експерта, наукового співробітника, викладача обліково-аналітичних дисциплін і інші.

З відміченого випливає, що роль бухгалтерського обліку і бухгалтерів в історичному плані була, є сьогодні і в недалекому майбутньому залишиться важливою і необхідною складовою управління. Зміни, що відбуваються в соціально-економічному житті країни приводять до розширення функцій і завдань, які ставляться перед бухгалтерським обліком і його кадровим забезпеченням.

У 80-х роках минулого століття, при черговому вдосконаленні господарського механізму, центральними органами управління було прийнято рішення на великих підприємствах, об'єднаннях ввести посади заступників директорів з економічних питань і на ці посади рекомендували головних бухгалтерів. Цим кроком, хоча із запізненням, було реанімовано роль бухгалтерів і бухгалтерського обліку в економічній структурі підприємств.

У постіндустріальному суспільстві бухгалтер стає активним учасником системи інформаційного менеджменту на підприємстві, бере участь у формуванні облікової політики, значну частину робочого часу приділяє прогнозуванню, плануванню, прийняттю рішень, контролю, забезпеченні системи управління необхідною інформацією. Його участь має позитивний вплив на результати роботи підприємства.

В умовах ринкової економіки на господарський процес впливають різноманітні фактори. Для забезпечення сталого розвитку апарату управління необхідна інформація про ці фактори і можливі варіанти прийняття рішень.

Досвід розвинених країн свідчить, що ці функції успішно виконує служба контролінгу. Функції контролінгу полягають у посиленні контролю за господарською діяльністю підприємства. Роль системи контролінгу полягає в координації елементів, які входять в цю систему, планування, нормування,

обліку й аналізу економічних показників діяльності та вироблення варіантів прийняття рішень на основі отриманої і опрацьованої інформації.

У системі контролінгу центральне місце належить бухгалтерському обліку, який формує базу даних, комплекс економічних показників для характеристик кількісного та якісного стану об'єктів [3, с. 307].

Зпідвищенням інформаційної ролі бухгалтерського обліку в науковому середовищіпоявилось поняття «креативний облік». Окремі науковці вважають, що бухгалтерський облік строго регламентований і креативність приводить до шахрайства і спотворення реальних показників звітності на користь зацікавлених осіб.

Проф. Голов С.Ф. зазначає, що під креативним обліком слід розуміти цілеспрямований вибір методів та принципів бухгалтерського обліку для формування показників фінансової звітності, які відповідають цілям окремих осіб, але вводять в оману широке коло користувачів [4].Правдивою і раціональною єдумка проф. М.С. Пушкаря про те, що креативний облік органічно повинен впливати з усвідомлення менеджерами і бухгалтерами його необхідності й цінності отриманої інформації для прийняття рішень. При прийнятті рішень у менеджерів повинні бути варіанти та можливість обрати кращий з них[5].

Вважаємо, що в умовах ринкової економіки для підвищення конкурентоздатності продукції і забезпечення сталого розвитку економіки необхідно розвивати і використовувати в практичній діяльності всі функції бухгалтерського обліку, а креативність обліку розглядати як його внутрігосподарську функцію, тому щовона може бути характерна як для фінансового так і управлінського обліку. Творчий підхід сьогодні використовується при формуванні облікової політики і веденні внутрігосподарського управлінського обліку. В сучасному інформаційному суспільстві перевагу має той хто володіє обширною і достовірноюінформацією.

Література

1. Жук В.М. Розвиток функцій бухгалтерського обліку /В.М. Жук// Економіка АПК, 2016. – С. 71-76.
2. Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: наук. доп. за дисертацією на здобуття наукового ступеня доктора екон. наук: спеціальності 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит».-Житомир: ЖДТУ, 2006.-84 с.
3. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія.-Тернопіль: Економічна думка, 1999.- 422 с.
4. Голов С. Ф. Креативний облік: творчість чи шахрайство/ С. Ф. Голов // Економічні науки.-2010.- №7(25).-с.360-367
- 5.Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія. /М.С. Пушкар//.-Тернопіль, Карт-бланш, 2006.- 334 с.

Костишин Н. С.,
к. е. н., доцент, доцент кафедри
фундаментальних та спеціальних дисциплін,
Чортківський навчально-науковий інститут підприємництва і бізнесу,
Тернопільський національний економічний університет

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК 2030Е – ЦИФРОВИЙ ОБЛІК РОЗВИНЕНОЇ КРАЇНИ

Глобальна економічна криза, яка динамічно проявилася у лютому-березні 2020 року під час падіння фондового ринку, а також підсилилась пандемією щодо захворювання COVID-19, посприяла інтенсивніше задуматись усьому суспільству про зміни, які чекають усіх нас в найближчу перспективу. Як відомо, на кризу чекають спираючись на циклічність економіки. Сьогодні світ знаходиться на фініші циклу Жугляра, який пов'язаний з інвестиціями, до кінця підійшов більш короткий цикл Кітчина, пов'язаний з обсягами сировинних запасів, а також завершується довгостроковий цикл Кондратьєва. Останні цикли ще називають технологічними устроями. Зараз ми спостерігаємо завершення п'ятого устрою, пов'язаного з розвитком електроніки, телекомунікацій та роботехніки, і перехід на шостий – пов'язаний з нано-, біо-, інформаційними та когнітивними технологіями. За таких умов у найближчі десять років один із головних факторів зростання світової економіки буде саме її цифровізація. Зміни відбудуться, та й уже відбуваються, і щодо цифрової трансформації бухгалтерського обліку.

Цифровізація (з англ. digitalization) — це впровадження цифрових технологій в усі сфери життя: від взаємодії між людьми до промислових виробництв, від предметів побуту до дитячих іграшок, одягу тощо. Це перехід біологічних та фізичних систем у кібербіологічні та кіберфізичні (об'єднання фізичних та обчислювальних компонентів). Перехід діяльності з реального світу у світ віртуальний (онлайн) [1].

Бухгалтерський облік є частиною загальної інформаційної системи, яка перетворює первинні дані, зафіксовані в документах, в продукт для управління. Таким продуктом є оброблена інформація, яка має властивості товару. З цієї точки зору, бухгалтерський облік є засобом виробництва товару особливого роду – інформації, яка має вартість, собівартість, ціну та інші категорії товарного виробництва.

Цифровізація бухгалтерського обліку передбачає перетворення існуючих способів, методів, процесів та моделей щодо збору, реєстрації, групування, та аналізу облікової інформації в новий електронний продукт, в основі якого лежить ефективне використання цифрових технологій. До останніх, відповідно до аналітичних звітів Давоського економічного форуму, належать: Інтернет ресурси, роботизація та кіберсистеми, штучний інтелект, великі дані, безпаперові технології, адитивні технології (3D-друк), хмарні та туманні

обчислення, безпілотні та мобільні технології, біометричні технології, квантові технології, технології ідентифікації, блокчейн [2].

Таким чином, впровадженням ІТ-інструментів та технологій, спрямованих на подолання недоліків існуючої контрольно-аналітичної та облікової системи, сприятиме розвитку бухгалтерського обліку в умовах цифровізації суспільно-економічних відносин. Це дозволить вирішувати нові завдання, модернізувати концепції обробки та передачі інформації, сприяє зростанню ефективності облікових процесів. І як зазначає Н. Л. Шишкова, до звичних функцій ведення обліку та формування звітності додається необхідність консолідації процесів управління та ІТ-сервісів. Це в результаті сприятиме підвищенню якості інформаційного забезпечення окремих підрозділів і користувачів, об'єднаних єдиною цифровою платформою [3, с. 148].

Під впливом сучасних цифрових технологій здійснюється зміна методології і методики бухгалтерського обліку, визначення змін в елементах методу, уточнення їх типології, можливостей розширення і модернізації. Через це, ми підтримуємо Хорунжак Н.М. та Лукановську І.Р., які окреслили напрями, які набувають зараз особливої уваги та потребують наукових і практичних досліджень. Зокрема: встановлення особливостей діяльності інтернет-магазинів для потреб відповідного розвитку інструментарію та елементів методу бухгалтерського обліку; удосконалення нормативно-правового регулювання відносин між суб'єктами у середовищі електронної комерції; розроблення методичних підходів до відображення в бухгалтерському обліку розрахункових операцій, які виникають у процесі функціонування інтернет-магазинів; визначення складників середовища електронної комерції для потреб бухгалтерського обліку; застосування електронних цифрових підписів і системи захисту бухгалтерських даних та інших [4, с.178-179].

Отже, вдало трансформований цифровий бухгалтерський облік не тільки створить єдиний інформаційний простір з розвиненими цифровими обліково-аналітичними сервісами, але й покращить якість управління на всіх рівнях.

Література

1. Україна 2030E – країна з розвинутою цифровою економікою: URL <https://strategy.uifuture.org/kraina-z-rozvinutoyu-cifrovoyu-ekonomikoyu.html#6-2-9>
2. Підсумки Всесвітнього економічного форуму у Давосі (2019): висновки для України. Аналітична записка: URL <http://old2.niss.gov.ua/articles/3342/>
3. Шишкова Н. Л. Перспективи ІТ-модернізації бухгалтерського обліку: актуалізація теорії і практики. *Економіка підприємства*. 2019. № 3. С. 146-159.
4. Хорунжак Н.М., Лукановська І.Р. Облік в умовах цифрової економіки: проблеми і перспективи. *Причорноморські економічні студії*. 2019. Випуск 45. С. 176-179.

Кулинич М. Б.,

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

Матвійчук І. О.,

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

ТРАНСФОРМАЦІЯ ПРОФЕСІЇ БУХГАЛТЕРА: СИСТЕМНИЙ ПІДХІД

Успішність діяльності господарюючого суб'єкта у значній мірі залежить від налагодженого бухгалтерського обліку.

Сучасний бухгалтер – це і менеджер-управлінець, і аналітик, і досвідчений різнобічний фахівець, що приймає рішення, обґрунтовані законодавчими вимогами, які мінімізують ризики операційної діяльності, демонструє лідерські та комунікативні навички, вміння швидко оцінювати ситуацію і прораховувати можливі ризики, що особливо важливо в бізнесі[1].

Побутує думка, що професія бухгалтера є консервативною. Проте у сучасному економічному просторі цінується нестандартне мислення – саме воно дозволяє приймати рішення на поєднанні сухих цифр і різноманітності зовнішніх факторів.

Цифрові трансформації, що відбуваються в Україні і світі мають вплив і на нашу професію. Такі зміни носять системний характер, оскільки бухгалтерський облік є системою. Системний підхід забезпечує комплексне вивчення проблеми дослідження і використовується через цілісну реалізацію таких положень: формування професійної компетентності засобами самостійної роботи; дослідження системи та вивчення її структурних компонентів, системоутворюючих чинників, функціональних зв'язків і стосунків тощо [2].

Дослідження сутності системи доцільно починати з вибору позиції того, хто має повноваження вносити зміни в організацію ведення бухгалтерського обліку. На підприємстві такими повноваженнями наділений головний бухгалтер (з командою або ж самостійно), який у свою виконує завдання власника (керівника, підприємця). Власник замовляє і оплачує роботу бухгалтера, наділяє його повноваженнями і забезпечує ресурсами. Тому цілі, які ставить бухгалтер при побудові обліку, обов'язково повинні охоплювати цілі власника. При прогнозуванні змін в системі бухгалтерського обліку на конкретному підприємстві важливим є курс на очікувані зміни цілей власника. З точки зору системного підходу у власника є потреба у функціонуванні на підприємстві інформаційної облікової системи, і для цього є відповідний бюджет. Це ті можливості, якими головний бухгалтер може скористатися для побудови облікової системи. Результат від цього, власник буде використовувати в процесі досягнення своїх цілей, а так як результатом є

постійні послуги, то власник буде постійно забезпечувати головному бухгалтеру можливості (Рис. 1).

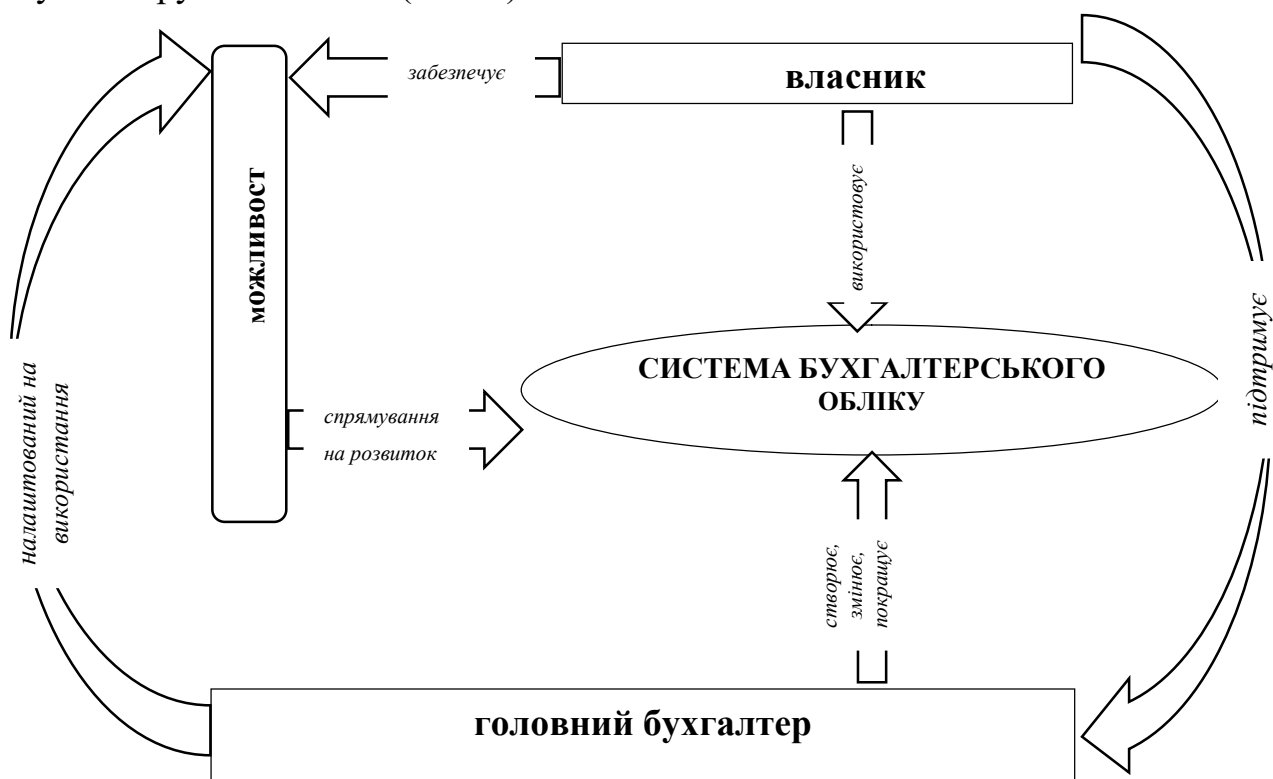


Рис. 1. Схема взаємовідносин власника і головного бухгалтера

З огляду на зміни, які впливають на систему бухгалтерського обліку підприємства, увагу слід приділити не тільки цілям власника, але і тому, як він може забезпечити свої можливості, які теж можуть змінюватися.

Можливості, що використовуються головним бухгалтером, обумовлені наявністю у власника відповідних потреб щодо забезпечення інформацією. Такі потреби власнику може забезпечити система обліку, за наявності у власника належного бюджету на створення цієї системи. Даний аспект може бути забезпечений впровадженням нових технологій. Таким чином, зміст праці бухгалтера змінюється під впливом розвитку цифрових технологій передачі даних. Різноманітний світ IT-рішень пропонує бухгалтеру безліч інструментів, з яких він повинен вибрати ту комбінацію, яка максимально відображає завдання з організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Література

1. Кулинич М., Шворак А., Жиленко Л. Впровадження цифрової грамотності в умовах майбутніх змін професії бухгалтера. Економічний часопис СНУ імені Лесі Українки, 2020, №1. <https://doi.org/10.29038/2411-4014-2020-01-216-224>
2. Козловський Ю. М., Яремко І. Й. Формування професійної компетентності майбутніх фахівців з обліку та аналізу. Глобальні та національні проблеми економіки. Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. Випуск 22. 2018 <http://global-national.in.ua/archive/22-2018/176.pdf> (дата звернення: 05.05.2020р.)

Лазаришина І. Д.,
д.е.н., професор, завідувач кафедри статистики та економічного аналізу,
Національний університет біоресурсів
та природокористування України

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ЗМІСТОВНОГО НАПОВНЕННЯ АНАЛІТИЧНИХ ДИСЦИПЛІН

Розвиток сучасної вищої освіти в Україні знаходиться під впливом багатьох зовнішніх і внутрішніх чинників. Це й недостатнє фінансування, й значне скорочення чисельності випускників шкіл-майбутніх абітурієнтів, й відтік абітурієнтів на навчання за кордон. Також спостерігається негативна тенденція щодо недовіри до знань, що дає вища школа. У суспільстві, на жаль, існує думка щодо недостатнього рівня практичної підготовки випускників університетів для виходу на ринок праці. Існують суттєві розбіжності у тих знаннях і вміннях, які формуються у закладах вищої освіти за економічними спеціальностями та тими компетентностями, яких потребує роботодавець - власник бізнесу.

Одним із напрямків подолання такого дисонансу є адаптація навчальних планів і робочих програм дисциплін аналітичного спрямування до потреб операційного менеджменту, бухгалтерського аналізу окремих фінансово-господарських процесів, прорахунок можливих альтернатив безпосередньо перед здійсненням бізнес-операцій. Для цього необхідно оперативно (щоденно) застосовувати інформацію, що формується в системі первинного, аналітичного та синтетичного обліку. Саме в такій часовій площині працює сучасний бухгалтер в умовах діджиталізації та комп'ютеризації бухгалтерського обліку.

Однак дослідження структури робочих програм, підручників та навчальних посібників з дисципліни «Аналіз господарської діяльності» засвідчило їх орієнтованість на ретроспективний аналіз, аналіз заданими фінансової та статистичної звітності. Хоча аналіз за даними звітності за своїми інформаційними можливостями повинен використовуватися для формування стратегічних планів, коригування стратегій. Його застосування для прийняття поточних управлінських рішень коректне лише у часовому відрізку, максимально наближеному до дати формування звітності. Адже чим далі у часі користувач знаходиться від неї, тим більше коригуючих впливів на її показник и відбувається. Тобто реалізуються інформаційні ризики прийняття неправильних або неефективних управлінських рішень, які були актуальними на дату складання форм звітності. Отже, потребує подальшого удосконалення сутнісне наповнення і перегляд парадигми аналізу господарської діяльності як навчальної дисципліни.

Лукановська І. Р.,
к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування,
Тернопільський національний економічний університет

ІНТЕРНЕТ-ТОРГІВЛЯ: ОБЛІКОВІ ОСОБЛИВОСТІ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

Сучасний економічний розвиток характеризується стрімким впровадженням інформаційних технологій та поширенням мережі Інтернет в усіх сферах діяльності, не виключенням є форма дистанційної торгівлі – інтернет-торгівля. Таким чином, особливо актуальним є необхідність дослідження організації та методики ведення бухгалтерського обліку операцій в сфері інтернет-торгівлі, а саме особливості інформаційних технологій обліку розрахунків з покупцями, облікове відображення витрат на створення і функціонування інтернет-магазинів, а також оподаткування господарських операцій, що здійснюються через мережу Інтернет.

Сьогодні популярність електронної торгівлі зростає щоденно, набираючи колосальних обертів торгівлі промисловими, продуктовими та іншими групами товарів. Електронна торгівля – це вид дистанційної торгівлі товарами з використанням комп'ютерної та телекомунікаційної техніки [1, с.138].

Бухгалтерський облік електронної торгівлі здійснюється за допомогою програмного забезпечення Internet-магазину, що з'єднується з комп'ютерними системами бухгалтерського обліку (далі – КСБО) підприємства таким чином, що проводки формуються автоматично, наприклад, при відвантаженні товару покупцю. Більше того, саме клієнт заповнює на екрані свого комп'ютера бланки замовлень, і, таким чином, ініціює проводки з реалізації товарів та списання їхньої собівартості. При цьому функції бухгалтера перекладають на покупця, який взаємодіє з електронним магазином. Такий підхід має і позитивне і дещо сумнівне значення.

По-перше, якщо говорити про позитив, то він проявляється в зменшенні обсягів облікових робіт, адже покупець самостійно оформляючи замовлення, автоматично позбавляє такої рутинної роботи працівника інтернет-магазину. Система самостійно формує усю передбачену документацію в електронному вигляді. Недоліком цього є той факт, що покупець таким чином автоматично включається в КСБО підприємства, але не несе жодної відповідальності за неправильне внесення даних, а тому навіть через його неухважність, може бути сформовано документи, що не відповідають дійсності. Тому електронна система має мати автоматичні фільтри, або контроль за правильністю оформлення замовлення потім здійснюється працівниками інтернет-магазину.

Існують певні проблеми при організації обліку витрат. По-перше, їх склад суттєво відрізняється від того, який є у звичайній торгівлі. Зокрема, до їх складу відносяться витрати на оплату послуг хостингу, колокейшину, плата за домен тощо. По-друге, немає чіткого механізму включення їх у собівартість

товарів, що в свою чергу позначається на системі оподаткування, зокрема величині податків.

Практика інтернет-продажу свідчить, що зручнішою для суб'єктів інтернет-торгівлі (особливо фізичних осіб) є використання спрощеної системи оподаткування. Ще однією, не менш вагомою проблемою, притаманною інтернет-торгівлі є використання різних способів розрахунків з покупцями за придбані товари (роботи, послуги) (рис.1.):



Рис. 1. Способи розрахунків з покупцями в інтернет-торгівлі.

Щодо останнього способу, зображеного на рис.1., варто наголосити, що на сьогоднішній день він майже зовсім не врегульований (за винятком рекомендацій Положення НБУ «Про електронні гроші в Україні»)[2]. Але воно лише встановлює вимоги до суб'єктів здійснення випуску, обігу та погашення електронних грошей, а також до систем електронних грошей в Україні. Таким чином з позиції оподаткування, такі операції майже не контролюються.

Нажаль, в Україні хорошої системи оподаткування та податкового адміністрування операцій, що здійснюються через мережу Інтернет досі не сформовано. Дискусії щодо використання електронних грошей активно ведуться в площині контролю та оподаткування операцій[3, с.177]. Повноцінно органи податкової служби можуть контролювати лише певну частину електронних магазинів.

Проведене дослідження показує, що, незважаючи на стрімкий розвиток інтернет-торгівлі, ця сфера діяльності й досі залишається недостатньо врегульованою на законодавчому рівні.

Література

1. Бутинець Ф.Ф Бухгалтерський облік в торгівлі: підручник. Житомир: ПП «Рута», 2002. 576 с.
2. Про електронні гроші в Україні: Положення НБУ від 4.11.2010 р. №481. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-10>
3. Хорунжак Н.М., Лукановська І.Р. Облік в умовах цифрової економіки: проблеми і перспективи. *Причорноморські економічні студії*. 2019. Випуск 45. С. 175-180

Муравський В. В.,
д.е.н., доцент, професор кафедри обліку і оподаткування,
Питель С. В.,
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Тернопільський національний економічний університет

ГІПОТЕЗА ПРО ОБЛІКОВУ ПЛАТФОРМУ ОРГАНІЗАЦІЇ КІБЕРБЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВ

Важливим елементом запобігання гібридного впливу на національні та державні формації є забезпечення кіберзахисту економічних систем. Кібербезпека підприємств, секторів та галузей економіки країн передбачає реалізацію інформаційного захисту, попередження організаційних, технологічних, іміджевих та інвестиційних втрат. Враховуючи генеративну природу бухгалтерського обліку у сфері продукування економічної інформації, необхідним є залучення облікових фахівців до проблематики кіберзахисту підприємств. Система бухгалтерського обліку як частина управління підприємством є первинною ланкою в інформаційному процесі, а тому потребує першочергового кібернетичного захисту.

Спочатку необхідність забезпечення кіберзахисту розглядалася лише як елемент інформаційного кругообігу на підприємствах з метою запобігання: втрати споживчої цінності облікової інформації, потрапляння облікових даних до сторонніх осіб, несанкціонованого доступу працівників до інформаційних ресурсів тощо. Такий, винятково інформаційний підхід до кіберзахисту, є частковим та не дає змоги системно забезпечити кібернетичну безпеку суб'єктів господарювання, галузей економік чи національних економічних систем.

Активізатором ґрунтовних науково-прикладних досліджень щодо захисту облікової інформації стали активні кіберзагрози на міждержавному рівні як частина гібридних воєн. Глобальність та масштабність проблематики кібербезпеки визначила необхідність забезпечення інформаційної та економічної безпеки країн. На багатьох великих підприємствах національного значення були створені структурні об'єкти або відкриті вакансії для працівників, функціональними обов'язками яких є забезпечення кібернетичної безпеки. Проте, з часом, активні хакерські атаки; викрадення інформації, що містить комерційну таємницю; вбудовування вірусних модулів в програмне забезпечення для отримання вигоди шахрайськими методами і т.д. призвели до актуалізації забезпечення кіберзахисту на мікро-рівні.

Штатні працівники технічних фахових спеціальностей (системні адміністратори, програмісти, корпоративні архітектори, адміністратори баз даних тощо) не здатні забезпечити системний кіберзахист з акцентом на оптимізацію економічних процесів на підприємствах. Якщо великі суб'єкти господарювання можуть формувати проблемні групи з штатного персоналу для врахування економічних та технічних аспектів кіберзагроз або залучати

послуги безпекового аутсорсингу, то суб'єкти малого бізнесу ресурсно обмежені для організації повноцінного інформаційного захисту.

З метою оптимізації інформаційно-безпекових процесів рекомендовано функції кібрзахисту асоціювати з обліковою системою підприємств. Забезпечення кібербезпеки передбачає не лише захист облікової інформації, система обліку стає суб'єктом безпекових процесів. Висувається гіпотеза науково-прикладних досліджень, відповідно до якої бухгалтерський облік є платформою забезпечення кібербезпеки підприємств, інтегратором методичних й організаційних дій з метою реалізації інформаційної та економічної безпеки суб'єктів господарювання, галузей та секторів економіки.

Базовими причинними постулатами сформованої гіпотези, які потребують науково-прикладного доведення, визначено наступне:

- система бухгалтерського обліку є основним генератором економічної інформації, що визначає пріоритетність забезпечення кібербезпеки облікових процесів;

- значна частина облікової інформації (за виключенням даних, продюгованих фінансовим обліком) містять комерційну таємницю, оскільки використовуються керівництвом підприємства для оперативного, тактичного і стратегічного управління;

- останні хакерські атаки та шахрайські дії реалізовувалися через обліково-управлінське програмне забезпечення (вірус «Pety.A» у програмі «М.Е.Дос», відключення енергопостачання населення через хакерські атаки), що пояснює важливість захисту системи обліку;

- сучасні бухгалтери є мультикваліфікованими фахівцями, які поєднують економічні, технічні, юридичні знання і можуть виконувати функції із кібрзахисту підприємств;

- регуляторною базою бухгалтерського обліку є нормативні документи, які визначають більшість інформаційних процесів на підприємстві, і можуть містити регламенти забезпечення кібербезпеки.

Розробка методики та організації обліку в частині реалізації кібрзахисту підприємства потребує: ідентифікації й класифікації інформаційних ризиків та кібрзагроз, перегляду функціональних повноважень обліково-управлінських фахівців, оновлення професійних навичок та вмій бухгалтерів, запровадження практики безпекового аудиту на перманентній основі, удосконалення облікової політики та внутрішніх регламентів підприємства, розробки методики стресового реагування на появу кібрзагрози, перегляду методики обліку бізнес-процесів у напрямку захисту конфіденційної інформації, реорганізації облікової служби суб'єкта господарювання, аутсорсингу облікових функцій із значною імовірністю виникнення кібрзагроз, селекції актуального на ринку програмного забезпечення на предмет відповідності безпековим параметрам, вибору найбільш захищених електронних комунікацій облікового призначення.

Системне врахування усіх напрямків забезпечення кібербезпеки підприємств сприятиме попередженню, уникненню та оперативному реагуванню на кібрзагрози незалежно від джерел їх походження.

Назарова І. Я.,
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Тернопільський національний економічний університет

ПЕРСПЕКТИВИ ВНУТРІШНЬОГО ТА ЗОВНІШНЬОГО ЕЛЕКТРОННОГО ДОКУМЕНТООБІГУ

В сучасних умовах господарювання найціннішими ресурсами вважаються час та інформація. Тому більшість суб'єктів господарювання все більше працюють над оптимізацією інформаційного обміну, що дозволить вчасно реагувати на зміни ринку та приймати виважені управлінські рішення щодо розвитку бізнесу.

Використання комп'ютерних інформаційних технологій та новітніх систем електронних ресурсів дозволило збільшити швидкість та розширити можливості обміну інформацією. Однією із таких новітніх систем, що виникла завдяки комп'ютеризації інформаційного обміну, є «електронний документообіг».

Система електронного документообігу була розроблена ще на початку 90-х років минулого сторіччя, а загальні принципи її функціонування були законодавчо затверджені ще на початку 2000-х років з прийняттям Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» [1] та Закону України «Про електронний цифровий підпис» [2]. Проте певна неврегульованість визнання електронних документів дещо призупинила її розповсюдження, тому широкого поширення дана система набула тільки нещодавно після більш чіткого окреслення юридичної сили електронних документів та прирівнювання їх до паперових.

Загалом, електронний документообіг є сукупністю процесів створення, обробки, відправлення, передавання, одержання, зберігання, використання та знищення електронних документів, які виконуються із застосуванням перевірки цілісності та у разі необхідності з підтвердженням факту одержання таких документів [1].

Порядок такого документообігу визначається контролюючими органами, підприємствами, установами та організаціями та іншими суб'єктами електронного документообігу за єдиними принципами, такими як:

- ✓ одноразова реєстрація документів;
- ✓ можливість паралельного виконання операцій, з метою скорочення часу руху документів і підвищення оперативності їх виконання;
- ✓ безперервність руху документів;
- ✓ єдина база документарної інформації для зберігання документів, що виключає можливість їх дублювання;
- ✓ ефективно організована система пошуку документів [3].

Дотримання усіх вищенаведених принципів при створенні, обміні та зберіганні інформації, зафіксованої у вигляді електронних даних, можливе лише за умови автоматизації процесів обробки документів. Така автоматизація

залежить від того чи обмін документами відбуватиметься всередині підприємства чи із зовнішніми контрагентами, тобто від виду електронного документообігу – зовнішнього чи внутрішнього.

Внутрішній документообіг передбачає створення, узгодження, підписання, використання документів на підприємстві, а також їх контроль з подальшою передачею в архів. Комп'ютеризація такого документообігу здійснюється зазвичай із використанням облікових програмних продуктів. В свою чергу, зовнішній електронний документообіг дозволяє здійснювати обмін юридично значущими документами із контрагентами (договорами, рахунками, накладними) та контролюючими органами (листами, запитами, звітністю). Здійснення даного документообігу можливе як за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення, так і з використанням онлайн-платформ первинного документообігу чи подання звітності.

Кожен із цих видів електронного документообігу має свій функціонал та можливості. Серед основних функцій внутрішнього електронного документообігу слід виокремити:

- формування документів самостійно або із застосуванням шаблонів, а також завантаження документів будь-яких форматів, створених з використанням інших інформаційних систем;
- створення одного типу документів на підставі інших, із автоматичним перенесенням даних;
- перегляд створених чи завантажених документів та їх підписання з використанням електронного цифрового підпису чи будь-якого іншого внутрішнього ідентифікатора;
- відправка документів для ознайомлення чи погодження всередині підприємства з вказанням затвердженої послідовності учасників маршруту та їх ролі у бізнес-процесі;
- контроль процесу погодження та підписання документів з використанням індикатору перегляду документів працівниками, що дозволяє миттєво отримати інформацію про зміну статусу документів після виконання дій працівниками та про завершення маршруту погодження;
- зберігання документів в електронній формі, що дає змогу здійснювати їх швидкий пошук, перегляд (самої форми документа, виконавців та порядку дій) та використання в подальшій роботі;
- зберігання документів на внутрішніх чи зовнішніх серверах, що дозволяє зекономити значну частку ресурсів, що могли б бути використані на друк, а також на залучення і обслуговування архівних приміщень.
- дистанційне створення чи/та використання документів на правах віддаленого доступу у режимі 24/7 з будь-якої точки світу за допомогою різних технічних пристроїв (комп'ютерів, смартфонів, планшетів).

Завдяки вищевказаному функціоналу запровадження внутрішнього електронного документообігу дозволяє скоротити витрати часу та грошей на оформлення документів, надійне зберігання і зручний пошук документів, визначення технології (черговості) проходження внутрішніх документів на

підприємстві (від створювача до виконавця), а також, що дуже важливо, дистанційно управляти базами даних.

Щодо зовнішнього електронного документування, то основною його функцією є можливість дистанційного обміну документацією з покупцями, замовниками, постачальними, контролюючими органами та іншими контрагентами. Проте більшість розробників програмного забезпечення для здійснення зовнішнього документообміну прописують у ньому й деякі функції, передбачені для внутрішнього документування (створення, перевірку та підписання документів), або надають можливість завантаження вже готових електронних документів, сформованих у внутрішніх інформаційних базах.

Поряд функцією дистанційного обміну програмне забезпечення для здійснення зовнішнього документообміну повинне засвідчувати правочинність електронних документів, адже за вітчизняним законодавством електронний документ, на рівні з паперовим, є доказовим засобом для підтвердження здійснення правочину. Для засвідчення юридичної сили паперового документа проставляються рукописні підписи та печатки. В свою чергу, для ідентифікації автора або підписувача електронного документу іншими суб'єктами електронного документообігу та захисту його інформаційного наповнення використовується кваліфікований електронний підпис. Електронний підпис має таку ж саму юридичну силу, як і власноручний підпис, та презумпцію його відповідності власноручному підпису. Його використання дозволяє:

- здійснити ідентифікацію осіб, що підписали електронний документ;
- визначити точну дату та час підписання документу, що підтверджується акредитованим центром сертифікації ключів;
- підтвердити цілісність підписаних електронних документів, оскільки вони не підлягають редагуванню після їх засвідчення.

Основним функціоналом зовнішнього електронного документообігу є здійснення обміну документами із зовнішніми контрагентами та підтвердження правочинності узгоджених (підписаних) електронних документів.

Впровадження як внутрішнього, так й зовнішнього електронного документообігу є одним з основних способів підвищення ефективності, точності та якості інформаційного забезпечення управління. Кожен з них має свої можливості й функціонал. Тому суб'єкти господарювання повинні бути зацікавлені у використанні обох видів, які за оптимальних умов об'єднуються в єдиному сервісі.

Література

1. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 31 травня 2005 року № 2599-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

2. Про електронний цифровий підпис: Закон України від 22 травня 2003 року № 852-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

3. Ключевський В.І. Електронний документообіг як вагома складова прозорості діяльності місцевих органів державної влади. Теорія та практика державного управління і місцевого самоврядування. Херсон. 2018. № 2. URL: http://el-zbirn-du.at.ua/2018_2/17.pdf.

ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИЙ КАПІТАЛ БІЗНЕСУ: ТЕХНОЛОГІЇ ШІ (AI)

Використання новітніх технологій в повсякденному житті, бізнес-процесах компаній є вимогою, потребою сьогодення. Бізнес-структури, що нехтують передовими досягненнями науки і техніки, залишаються аутсайдерами світового перерозподілу капіталу. Використання нових технологій, у тому числі технологій на базі штучного інтелекту для досягнення результатів бізнесу як в короткостроковій перспективі, так і для сталого і стійкого розвитку швидко стає конкурентоспроможним полем боротьби.

У міру зростання потреби використання технологій, бізнес та ІТ-сфера не можуть залишатися окремими діючими структурами. У співпраці компанії можуть створювати спільні дорожні карти результатів та вимірювати ключові показники ефективності впровадження проектів з більшою точністю. Більше того, по мірі зникнення традиційних кордонів, що відокремлюють бізнес від ІТ, керівництво приймає все складніші рішення щодо технічних інновацій. Таким чином, організації повинні працювати над тим, щоб знайти способи узгодженої, скоординованої роботи всіх рівнів управління, центрів відповідальності для впровадження новітніх технологій з метою підвищення ефективності діяльності та визначення нових способів фінансування інновацій.

Фінансування ІТ часто вважається більше мистецтвом, ніж наукою, від оцінки витрат і термінів до вимірювання результатів. Важливим завданням бізнесу є чітко розуміти варіанти фінансування інвестицій: чи то спрямованих на технології підвищення гнучкості бізнес-процесів підприємства (Agile, DevOps або подібної гнучкої моделі доставки ІТ), чи використання хмарних сервісів. Так, гнучка методологія передбачає розробку програмного забезпечення короткими циклами (ітерації) з поступовою реалізацією вимог. Ітерація – зменшена модель великого ІТ-проекту, в процесі якого проводиться: аналіз, планування, проектування, кодування, тестування, документування, впровадження.

При використанні хмарних обчислень споживачі інформаційних технологій можуть істотно знизити капітальні витрати – на побудову центрів обробки даних, закупівлю серверного та мережевого обладнання, апаратних і програмних рішень щодо забезпечення безперервності і працездатності – оскільки ці витрати несе провайдер хмарних послуг. Специфіка адаптивного процесу впровадження технологій вимагає альтернативних моделей фінансування, а також змін у внутрішньому контролі, у стандартизованих процесах обліку та аудиту. Зокрема, виникає потреба в розробці більш гнучких підходів до прогнозування прибутку та збитків для звітів про прибутки та до розрахунків результатів операційної діяльності за визначеними центрами відповідальності. Крім того, залежно від масштабів інвестицій, здійснених у цифрову та інтелектуальну трансформацію бізнесу, необхідно враховувати

невизначеність результатів інвестиційно-інноваційного проекту, що є ключовою відмінністю від звичайного.

З метою автоматизації операцій і покращення взаємодії із споживачами електронних послуг і продуктів європейські компанії впродовж 2019 року інвестували в технології штучного інтелекту (машинного навчання) близько 5,2 млрд. доларів США [1]. За даними PwC, до 2030 року штучний інтелект має шанси трансформувати потенціал світової економіки, збагативши її на 15,7 трлн. доларів США. Найсуттєвіше збільшення ВВП від впровадження технологій штучного інтелекту здатні отримати Китай (до 26% у 2030 році) і Північна Америка (на 14,5%), що еквівалентно 10,7 трлн.доларів США. Основними факторами економічних змін від застосування штучного інтелекту є автоматизація робочої сили, яка до 2030 року може додати до 11% світового ВВП або близько 9 трлн. доларів США, та інновації у царині товарів та послуг, які до 2030 року можуть збільшити ВВП приблизно на 7% або на 6 трлн доларів США.

Цифрові та інтелектуальні перетворення бізнесу пов'язані, насамперед, з пошуком альтернативних джерел фінансування і значних обсягів інвестицій, здатних забезпечити підтримку масштабування та комерціалізації нових рішень. Для цього знадобляться, зокрема, базові інвестиції та інвестиції у прикладні розробки і дослідження, що, в умовах сталого розвитку бізнесу, поєднують технологічні, соціально-економічні та екологічні аспекти, залучення інвестицій впливу (імпакт-інвестицій або соціальних інвестицій), що будуть спрямовуватись на фінансування високотехнологічних рішень, джерелом яких сьогодні в основному залишаються, так звані «сімейні офіси» (інституції, що управляють крупними приватними капіталами), інвестиційні фонди, банки; залучення спеціалізованих венчурних капіталів та капіталів зростання, а також використання державних фінансових інструментів, які стануть каталізатором для інновацій у приватному секторі, наприклад, завдяки створенню акселераторів інновацій, механізмів підтримання цін та цільовому залученню довгострокових капіталовкладень.

Цифрова трансформація, що проводиться у багатьох організаціях задля забезпечення змін, необхідних для утримання конкуруючих факторів, потребує не лише додаткових джерел фінансування. Особлива увага повинна спрямовуватись на розробку науково-обґрунтованих підходів до оцінки ефективності таких інвестицій в технологічні інновації, способів відображення їх впливу на власний капітал підприємства, його організаційну структуру, а також концептуального визначення базової структури правовідносин у сфері інтелектуальної власності щодо творів, в тому, числі створених за участі штучного інтелекту (суб'єкт, об'єкт, зміст)[2] з відповідним правовим регулюванням.

Література

1. IDC: инвестиции в искусственный интеллект в 2019 году в Европе превысят 5 миллиардов долларов. URL: <https://www.computerworld.ru/cio/news/100419-IDC-investitsii-v-iskusstvennyy-intellekt-v-2019-godu-v-Evrope-prevysyat-5-milliardov-dollarov>.
2. Резолюція Європарламенту від 16 лютого 2017 року 2015/2013(INL) P8_TA-PROV(2017)0051. URL: https://robopravo.ru/riezoliutsiia_ies.

Хомин П. Я.,
д. е. н., професор
професор кафедри бухгалтерії та аудиту
Тернопільський національний технічний
університет імені Івана Пулюя

МУЛЬТИПЛЕТИ ПІДГОТОВКИ ОБЛІКОВИХ ПРАЦІВНИКІВ

На превеликий жаль, нині, замість ґрунтовно підготовлених бухгалтерів, які б досконало оволоділи специфікою формування та аналітичної інтерпретації облікової інформації, коледжі й вузи здебільшого випускають справжніх мільтинекваліфікованих фахівців із напівзнаннями. – як мимоволі вийшло на підсвідомому рівні в тексті, виданому комп'ютером мабуть за асоціацією з мільдю, позаяк це стало пандемією, котру не можуть перебороти не тільки периферійні, але й столичні навчальні заклади. Й відбувається це через перетворення навчальних планів в мультиплети, в яких, подібно до розщеплень енергетичного рівня атома, базові предмети розділені на нормативні, професійно-орієнтовані дисципліни й так звані "предмети за вибором", хоча жодного вибору для студентів, які змушені бездумно їх засвоювати, не існує.

Причому, якщо в ядерній фізиці обходяться триплетами – потрійними групами спектральних ліній, то в наших мультиплетах ядро бухгалтерського обліку розділене за нумерацією, а не сутністю на "Фінансовий облік I", "Фінансовий облік II", "Управлінський облік". А в "предметах за вибором" дефініція "облік" фігурує хіба в їхній назві. Решта ж заповнена безглуздими оксюморонами, яких справді ніхто не розуміє, але боїться навіть собі в цьому признатися, аби не виглядати білою вороною серед сірих. Унаслідок чого бухгалтерський облік усе більше стає ізгоєм. Отож із цього приводу видається, що відомий афоризм Б. Шоу має звучати стосовно бухгалтерського обліку з часткою "не": "Не вирішивши однієї проблеми, породили 10-ть інших".

І сприяють цьому зливання в Україну всього найгіршого, зокрема, так званого Болонського методу, доведене до абсурду оцінювання знань студентів за 100-бальною шкалою (може хтось поділиться, як йому вдається без міліметрівки, визначити різницю оцінок FX – 59 балів) й E – 60 балів: мікрометр тут не зарадить!), тести по 500 шт з кожного предмета, де кожний, хто здобув диплом вище фельдшера, домішує свій інгредієнт, збаламучуючи студентів, що ж тут основа.

До того ж нині мрією кожного викладача є навішати собі побільше предметів, на відміну від І. Пулюя, який написав у міністерство освіти тодішньої Австро-Угорщини листа, відмовляючись від одного з двох запропонованих курсів, пояснюючи це неможливістю підготувати таку кількість належним чином. Тож чи варто дивуватися, коли випускники за спеціальністю, яку навіть школяр не зміг би назвати так беззмістовно – "Облік і звітність в оподаткуванні", бо мабуть завчив, що другорядний член речення (іменник "оподаткування") не може фігурувати як головний, адже тут воно

нагадує класичний приклад із синтаксису: ”Стали їсти кашу”, – неспроможні засвоїти навіть назв синтетичних рахунків. Не кажучи вже про вміння пов’язувати їх кореспонденцією, чи відрізнити модифікації від пермутацій. Бо й ментори нерідко не в змозі розібратися в цьому, особливо, коли вони, на перший погляд, подібні, як-от дебет 79, кредит 98 і навпаки. Ото й плутаються між дебетом і кредитом, як солдати з кріпаків, що не могли виконувати команди ”лівою-правою”, тому їм прив’язували до ніг сіно й солому. Або такі ”фахівці” переконані що елементами методу обліку є водночас Баланс (Звіт про фінансовий стан) ф. № 1 і звітність, в яку він же входить.

А спричинило такий стан доволі давнє вилучення з бухгалтерського обліку балансознавства, котре ”до середини 30-х років (XX ст. – П. Х.) злилося з аналізом господарської діяльності”, зумовивши його ”висунення на перше місце й фатальні наслідки для самого обліку і особливо його теорії” [2, с. 492]. З повним ігноруванням настанов класика облікової теорії О. Рудановського, який поклав в основу науки про облік поняття балансу й тому розумів терміни рахункознавство та балансознавство як синоніми, виділивши ”чотири методи аналізу: експериментальний, що передбачає становлення взаємозв’язків між рахунками; порівняльний, що дозволяє розкрити механізм формування фінансових результатів; технічний, що показує достовірність даних; теоретичний, що розкриває сенс бухгалтерської методології”, сформульованих афоризмом: ”Вміння наносити балансу логічні удари” [1, с. 11].

Відтак замість цього вміння маємо, послуговуючись висловом Хосе Ортеги, лише відображення в т. зв. ”навчальних посібниках” із цих предметів ”авторських варваризмів у всьому, що виходить за вузькі межі їхньої компетенції”. Тим паче, що замість слідувати зарубіжній практиці, як-от американській, де ”підручники буквально нашпиговані прикладами й випадками з практики. Практичні питання в цих підручниках займають не менше місце, ніж теорія, як за обсягом, так і стосовно навчальної ролі. Методичну основу вітчизняного бухгалтерського обліку становить об’ємистий набір мінфінівських і відомчих інструкцій...” [4, с. 5]. Ото й випускаємо не бухгалтера-аналітика, як би мало бути, а (за словами цитованих авторів) – ”бухгалтера-арифмометра”, адже, кажучи словами Густава фон Шмоллера (1838-1917), замість емуляції, яка сприяла би розвитку інтелекту, в нас “дистилюють абстрактні пропозиції..., що дистилювалися вже сотні разів” [3, с.103]. Тому треба відкинути тягу до запозичень із неперевірених новацій, в яких бухгалтерський облік є лише тлом, де вони виглядають притягнутими за вуха, а зосередитися на нагальних проблемах підготовки кваліфікованих бухгалтерів-професіоналів.

Література

1. Рудановский А. П. Анализ баланса. М.: Макиз, 1925. – 157 с.
2. Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт: от истоков и до наших дней. М.: ЮНИТИ, 1996. 638 с.
3. Шмоллер Г. Народное хозяйство, наука о народном хозяйстве и ее методы: монографія. Москва: Директ-Медиа, 2014. 305 с.
4. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры. М.: Финансы и статистика, 1993. 269 с.

Хорунжак Н. М.,
д.е.н., професор, професор кафедри обліку і оподаткування,
Тернопільський національний економічний університет

КОМП'ЮТЕРИЗАЦІЯ ПРОЦЕСУ АНАЛІЗУ: ПРОБЛЕМИ ТА ВИКЛИКИ

Своєчасне отримання якісної обліково-аналітичної інформації дозволяє системі управління ефективно вирішувати проблеми досягнення максимальної результативності діяльності. Найсучаснішим способом прискорення отримання такої інформації є широке використання інформаційних технологій та систем. З огляду на це можна стверджувати, що існують об'єктивні позитивні умови комп'ютеризації самих процесів аналізу, який має усі інструменти й методи для формування досконалої інформаційної бази управління та забезпечення ефективності діяльності суб'єктів у конкурентному середовищі.

Незаслужено занедбаний методологічний механізм аналізу в більшості випадків призводить до прийняття неефективних і нераціональних управлінських рішень. Але лише незначна частина підприємців, власників бізнесу та керівників державних підприємств ініціює активізацію застосування методів аналізу в управлінській діяльності. Це пов'язано з тим, що є ряд суттєвих перепон на шляху активізації цього процесу. Зокрема, здебільшого вони лежать в площині фінансових можливостей, кадрів, і, що не менш важливо, недостатній обізнаності з наявними програмними продуктами та їх характеристиками. До прикладу, будь-яка бухгалтерська програма менш придатна для потреб аналізу. Попри наявність у складі її можливостей такої функції як «Аналіз рахунку», яка дозволяє виводити дані по обраних для аналізу рахунках бухгалтерського обліку в розрізі дебету й кредиту, особливих додатків для аналітичних обчислень і застосування специфічних методів аналізу підприємства зазвичай не використовують.

Основними причинами такого явища є: значна вартість програмних додатків для аналізу; недостатня професійна підготовка працівників економічної та управлінської ланки підприємств до використання сучасних інформаційних технологій для здійснення аналітичних операцій; недостатнє знання переваг автоматизації та інформації, яку несе в собі будь-яка аналітика, якщо вона вдало й своєчасно зроблена; невиправдане ігнорування можливостями, які можуть бути відкриті для суб'єкта господарювання (підприємства), за умови своєчасного виявлення недоліків його функціонування та діяльності; потреба з постійному оновленні програмних додатків для аналізу у зв'язку з частою зміною законодавства з питань ведення обліку, особливо податкового; інші причини. Першим кроком до розв'язання вказаного завдання є накреслення шляхів подолання існуючих проблем, що пов'язані з втіленням у життя рішення про запровадження автоматизації аналізу. В узагальненому схематичному вигляді можливості вирішення проблем проілюстровані на рис. 1.



Рис. 1. Стан, проблеми та шляхи їх вирішення в питаннях автоматизації процесу аналізу

Примітка: * - узагальнено автором на основі критичної оцінки доступних описів програм

Загалом слід нарешті визнати, що автоматизація економічного аналізу дозволяє підвищувати ефективність управління завдяки налагодженню зв'язку між головним офісом і підрозділами підприємства. При цьому не обов'язково мати у штаті програмістів, які займаються безпосередньо супроводом програмного засобу, придбаного організацією оскільки сучасні технології дозволяють мати віддалений доступ до системи й управляти нею у випадку відповідного звернення суб'єкта господарювання (за відповідну договірну плату).

За ринкової економіки перший план виносяться економічні методи управління тому аналіз набуває вагомого значення. Його завдання полягає не лише у виявленні помилок у виборі напрямку та обсягів діяльності, а й у розкритті можливостей подальшого зростання економіки.

Діяльність підприємств, вказує на доцільність відновлення використання та вдосконалення практики економічного аналізу. А в сьогоденних ринкових умовах, можна говорити про перспективи його подальшого зростання, що проявляються не лише в збільшенні необхідності проведення аналітичної роботи в господарській діяльності підприємства, а й в поступовому переході до автоматизації економічного аналізу, в тому числі з використанням відомих зарубіжних методів його проведення.

Використання ІТ-технологій для збору, обробки, проведення аналізу та використання результатних даних для прийняття управлінських рішень забезпечує певні переваги підприємства перед конкурентами. Велике значення в цьому процесі відіграє своєчасність одержання якісної, неупередженої та достовірної облікової інформації. Автоматизація є саме тим інструментом, котрий забезпечує виконання цього завдання й сприяє підвищенню ефективності управління.

Прийняття управлінських рішень на основі результатних даних, отриманих через застосування різних програмних додатків і продуктів створює передумови для вирішення низки організаційних і прикладних практичних проблем, що виникають в процесі діяльності з надання послуг і виконання робіт чи реалізації продукції. Створення комплексних інформаційних систем, які поєднують у собі функції обліку, аналізу та контролю – найбільш перспективний шлях досягнення результативної діяльності суб'єктів у сучасному ринковому середовищі.

Обґрунтування переваг використання сучасних ІТ для потре здійснення економічного аналізу, а також оцінка ринку програмного забезпечення (ідентифікація їх переваг і недоліків в контексті відповідності особливостям діяльності) дозволить вирішити проблему прийняття рішення на користь автоматизації.

Загалом, в сучасних умовах безліч можливостей комп'ютеризації (автоматизації) процесу аналізу. Але, слід врахувати те, що помилковим є уявлення, ніби, маючи хорошу програму, можна розв'язати будь-яку задачу. Необхідні відповідні практичні узагальнення, врахування вимог системи управління й, зрештою, висока класність фахівців, здатних брати на себе виконання таких задач.

Шевчук О. А.,
к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування,
Тернопільський національний економічний університет

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ КОМП'ЮТЕРНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Проблеми організації обліку на підприємствах змушують бухгалтерів оптимізувати процес обробки інформації, вдосконалювати форми обліку, змінювати ручний спосіб обробки інформації на комп'ютерний. Тому виникає нагальна необхідність збереження та обмеження доступів до вхідної інформації. Проблемні аспекти комп'ютерних систем бухгалтерського обліку досліджуються фахівцями різних галузей знань. Зокрема, ці проблеми досліджували Завгородній В.П., Івахненко С.В., Муравський В.В., Ситник В.Ф., Шквір В.Д. Дослідження вищеперерахованих проблем ускладнюється тією обставиною, що потребує компетентності дослідника як в обліку, так і в сучасних інформаційних системах та технологіях.

Комп'ютерна інформаційна система бухгалтерського обліку (КІСБО) – це сукупність елементів, які взаємодіють між собою в процесі обробки облікової інформації підприємства. До елементів КІСБО належать інформація, програмні, технічні, організаційні, алгоритмічні, документальні та інші засоби, функціональні компоненти тощо [1, с.58]. Комп'ютерні інформаційні системи мають уразливі місця, тобто слабкі сторони системи. Загроза КІСБО – це потенційне використання уразливого місця. Є дві категорії загроз: активні і пасивні. Активні загрози включають комп'ютерне шахрайство та комп'ютерний саботаж. Пасивні загрози - це помилки системи (пошкодження окремих компонентів обладнання) та катастрофи. Доступність ризику (незахищеність) інформаційних систем бухгалтерського обліку призводить до надмірних витрат, недостатніх доходів, втрати активів, недостовірного обліку, перешкод у бізнесі, санкцій, збитків з вини конкурентів, шахрайства та присвоєння.

Власник інформації самостійно забезпечує захист інформації від несанкціонованого доступу. Захист інформації - сукупність організаційно-технічних заходів і правових норм для запобігання заподіяння шкоди інтересам власника інформації чи АС та осіб, які користуються інформацією. Несанкціонований доступ - доступ до інформації, що здійснюється з порушенням встановлених в АС правил розмежування доступу [2]. Об'єктами захисту є інформація, що обробляється в АС, права власників цієї інформації та власників АС, права користувача. Захисту підлягає будь-яка інформація в АС, необхідність захисту якої визначається її власником або чинним законодавством. Захист інформації в АС забезпечується шляхом: дотримання суб'єктами правових відносин норм, вимог та правил організаційного і технічного характеру щодо захисту оброблюваної інформації; використання засобів обчислювальної техніки, програмного забезпечення, засобів зв'язку і АС в цілому, засобів захисту інформації, які відповідають встановленим вимогам

щодо захисту інформації (мають відповідний сертифікат); перевірки відповідності засобів обчислювальної техніки, програмного забезпечення, засобів зв'язку і АС в цілому встановленим вимогам щодо захисту інформації; здійснення контролю щодо захисту інформації.

Головним методом попередження активних загроз стосовно шахрайства та саботажу є імплементація послідовних рівнів заходів контролю за доступом до веб-сайту, до корпоративної системи та до файлів. Метою заходів контролю за доступом до сайту є встановлення фізичного бар'єру до комп'ютерних ресурсів для осіб, які не мають дозволу. Цей бар'єр слід застосовувати до апаратного забезпечення, областей введення даних, бібліотек даних, областей виведення даних та монтажу зв'язку.

Щодо організаційної структури КІСБО керівництвом застосовують такі дії: розподіл обов'язків; нагляд; вимушені відпустки та зміна роботи (посади); подвійний контроль; "судовий облік". Розподіл обов'язків передбачає: розподіл функцій дозволу та запису операцій, розподіл функцій дозволу та зберігання активів, розподіл функцій запису операцій та зберігання активів. Застосовують наступні контрольні процедури: перевірка виконання операцій відповідно до розподілених обов'язків; перевірка застосування затверджених бланків документів та записів; перевірка здійсненого доступу до активів відповідно до санкцій керівництва; незалежні перевірки стану активів у підзвітності матеріально відповідальних осіб та результатів їх діяльності; перевірка процесу обробки інформації у відповідності з дозволами, її точності та повноти.

Пасивні загрози включають такі проблеми як відключення електроенергії та збої в роботі комп'ютерів. Заходи контролю за такими загрозами можуть бути попереджувальними та коригувальними. Попереджувальні заходи контролю передбачають використання резервних компонентів інформаційних систем. Якщо одна частина системи не спрацьовує, резервна частина миттєво підключається і система продовжує функціонувати з невеликою паузою чи зовсім без затримки. Коригувальні заходи контролю передбачають використання резервних файлів для виправлення помилок [3, с.103]. Таким чином, власник інформації самостійно забезпечує захист інформації від несанкціонованого доступу.

Література

1. Деньга С.М. Інформаційні системи і технології обліку. Опорний конспект лекцій. – Полтава: РВВ ПУСКУ, 2013. – 107 с.
2. Шевчук О.А. Автоматизація обліку: сьогодення та майбутнє / О.А. Шевчук // Сучасні детермінанти фіскальної політики: локальний та міжнародний вимір. Збірник матеріалів Третьої Міжнародної науково-практичної конференції. Тернопіль, 10 вересня 2019 р.– Тернопіль: ТНЕУ, 2019. – С.299-301.
3. Shevchuk O. Management accounting of the settlements with contractors in innovative environment of business communications / O. Shevchuk, V.Muravskiyi, Z.-M.Zadorozhnyi, Yu.Sudyn // Маркетинг і менеджмент інновацій. – Суми: СумДУ, 2018. – № 2. – С.103-112.

ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОГО КОНТРОЛЮ, ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ТА СТАТИСТИКИ В УПРАВЛІННІ БІЗНЕСОМ

JazaAbir,

Departement « Dauphine Recherches en Management »,
Université Paris Dauphine, France

Svitlana Galeshchuk,

Ternopil National Economic University, Université Paris Dauphine, France

INTERACTIVE PREFERENCE ELICITATION IN COST-UTILITY ANALYSIS

Cost-utility analysis is one of the predominant approaches in economic evaluation. Recently a suite of machine learning methods helped improve the analysis with the state-of-the-art developments, in particular supervised classification technics. Preference elicitation tools assist the decision maker. They do so by interactively learning the decision making's preferences through appropriately chosen features (e.g., queries) and suggesting high-quality outcomes based on the preference estimates (Dragone et al., 2018). Thus, obtaining classifiers based on a low-cost set of input features with acceptable classification accuracy using the preference elicitation theory is of interest to practitioners and researchers.

This paper aims at providing a theoretical foundation of the method for obtaining low cost classifiers that meet specified accuracy requirements under dynamically changing costs. Given a set of relevant input features and accuracy requirements, the goal is to identify all qualifying classifiers based on subsets of the feature set. Then, for any arbitrary costs associated with the features, the cost of the classifiers may be computed and candidate classifiers selected based on cost-accuracy tradeoff. Since the number of relevant input features k tends to be large for some 2^{k-1} problems, training and testing classifiers based on all possible non-empty subsets of features is computationally prohibitive. Under the reasonable assumption that the accuracy of a classifier is no lower than that of any classifier based on a subset of its input features, developing an efficient method to identify all qualifying classifiers is required.

For a given cost function on the input features, qualifying classifiers may be ranked based on weighted averages of the accuracy measures and input feature cost and classifiers on the Pareto optimal frontier that are not dominated by other classifiers in the cost-accuracy space may be identified. The total cost of applying an active classifier may be estimated as the total cost of obtaining values for the features (attributes) required and the sum of penalty if the classification outcome is wrong (Grenier et al., 2002). The benefits of the preference elicitation method may be demonstrated by obtaining costs and acceptable accuracy thresholds for the proposed classifier identification system.

Formal Definition of the classifier identification problem:

Let $D^{F,m}$ be a classifier trained on a set of input features F using supervised machine learning method m . Let $A_j(D^{F,m})$ be the expected accuracy of $D^{F,m}$ as determined by testing the trained model with respect to some accuracy measure j . Given minimum acceptable accuracy thresholds l_j for accuracy measures $j \in \mathcal{A}$, $D^{F,m}$ is said to be *acceptable* with respect to \mathcal{A} if $A_j(D^{F,m}) \geq l_j \forall j \in \mathcal{A}$. Given an *acceptable* classifier $D^{F,m}$ with respect to minimum acceptable accuracy thresholds l_j for $j \in \mathcal{A}$, identify all subsets $F_s \subset F$ such that $D^{F_s,m}$ is also acceptable.

Since the size $|F|$ of the feature set may be large, it may be computationally infeasible to train and test classifiers using all $2^{|F|} - 1$ subsets of features. We make a reasonable assumption to make the problem tractable: If a classifier $D^{F_s,m}$ is not acceptable, then all classifiers trained on a proper subset of F_s are also not acceptable. Under this assumption, this approach will apply depth first tree search to identify all subsets of F that result in acceptable classifiers. Nodes are represented by the feature set used to train and test the model. The root node is represented by the full feature set F . For a node represented by feature set F_s , a set of $|F_s|$ successor nodes is obtained as $\{F_s - \{f\} | f \in F_s\}$ by removing one feature at a time. Nodes representing classifiers that are not acceptable are terminal nodes in our search tree; all non-terminal nodes are acceptable classifiers.

A judicious choice of the order in which features are removed can reduce the total number of classifiers to be trained and tested, thus reducing the total time needed to identify the set of acceptable classifiers. The relative importance of features in a classifier may be estimated. The total number of nodes in our search tree may be reduced by considering a successor node obtained by the removal of a relatively more important feature before a successor node obtained by the removal of a relatively less important feature.

Given acceptable accuracy thresholds, we shall identify all acceptable classifiers. For each acceptable classifier, its accuracy profile will be presented in terms of all accuracy measures $j \in \mathcal{A}$. Each classifier will be presented as a set of rules. Once the relative costs for obtaining the features have been elicited, the cost associated with applying a trained classifier $D^{F,m}$ may be taken to be the sum of the cost of obtaining values for its input feature set F . Let c_i be the cost of obtaining a sample value for feature i . Then the cost of applying $D^{F,m}$ may be computed as

$$C(D^{F,m}) = \sum_{i \in F} c_i$$

. Using these costs, a non-dominated set of classifiers in the Pareto-optimal frontier of the cost-accuracy space will be obtained. Decision makers may make informed decisions regarding the results to obtain by selecting a subset of features used by some model in this frontier.

References

1. Greiner, R., Grove, A. J., & Roth, D. (2002). Learning cost-sensitive active classifiers. *Artificial Intelligence*, 139(2), 137-174.
2. Dragone, P., Teso, S., & Passerini, A. (2018). Constructive preference elicitation. *Frontiers in Robotics and AI*, 4, 71.

Lebedinsky Alex,
Professor of Economics, Department Chair,
Scanlon Kyla,
Gordon Ford College of Business,
Western Kentucky University, USA

DO TERRORIST ATTACK AFFECT STOCK PRICES?

In this paper we examine the impact of terrorist attacks and mass shootings on the US stock market by analyzing the price dynamics in the aftermath of the attacks. We identify terrorist attacks that occurred during US stock market trading hours in 12 developed countries and combine it with high-frequency intraday data on stock prices. The results show that the market didn't respond in one certain way to terrorist attacks. In the 16 attacks included in this study, effects on both price and variability were mixed, and there is no evidence that the terrorist attacks and mass shootings have much of an impact on the stock markets. We also find that attacks that occurred in other countries have virtually no impact on the U.S. stock market. The results of this study should be interpreted with caution because they are based only on a small sample of 16 events.

There are many studies that look at the effects of terrorism attacks on the stock market. Abadie and Gardeazabal (2003) concluded that an increase of terrorist activity resulted in a 10% average GDP gap between Basque County and the rest of Spain that didn't experience terrorism, based on intensity of terrorist attacks at the time. Arin et al (2008) use a GARCH-in-mean model to find that stock market volatility increases more in developing countries. Broun and Derwall (2010) compared the impact of terrorist attacks to natural events, such as earthquakes. They find that terrorist attacks have more pronounced effect on stock prices than natural disasters, but markets generally rebound shortly after the attacks. They also find that the effect is the strongest for local markets and industries directly affected by the attack.

In this paper we attempt to contribute to the literature by using high-frequency data to get a more detailed look at the immediate effects of the attacks. To our knowledge, none of the papers in the literature attempted to use high-frequency data in this context – most of the studies are based on daily data. We also examine whether small-cap and large-cap stocks react differently to the attacks. Our results largely confirm the findings in the existing literature – there is not much evidence of terrorist attacks having a large impact on the stock markets.

In our analysis, we use data from the Global Terrorism Database (GTD) as well as other public sources and select events that occurred since 2011 because that is the earliest year for which the stock prices are available at high frequency. The study is limited to terrorist attacks and mass shootings that occurred in developed countries, and only to those attacks that occurred during trading hours. We limit our attention to developed countries mostly because the attacks there are rare compared to countries like Iraq or Afghanistan, and hence are likely to have more impact on the financial markets. We selected 16 events during which a significant number of people were

killed or wounded (e.g. San Bernardino or Parkland shootings) or attacks with smaller number of casualties that targeted either popular tourist sites, public events or government institutions (e.g. 2014 shootings at Parliament Hill in Ottawa, April 2017 attack in Champs-Élysées in Paris, or Boston Marathon bombing in 2013). We also limited our sample to attacks that occurred at a distinct point during trading hours because our intent was to identify the immediate impact of an attack on the stock market. After identifying the attacks, we extracted price level data from Center for Research on Stock Prices Intraday US Index History Files for the days on which the attacks occurred. This dataset contains second-by-second values for various portfolios of stocks (e.g. large cap, small cap, growth, value etc.) traded on major U.S. exchanges. To compare the effect of the attacks on large versus small stocks, we examine changes in price level and variation in price level for Large Cap and Small Cap indices.

To examine the effect of an attack on the price level, we computed the cumulative return for each day:

$$Ret_t = \ln P_s - \ln P_0, \quad (1)$$

where P_s is the index level in second s and P_0 represents the first recorded value of the index for that day. To study changes in volatility, we compute minute-by-minute variance for the indices:

$$Var_m(\Delta p) = \frac{1}{60} \left(\sum_{s=(m-1) \times 60 + 1}^{m \times 60} (\Delta p_s - \overline{\Delta p_m})^2 \right), \quad (2)$$

where $\overline{\Delta p_m}$ is the average change in log price during the minute m and Δp_s is the log difference in the index value P between seconds s and $s - 1$ is defined as

For most of the attacks there was almost instantaneous decline in market price for the next 30 – 60 trading minutes and sometimes for the rest of the trading day. It's not always obvious, however, whether the markets declined because of an attack or due to overall market sentiment on that day. For majority of the events it appears that the effect, if it is there, is rather short-lived. For example, Brussels Mosque Bombing, Parliament Hill Shooting, Notre Dame Attack and Parkland Shooting were all followed by small dips in stock prices immediately after those attacks, but the markets seem to quickly bounce back. Small cap stocks appear to drop more than the large cap stocks (e.g. Boston Marathon Bombing and Wurzburg Train Attack) but overall there doesn't appear to be a strikingly different pattern.

Across various attacks, large cap stocks experienced more variability after the attack time as compared to their small cap counterparts. This is most pronounced for the attacks that occurred in the U.S., most notably the Boston Marathon Bombings, Sandy Hook Shooting, and San Bernardino. Overall, U.S. stocks don't appear to react to attacks that occur in other countries because the levels of volatility don't appear to be noticeably different from what was observed on that trading day prior an attack.

Among the attacks that occurred in the United States, all except one were mass shootings. Boston Marathon attack is the only bombing in our sample. Obviously, this is too small of a sample to draw general conclusions but all shootings appear to have much smaller effect on volatility compared to the Boston Marathon Bombing.

The evidence presented in this paper suggests that terrorist attacks that occurred over the last decade, have had little to no impact on the U.S. stock markets. Therefore the findings in this paper partially support what's been reported in the literature – the effect of terrorist attacks on the stock market, is short-lived to non-existent. There appears to be little evidence of contagion as the attacks in European countries had no immediate effect on the stock market in the United States.

References

1. Abadie, A., and J. Gardeazabal (2003) The Economic Costs of Conflict: A Case Study of the Basque Country. *The American Economic Review* 93(1), 113-132
2. Arin, P. D. Ciferri, and N. Spagnolo (2008) The Price of Terror: The Effects of Terrorism on Stock Market Returns and Volatility. *Economic Letters* 101(3), 164.
3. Lebedinsky, A. and K. Scanlon, (2018), Effects of Terrorism on Stock Prices: Evidence From High-Frequency Data, Working paper.

УДК 338.9:658

Балацька А. П.,
аспірантка кафедри фінансового менеджменту і страхування,
Тернопільський національний економічний університет

АНАЛІЗ СТАНУ ТА ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ МАЛИХ ТА СЕРЕДНІХ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

Економічна наука за останні десятиліття сформувала багато шкіл та підходів до вирішення проблем забезпечення стійкого розвитку різних господарських систем. Нині в нашій економіці є загальноприйнята точка зору щодо стійкості, яку трактують як здатність протистояти зовнішнім, внутрішнім та змішаним факторам, зберігаючи рівновагу в структурі, характері функціонування, траєкторії руху щодо довготривалого періоду [4, с. 28]. Це означає, що в умовах зміни зовнішнього та внутрішнього середовища малі і середні підприємства здатні генерувати потік доходів, як мінімум на рівні простого відтворення. Проте, кризи 2008-2009 рр. та 2014-2018 рр. і становлення економічної динаміки в умовах економічної рецесії засвідчує, що механізми стійкого розвитку попереднього десятиріччя себе вичерпали. Сучасне ринкове господарство, в тому числі мале підприємництво, характеризується переходом до нової стійкості розвитку і росту, який вирізняється виключно інтенсивним та інноваційним характером на основі досягнень науково-технічного прогресу [2]. При цьому, підтвердженням стійкого розвитку є не лише абсолютні кількісні показники на конкретний період часу, але і налагоджений механізм роботи, принципи ведення бізнесу (легальний та тіньовий характер), безперечна репутація й імідж, перевірені і надійні контрагенти тощо.

Функціонуючі в ринковій економіці, малі та середні підприємства здійснюють свою діяльність в умовах жорсткої конкуренції при постійному впливі зовнішніх факторів основне місце, серед яких є соціально-економічні: обсяг і структура ВВП, рівень безробіття, інфляції, податкового навантаження, доходів, тенденцій економічного розвитку держави.

Як засвідчують статистичні дані, починаючи з 2010 р. і до 2018 р. обсяг ВВП у фактичних цінах мав тенденцію росту, проте прискорення зростання споживання у структурі ВВП, які із 84,4 % у 2010 р. збільшились до 90,1 % у 2018 р. підтверджує, що рівень поточного споживання і добробуту відбувається за умови відмови від нагромадження капіталу. Такий економічний стан означає, що в Україні не створена економічна база для економічного відновлення та росту. Відбувається замороження виробничого сектору, що негативно впливає на сукупний попит і на розвиток підприємництва.

Для узагальнення аналітичних висновків з оцінки ділової активності, використовують методи інтегральної оцінки та дослідження їх в динаміці, тобто під час оцінки ділової активності підприємства необхідно зважати на так зване «золоте правило» економіки підприємства за яким прибуток повинен збільшуватись вищими темпами, ніж обсяг реалізації продукції і вартість майна підприємства [6, с. 268]. Тому оптимальним вважають таке співвідношення:

$$T_{\text{пр}} > T_{\text{р}} > T_{\text{к}} > 100 \%, \quad (1)$$

де $T_{\text{пр}}$ – темп росту прибутку до оподаткування, %;

$T_{\text{р}}$ – темп росту обсягу реалізації, %;

$T_{\text{к}}$ – темп росту авансованого капіталу, %.

Одним із важливих показників, за допомогою якого оцінюють економічний потенціал підприємства, є середньорічна вартість його активів – капіталу авансованого у власну діяльність. За аналізований період за середньорічних темпів росту активів в українських підприємствах загалом на рівні 113,4%, активи малих підприємств мали тенденцію до зростання, окрім 2017 р. Тоді темпи росту українських підприємств знизилися на 12,4 %, а у середніх підприємствах ці темпи росту активів були повільнішими, але більш стабільними. Отже, за даний період малі і середні підприємства нарощували свій власний потенціал, що виражається тенденціями росту його активів.

Що ж до темпів зростання обсягу реалізації, то за середніх темпів росту в економіці України загалом на рівні 113,5 %, обсяги реалізації у малих і середніх підприємствах дещо відставали від середніх темпів нашої економіки загалом, а з 2015 р. намітилася тенденція до їх перевищення.

Темпи росту доходів до оподаткування серед прибуткових підприємств за аналізований період були стрибкоподібними. Найбільшого темпу приросту досягнуто у 2015 р. Для малих підприємств він склав 194 %, а відповідно для середніх –181 %. Аналіз динаміки збитків засвідчив, що середні темпи зростання збитків загалом в українських підприємствах є досить високими – 148,7 %. Найбільшими темпами збитки зростали у малих і середніх підприємствах в 2014 р., у якому вони досягли відповідно 347 % та 414 %.

За період з 2013р. до 2018 р. зросло позитивне сальдо доходів у середніх підприємствах із 8,3 млрд. грн. до 90,7 млрд. грн. і відповідно зменшувалось

негативне сальдо малих підприємств із 25,1 млрд. грн. у 2013 р. до 10,8 млрд. грн. у 2018 р. Хоча темпи зростання збитків значно уповільнились у відносному значенні, проте вони продовжували зростати в абсолютному розмірі щорічно.

Порівняння темпів зростання фінансових результатів у прибуткових малих і середніх підприємствах із темпами зростання обсягів реалізації вказують на негативні тенденції, а враховуючи те, що сальдо фінансових результатів малих підприємств і частково (у 2014 р. та 2015 р.) середніх є негативним, тобто діяльність їх є збитковою, то тенденції для оцінки ділової активності стають ще гострішими. За аналізований період росту ділової активності не спостерігалось: одна частина підприємств виживала, а інша – змушена була припинити свою діяльність. Проте, тенденція випередження темпів реалізації над темпами зростання середньорічної вартості активів вказує на підвищення ефективності використання майнового потенціалу малими та середніми підприємствами і вказує на ефективне використання фінансових ресурсів як джерел фінансування виробничої діяльності.

Звідси, за результатами аналізу ділової активності малих та середніх підприємств можна зробити висновок, що її рівень є низьким і зберігає тенденцію до зниження внаслідок того, що підприємства нагромаджуючи активи, майно використовують його у виробничій діяльності неефективно, працюючи фактично собі на збитки. Це, насамперед, пов'язано із значним зносом основних фондів, недостатністю фінансових ресурсів, удосконаленням фінансового менеджменту й організації управління, тому потребує державної виваженої регуляторної політики і підтримки.

Розвиток малих та середніх підприємств, окрім кількісних їх характеристик, нерозривно пов'язаний із якісними показниками, які найповніше виражають їх суть. Важливість якісних критеріїв в оцінці напрямків розвитку МСП полягає у їх ролі і місці при переході від «індустріальної економіки» до «сервісної», де основним фактором, який визначає успіх є здатність задовільняти запити споживачів. Тому стратегія орієнтації на споживання означає, що останній перебуває в центрі уваги підприємств, які прагнуть як можна краще зрозуміти тенденції вимог клієнтів.

Отже реалізації стратегічного напрямку розвитку необхідна державна підтримка у доступі до державних ресурсів, до нових технологій та інвестицій, інформаційна підтримка, податкові та кредитні пільги для формування механізмів фінансування своєї діяльності.

Література

1. Левушкина С. В. Трансформация и возможность повышения качества экономического роста малого и среднего бизнеса в кризисных условиях. *Молодой ученый*. 2013. № 10. С. 333-337.
2. Мельник Л. Г. *Фундаментальные основы развития*. Суми: Університетська книга, 2003. 283 с.
3. Офіційний веб-сайт Державного комітету статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
4. Подольська В. О., Яріш О. В. *Фінансовий аналіз: навч. посіб.* К.: Центр навчальної літератури, 2007. 488 с.

СОВРЕМЕННЫЕ МЕТОДЫ ОПТИМИЗАЦИИ ПРОЦЕССОВ В ЦЕПЯХ ПОСТАВОК

Глобализация и развитие информационных и коммуникационных технологий влияют не только на изменения потока материалов и информации между предприятиями, что приводит к усложнению структуры цепей поставок, но и требует перехода общества от принципа «образование через всю жизнь» к принципу «образование как способ жизни». Управление такой сложной структурой, как цепь поставок, в которой происходят постоянные изменения, требует сотрудничества многих предприятий, способных их принять и делиться знаниями, а также наличия кадров способных мгновенно реагировать на нестабильность этих цепей. Поиск источников конкурентных преимуществ в цепях поставок не должен сводиться только к действиям, заключающимся в снижении затрат и риска взаимодействия, а в эпоху экономики знаний должен основываться на поиске инновационных решений, которые ускорят поток ценных продуктов конечному потребителю. Логистика является важным элементом построения конкурентного преимущества по стоимости.

Анализируя структуру цепи поставок, ее можно разделить на четыре области, которые соответствуют фазовому подходу логистики [1]:

- зона снабжения, которая будет включать все те звенья и потоки, которые поставляют сырье и материалы для производства продукции;
- производственный участок, на котором сырье и материалы превращаются в готовую и конечную продукцию;
- зона дистрибуции, в которой сосредоточены предприятия, ответственные за доставку продукции на рынок, клиентам; будет включать, среди прочего: оптовиков, розничных продавцов, торговых агентов, брокеров и т. д.;
- логистика возвратных потоков, область, в которой идут такие процессы, как восстановление, утилизация, переработка, повторное использование и т.д.; ее основная задача – переработка продуктов после того, как они теряют способность удовлетворять потребности клиентов (после окончания жизненного цикла).

На каждом из этих этапов можно искать решения, которые будут иметь признаки инноваций, а для практической реализации этих решений необходимы квалифицированные кадры, обладающие специальными знаниями. На рисунке 1 показана цепь поставок с обычным разделением фаз потока и примеры инновационных решений для каждой из них.



Рис. 1. Инновации в звеньях потока цепи поставок

Зона поставки считается одной из наиболее важных, как для отдельного предприятия, так и для цепи поставок в целом, поскольку наибольшие затраты возникают в связи с закупкой сырья или полуфабрикатов [2]. Примерами нововведений, которые могут повлиять на организацию логистических процессов, являются электронные покупки, возможность прямого заказа в системе поставщиков (VMI – запасы, управляемые поставщиком), управление отношениями с поставщиками, аутсорсинг процесса заказа внешним поставщикам логистических услуг и т.д. Одним из важнейших преимуществ внедрения новых и передовых решений в сфере закупок, связанных с использованием IT-систем, является автоматизация, которая упрощает процесс заказа.

Быстрый ответ (QR) является ключевым элементом в каждом звене цепи поставок и в значительной степени представляет собой результат принятия отдельными звеньями гибких решений в потоке материалов и информации. И здесь производственная логистика играет наиболее важную роль, как стратегия управления запасами она позволяет:

- изготавливать изделия по индивидуальным заказам по себестоимости и цене массовых изделий;
- поддерживать большой ассортимент и высокое качество выпускаемой продукции, увеличивая ценность продукта для клиента, предлагая ее вне продукта;

➤ прорабатывать дополнительные элементы, такие как участие в разработке дизайна продукта, короткое время доставки, выбор места и даты доставки.

Производственная логистика связана с планированием потока и контролем потока в процессе производства, а в цепи поставок связана с совместным планированием, прогнозированием и пополнением запасов. Инновационным инструментом в этом случае является CPFR (совместное планирование, прогнозирование и пополнение запасов). Этот метод позволяет звеньям в цепи поставок предоставлять друг другу подробную информацию о прогнозах, планах производства и запасах [3].

В логистике распределения важны процессы транспортировки и хранения, а также управление запасами. Реализация задач, поставленных для этой области, требует применения соответствующих решений для управления взаимоотношениями с клиентами (CRM) и эффективные стратегии обслуживания клиентов (ECR). CRM – это решение, которое относится к управлению всеми элементами взаимодействия с клиентами.

Логистика возвратных потоков, которая часто упускается из виду, но важна с точки зрения материальных потоков, все чаще рассматривается как источник увеличения стоимости и создания конкурентных преимуществ. Мероприятия, разработанные и реализованные в этой области, относятся к внедрению инновационных решений в настройке системы сбора отходов, переработке отходов и их возврате в цепочку поставок (повторное использование), повторном использовании части продукта (восстановление) или рекуперации материалов или энергии путем переработки. В дополнение к повторному использованию проблемы обратной логистики сосредоточены на предоставлении безопасных и экологически чистых методов удаления и захоронения отходов [4].

Сильное лидерство, обеспечение адекватными ресурсами, не только финансовыми, но кадровыми, тесное сотрудничество в цепи поставок, сотрудничество, основанное на доверии, разделение риска и выгод и т.д., необходимы для разработки и внедрения эффективных инноваций. Качество и количество инноваций, реализованных в звеньях цепи поставок, зависят от правильного выбора и сочетания различных инновационных решений.

Литература

1. Зарецкий А. Промышленные технологии и инновации. Учебник / Зарецкий А., Иванова Т. М.: Питер, 2016. –480 с.
2. Курганов В. Логистика. Транспорт и склад в цепи поставок товаров : учебно-практическое пособие: для студентов высших учебных заведений / В. М. Курганов. – М.: Книжный мир, 2009. – 512 с.
3. Курочкин Д.В. Логистика и управление цепями поставок: практическое пособие / Курочкин Д. В. Минск: Альфа-книга, 2016. –783 с.
4. Левкин Г.Г. Логистика : теория и практика / Г. Г. Левкин. Ростов н/Д.: Феникс, 2009. – 221 с.

Бурденюк Т. Г.,
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Панасюк В. М.,
д.е.н., професор, професор кафедри обліку і оподаткування,
Тернопільський національний економічний університет

МЕТОДИКА ПОРТФЕЛЬНОГО АНАЛІЗУ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

У зв'язку з посиленням інтеграційних процесів перед вітчизняними підприємствами постає проблема конкурентоспроможності їх продукції на світовому ринку товарів і послуг. Сьогодні в Україні відсутня загальноприйнята методика аналізу конкурентоспроможності підприємств різних видів економічної діяльності. Для вирішення даної проблеми науковці та практики застосовують ряд різновекторних підходів, які розкривають ті чи інші аспекти конкурентоспроможності. Однак універсальна методика аналізу конкурентоспроможності, як одногалузевих так і різнопрофільних підприємств відсутня. Сучасні тенденції розвитку економічних відносин визначають необхідність розробки комплексного підходу до оцінки конкурентоспроможності на основі методики портфельного аналізу.

Ефективними методами формування стратегії конкурентоспроможності підприємства та визначення його позиції стосовно конкурентів є матричні методи портфельного аналізу. Для оцінки збалансованості товарного портфеля підприємства пропонуємо використовувати моделі консалтингових фірм BCG, McKinsey/GeneralElectric, ADL та компанії Shell/DPM.

Метод Бостонської консалтингової групи (BCG) полягає у визначенні за допомогою матриці співвідношення «зростання ринку» та «відносної частки на ринку» і використовується для зіставлення стратегічних зон господарювання. Матриця BCG дає змогу визначити стратегічну позицію щодо кожного виду продукції підприємства і на основі аналізу цієї позиції обрати правильну стратегію дій щодо виготовлення і реалізації продукції, а також оптимальну стратегію перерозподілу фінансових потоків між різними видами діяльності. Даний метод портфельного аналізу є інструментом вироблення стратегічних альтернатив щодо діяльності підприємства як в межах його продуктового портфеля, так і бізнесу в цілому [1].

Модель McKinsey/GeneralElectric має кілька спільних рис із моделлю BCG. Обидва підходи базовані на ідеї управління диверсифікованою компанією шляхом вибіркового перерозподілу ресурсів від успішних, у даний момент, напрямків діяльності до перспективних у майбутньому. В моделях використана концепція незалежних стратегічних зон господарювання (підрозділ підприємства, напрямок діяльності, продукт) як основних одиниць аналізу. Проте, на відміну від методу BCG, матриця McKinsey/GeneralElectric використовує значно ширше коло показників для визначення привабливості ринку (на відміну від єдиного значення темпу приросту ринку в матриці

«зростання – відносна частка ринку») та конкурентоспроможності підприємства (показник відносної ринкової частки в матриці BCG). Матриця екрана бізнесу складається з дев'яти комірок, на відміну від чотирьох запропонованих Бостонською матрицею, та фокусується на прибутку на інвестований капітал. Концептуальна основа методу McKinsey/GeneralElectric – це узагальнена теорія конкурентних переваг. Відтак матриця екрана бізнесу має ширшу сферу застосування, гнучкіший підхід до формування стратегії і є об'єктивнішим методом аналізу продуктового портфеля підприємства [2].

Сучасна динаміка зовнішнього середовища відзначається рядом особливостей, пов'язаних із глибокою економічною кризою: висока інфляція, дороговизна банківських кредитів, різке зменшення практично всіх галузевих норм прибутковості тощо. В схожих умовах була розроблена і впроваджена у практику стратегічного аналізу модель компанії Shell, в основі котрої – матриця DPM (DirectPolicyMatrix – матриця спрямованої політики). В моделі Shell/DPM порівняно з моделлю McKinsey/GeneralElectric основний акцент здійснено на кількісних параметрах бізнесу. Якщо критерій стратегічного вибору в моделі BCG ґрунтувався на аналізі грошового потоку, що є показником короткотермінового планування, а в моделі McKinsey/GeneralElectric – на аналізі прибутковості інвестицій, що є показником довготермінового планування, то модель Shell/DPM пропонує при виборі стратегічних альтернатив керуватися цими двома показниками одночасно.

Основна ідея методу ADL/LC полягає у тому, що господарський портфель, котрий визначається стадією життєвого циклу продукту і конкурентоспроможністю, повинен бути збалансованим. Будь-який напрям діяльності підприємства перебуває в одній із відомих стадій життєвого циклу, й аналізувати його необхідно у контексті цієї стадії. Конкурентоспроможність може перебувати в одній із п'яти позицій: гранична, слабка, середня, сильна, домінуюча [3]. Фінансовий аспект моделі ADL/LC дає змогу визначити міру збалансованості господарського портфеля підприємства шляхом розподілу фінансових індикаторів на осі життєвого циклу продукції. Для цього використовують RONA-графи, що в графічній формі відображають рентабельність чистих активів та рівень внутрішнього перерозподілу коштів.

Література

1. Бурденюк Т. Г. Стратегічний аналіз факторів зовнішнього середовища. *Збірник наукових праць*. Кам'янець-Подільський. 2009. С. 406-411.
2. Бурденюк Т.Г. Конкурентоспроможність: критерії і методи аналізу. *Вісник Одеського Національного Університету ім. І. І. Мечникова*. 2017. Том 22, Вип 10. С. 215-219.
3. Бурденюк Т.Г., Панасюк В.М., Шухманн В.А. Методики аналізу ефективності впровадження технологій інформаційної безпеки підприємства. Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія : зб. матеріалів III міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [м. Тернопіль, 26 черв. 2018 р.] / редкол. : Bartosiewicz Sławomir, Henning Dräger, Korzeb Zbigniew [та ін.]. - Тернопіль : THEU, 2018. - С. 77-79.

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ ФОРМУВАННЯ ГУДВІЛУ ПІДПРИЄМСТВ

Гудвіл як специфічний нематеріальний актив підприємства є малодослідженим, оскільки за рахунок своєї нематеріальної природи його важко достовірно оцінити та відобразити у балансі компанії. Щодо зовнішнього гудвілу, то його визначають як перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату балансу. Перед здійсненням аналізу необхідно визначити чи відповідає вартість гудвілу, що відображений у звітності, правдивій вартості ділової репутації. Це дозволить уникнути непорозумінь та неправомірного завищення активів підприємства і водночас стане перевагою для прийняття рішення щодо управління гудвілом.

Мета проведення аналізу гудвілу підприємства полягає у визначенні поточного та перспективного впливу вартості ділової репутації на рентабельність підприємства.

Основними завданнями аналізу гудвілу є:

- визначення достовірності оцінки гудвілу;
- визначення факторів внутрішнього і зовнішнього впливу на вартість гудвілу;
- дослідження причинно-наслідкового зв'язку між величиною гудвілу та ефективністю функціонування підприємства;
- оцінка діяльності компанії щодо створення внутрішнього гудвілу;
- розрахунок ефективності використання гудвілу та впливу його на рентабельність компанії;
- прогнозування вартості ділової репутації підприємства та відповідних грошових потоків, сформованих внаслідок її зростання.

Достовірність аналізу гудвілу підприємства залежить від джерел інформації. Основними джерелами аналізу гудвілу українських підприємств є форми фінансової та статистичної звітності. Інформація про гудвіл відображається у Ф.1 «Баланс» («Звіт про фінансовий стан»), Ф.5 «Примітки до річної фінансової звітності» та формі статистичної звітності № 1-інновація. Зазначені джерела за змістом містять достатню інформацію щодо гудвілу, отриманого у результаті об'єднання підприємств. Проте на деяких із досліджуваних підприємств інформація у формах відсутня. Це підтверджує, що компанія або не володіє гудвілом, або його оцінка та облік не має відповідного організаційного забезпечення.

Проведення аналізу гудвілу на вітчизняних підприємствах вимагає не тільки методичного, а й організаційно-облікового забезпечення. Основними етапами здійснення аналізу створення гудвілу на підприємстві є:

- 1) моніторинг ресурсної бази та шляхів формування гудвілу в підприємстві;
- 2) визначення факторів внутрішнього і зовнішнього впливу на вартість гудвілу;
- 3) емпірична апробація факторів впливу на формування гудвілу.

Розглянемо етап, що передбачає моніторинг ресурсної бази та шляхів формування гудвілу на підприємстві. Визначення необхідності в ресурсах для створення гудвілу безпосередньо залежить від способу його отримання. Відповідно до розробленої класифікації залежно від варіанту отримання гудвілу виділяють зовнішній (придбаний) та внутрішній (створений власними силами) види гудвілу. Спосіб отримання гудвілу впливає на визначення потреби підприємства у фінансових та трудових ресурсах, необхідних для його формування. Класична методика аналізу застосування трудових ресурсів передбачає оцінку діяльності працівників, які зайняті формуванням та підтриманням елементів гудвілу на відповідному рівні. Показники, які використовуються під час здійснення аналізу: витрати на оплату праці, частка у загальній чисельності працівників, продуктивність праці тощо. Оскільки вкладення в компоненти гудвілу має довгостроковий характер, необхідним стає обґрунтування доцільності здійснених інвестицій та їх окупність для підприємства. Здійснення аналізу динаміки витрат на науково-дослідні розробки дає змогу оцінити здатність підприємства щодо створення елементів внутрішнього гудвілу власними силами.

Велика кількість підприємств харчової промисловості за шлях формування гудвілу використовує процес об'єднання і створення інтегрованих структур. В розглянутих умовах інтегрованих за галузевою ознакою підприємств питання вартості гудвілу розглядається за рахунок синергетичного ефекту, тобто спільного використання окремих ресурсів, задіяних у результаті створення об'єднання.

Найбільш повно, на наш погляд, характеризують гудвіл такі складові:

- торгова марка;
- ділові зв'язки;
- інтелектуальний капітал.

Відповідно до запропонованої методики оцінки гудвілу, розвиток відповідних елементів потребує здійснення деяких витрат, що сприяють зростанню гудвілу компанії і відповідно підвищенню її прибутковості та інвестиційної привабливості. Варто зазначити, що кожен виокремлений елемент впливає як на вартість гудвілу зокрема, так і на ефективність функціонування підприємства загалом. Важливе значення у проведенні аналізу гудвілу має визначення факторів впливу на його формування, тобто тих чинників, які можуть бути як контролювані так і не контролювані підприємством.

Зокрема, Просвірина І. виокремлює наступні фактори: клієнтські активи, технологічні активи, контрактні активи, маркетингові активи, рівень задоволення споживчого попиту, якісний менеджмент, результативність виробництва, географічне розташування, кваліфікація робочої сили, сприятливі умови праці, вигідні умови для постачальників, рівень конкуренції, стосунки з клієнтами, продажна ціна придбаного підприємства, суб'єктивність справедливої вартості ідентифікованих активів та зобов'язань, правила розрахунку гудвілу на конкретному підприємстві, чинні стандарти фінансової звітності [2]. Деякі автори вважають основним чинником впливу на вартість гудвілу інтелектуальний капітал, що проявляється у вигляді технологічних, клієнтських та людських активів [1].

Вважаємо, що думки науковців заслуговують на увагу, оскільки формування вартості гудвілу залежить від багатьох чинників. Варто зазначити, що для кожного підприємства перелік факторів відрізнятиметься, враховуючи специфіку діяльності компанії у галузі.

Враховуючи те, що гудвіл є вартісним вираженням ділової репутації, розроблення організаційно-методичного забезпечення його аналізу є пріоритетним завданням для обліково-аналітичної служби підприємства. З цією метою, доцільно провести факторний аналіз, який дає змогу врахувати внутрішні і зовнішні чинники впливу на формування гудвілу та його елементів. Систематизація факторів дає можливість провести критичний аналіз наявності та стану окремих компонентів гудвілу і відповідно вплинути на його величину загалом. Емпіричний аналіз може показати, що окремі фактори формування гудвілу можуть бути переоцінені або недооцінені, що є однаково небезпечним, оскільки призводять до надмірних витрат ресурсів або недоотримання стратегічних переваг, необхідних підприємству.

Література

1. Задорожний З. В., Судин Ю. А. Витрати на формування внутрішнього гудвілу як об'єкт управлінського обліку / Науковий вісник Полісся. Чернігів, 2018. № 3. С. 90-95.
2. Просвірина І. І. Інтелектуальний капітал: новий погляд на нематеріальні активи. 2011. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uran.donetsk.ua/~masters/2011/fknt/klimko/library/tez1.htm>.

Власюк Ю. А.,
к.э.н., доцент, доцент кафедры МЭМИ,
Брестский государственный технический университет,
Республика Беларусь

АНАЛИЗ И ОЦЕНКА ФАКТОРОВ ПОВЫШЕНИЯ КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ И ИНТЕГРАЦИИ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА В СТРАНАХ ВОСТОЧНОЙ ЕВРОПЫ

Экономика знаний с характерными для нее приоритетами хозяйствования – инновационностью и социализацией производства – выдвинула новые требования конкурентоспособности и конкурентоустойчивости предпринимательского сектора как системообразующего элемента процесса становления ноосферной экономики. Возникает новая социальная стратификация, основным критерием выделения страт в которой является обладание знаниями.

Интеллектуализация предпринимательства стала глобальным явлением. В экономически развитых странах стратегическая направленность государственной политики выражается в развитии инноваций и интеллектуализации всех форм бизнеса с разработкой соответствующих программ. Предприниматели в силу своей природы и мотивации являются наиболее гибкими и мобильными игроками экономической системы, поэтому именно они осваивают эти ресурсы.

Оценка развития предпринимательства в странах Восточной Европы показала общность институциональной матрицы – восточной, для которой свойственны институты редистрибутивной экономики, унитарно-централизованного политического устройства и коммунитарной идеологии с доминированием коллективных, общих ценностей. Такая среда по природе своей вступает в диссонанс с сущностью предпринимательства. В свою очередь, некоммунальная материально-техническая среда способствует возрастанию роли предпринимательства, что находит отражение в институциональном закреплении, а также в создании соответствующих норм и ценностей в общественной жизни [1, с.127].

Общий уровень институционального равновесия выражается в балансе интересов предпринимательства и общества. Баланс интересов предпринимательства и общества – это такое соотношение, которое предполагает результативное функционирование предпринимательства как социально-экономического субъекта в соответствии с существующими институциональными ограничениями. Институт предпринимательства для экономики постсоветского периода является вновь возрожденной хозяйственной структурой.

В качестве составляющих института предпринимательства можно выделить интеллектуальный, человеческий, структурный и социальный капитал. Институализация предпринимательства находится под воздействием многих факторов: государственной поддержки, системы налогообложения, уровня консолидации предпринимательских структур, отношения общественного мнения и др. Процесс формирования социального института предпринимательства на данный момент в странах Восточной Европы незавершен в силу пока еще не четкого взаимодействия с внешней средой и невыполнения ряда актуальных для саморазвития функций.

Возникают противоречия между инновационной направленностью, творческой активностью предпринимателя и отсутствием финансовой и институциональной поддержки воплощения новаторских инициатив в реальный продукт. Предпринимательство по сути своей является проводником инноваций. Как и всякая система, экономическая система стремится к стабильности и в определенной мере инерционна. Специфическая роль предпринимателей состоит в преодолении инерционности экономической системы и стремлений хозяйственных субъектов действовать согласно установившимся практикам. Любая инновация в хозяйственной сфере сопряжена с определенным риском, которого традиционные экономические субъекты пытаются избежать. Предприниматель постоянно нарушает стабильность системы, находя новые модели хозяйствования и новые стратегии поведения. Однако зачастую такая инициатива сталкивается с невозможностью ее практической реализации из-за отсутствия финансовых средств (кредитных линий, венчурного финансирования, собственных средств), а также недостаточной институализации предпринимательства в целом.

Для динамичного развития интеллектуального предпринимательства в странах Восточной Европы должны быть созданы средовые условия, включая развитие институциональной среды, инновационной и знаниевой инфраструктуры. Развитие инновационного интеллектуального предпринимательства может быть обеспечено совместными усилиями трех ключевых субъектов национальной инновационной системы – государства, предпринимательства и системы образования и науки. Основное стратегическое направление такого развития – трансфер знаний между образованием, наукой и интеллектуальным предпринимательством.

Одной из форм кооперации инновационной и предпринимательской деятельности служат кластерные структуры на базе (с участием) подразделений высших учебных заведений, позволяющих обеспечить эффективный трансфер знаний от системы образования в предпринимательство для обеспечения инновационного развития.

Решение проблемы интеллектуализации предпринимательства может быть осуществлено также посредством внесения в образование гуманитарной предпринимательской направленности, способствующей повышению общего интеллектуального и культурного уровня предпринимательства. В настоящее время достаточно велик разрыв между новыми реалиями ноосферной экономики и «упаковкой» их в учебные формы и техники. Подчеркивая роль знаний в конкурентной борьбе, следует отметить такое важное свойство знаний как кумулятивность. Появление новых знаний увеличивает вероятность появления новых идей, продуктов и процессов.

Одним из путей оптимизации деятельности малого предпринимательства и интеграции его в экономическом пространстве Восточной Европы является создание сетей. Сети позволяют более эффективно использовать совместные ресурсы, достигать максимального синергетического эффекта и значительно снижать риски, свойственные инновационному предпринимательству, путем распределения их между участниками сети. Актуальны вопросы создания отраслевых и межотраслевых ассоциаций, объединений малого предпринимательства и крупного бизнеса, в которых крупный бизнес является источником финансирования инноваций, генерируемых малым предпринимательством. Эффективное сетевое взаимодействие участников инновационного развития выступает фактором устойчивого развития экономики знаний.

Достаточно перспективным инструментом интеграции предпринимательских структур стран Восточной Европы выступает инновационный аутсорсинг. Хотя компании, функционирующие в мировом масштабе, как и ранее, концентрируют НИОКР, в первую очередь в стране происхождения, поэтапно они переходят от модели их осуществления в одном центре к созданию множества различных по масштабу центров. Организация и размещение последних может происходить в зависимости от специализации страны на конкретном рынке или технологии.

Анализ показал, что очевидна общность проблем развития предпринимательства и, в частности, интеллектуального, в странах Восточной Европы. Схожие условия эволюции, средовые факторы, государственная политика, а также результаты деятельности, создают предпосылки для необходимости интеграции предпринимательских структур стран Восточной Европы. Синергетический подход к стимулированию развития интеллектуального предпринимательства будет способствовать интеграции предпринимательских структур, а также созданию благоприятных условий для его саморазвития.

Литература

1. Кирдина С. Г. Институциональные матрицы и развитие России/ С.Г.Кирдина. Новосибирск: ИЭи ОПП СО РАН, 2001. 308 с.

Гаращук О. В.,

д. е. н., професор, начальник відділу комунікацій
та міжнародного співробітництва,
Державна служба якості освіти України,

Куценко В. І.,

д. е. н., професор, Заслужений діяч науки і техніки України,
головний науковий співробітник
відділу природно-техногенної та екологічної безпеки,
Державної установи «Інститут економіки природокористування
та сталого розвитку Національної академії наук України»

МЕНЕДЖМЕНТ І ПІДПРИЄМНИЦЬКИЙ РЕНЕСАНС У СФЕРІ ПОСЛУГ: ШЛЯХИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ

Не успіх, а зусилля заслуговують нагороди.

Джон Раскін

Як засвідчує світовий досвід, підприємницька діяльність у сфері послуг відіграє важливу роль щодо забезпечення соціально-економічного розвитку країни. В Україні у цій сфері в умовах формування ринкових відносин підприємництво набуло активного розвитку. Зокрема постійно зростає частка нематеріальних активів в економічному обігу, що є результатом інтелектуальної діяльності. Об'єктом купівлі-продажу стає інтелектуальна власність, яка має всі ознаки специфічного товару та являє собою інвестиційний інструмент, що надає перспективи віддачі в майбутньому.

На величину та якість інтелектуальної власності суттєво впливає розвиток підприємництва у сфері послуг. Однак в Україні підприємництво в цій сфері перебуває в зародковому стані. Існування зазначеного становища спричинює:

- відсутність ресурсів для оновлення виробництва послуг підприємствами соціально-культурного призначення;
- низький рейтинг економіки України для інвестицій у сферу послуг;
- низька частка приватного сектора в соціально-культурній сфері;
- відсутність конкуренції на ринку послуг тощо.

Тому в умовах, коли наша країна взяла курс на експортно-орієнтовану економіку, значна увага має бути приділена пошуку найбільш ефективних шляхів і методів щодо розвитку цього процесу, стимулювання функціонування тих видів послуг, які можуть експортуватись. Адже наразі в нашій країні відсутні фундаментальний досвід та необхідна відповідна інформаційна база, бракує єдиних стандартів звітності.

Це в першу чергу стосується галузей соціально-культурного призначення: освіти, культури, охорони здоров'я. Саме в названих сферах економічної діяльності і розпочався в Україні підприємницький ренесанс, що має спрямування на підвищення освітнього рівня населення, відтворення людського

потенціалу, збільшення духовних цінностей суспільства, формування економіки знань.

Вихід економіки України із соціально-економічної кризи, в якій наразі вона перебуває, потребує активного впровадження новітніх, високопродуктивних технологій. А це можливе лише за умови наявності висококваліфікованого трудового потенціалу, формування якого забезпечує функціонування галузей соціально-культурного призначення. Світовий досвід засвідчує, що порушення цього процесу може бути більш непоправним, ніж безпосередньо економічні втрати внаслідок кризи.

Забезпечення підготовки відповідних кадрів, у тому числі менеджерів, має на меті перш за все освітня сфера, розбудова бізнес-освіти. Менеджмент являє собою дієздатність усіх елементів сукупного працівника ефективно функціонувати в умовах ринкової економіки та реалізувати цільову функцію підприємницької діяльності, управління інтелектуальним потенціалом суспільства, його матеріальними і фінансовими ресурсами з метою досягнень найвищої ефективності [1].

Менеджмент у сфері послуг – це мистецтво успішного управління інтелектуальним потенціалом усього суспільства та безпосередньо цієї сфери, її матеріальними і фінансовими ресурсами з метою досягнення найвищої ефективності. Менеджмент покликаний забезпечити вихід сфери послуг України на європейські світові ринки шляхом підвищення зацікавленості працівників цієї сфери досягати найвищих кінцевих результатів із мінімальними при цьому затратами. А це, зазвичай, потребує активного використання сучасних інноваційно-інформаційних технологій, ґрунтуючись на досвіді інших країн, де частка валового внутрішнього продукту, створеного у сфері підприємницької діяльності, є досить високою: у Франції вона сягає 54%, у країнах Європейського Союзу загалом – 72%, в Японії – 78% [2]. В усіх зазначених країнах підприємницькою діяльністю займається понад 50 відсотків економічно активного населення. Як свідчить статистика, країни, які мають найвищу активність у сфері підприємництва, характеризуються найнижчими показниками щодо безробіття.

Підприємництво у галузях соціально-культурного призначення – це своєрідна сполучна ланка між науково-технічним комплексом і ринком. А тому витрати, скажімо, на освіту необхідно розглядати як капіталовкладення, як інтелектуальні дивіденди. Звідси успіх у соціально-економічному розвитку країни у значній мірі визначається здатністю впроваджувати інновації та ефективно використовувати нові знання. Водночас підприємницька діяльність у соціально-культурній сфері в умовах інформаційного суспільства є важливою передумовою активізації інноваційної діяльності та підвищення її ефективності. Подальше вдосконалення цієї діяльності потребує:

- відкритості інформації щодо розвитку ринку послуг;
- чіткого визначення приватної власності;

- створення цивілізованого ринку;
- активного розвитку послуг, зокрема соціально-культурного призначення;
- формування інформаційно-аналітичного середовища відповідної галузі підприємницької діяльності у соціально-культурній сфері.

Напрямами вирішення цих завдань, на наш погляд, можуть бути:

- активізація інноваційної та інвестиційної діяльності у соціально-культурній сфері;
- нарощування експорту відповідних послуг;
- формування ефективної системи охорони здоров'я та розширення обсягів й асортименту послуг (нині в медичній сфері платні послуги надаються з діагностики, консультування, профілактики, реабілітації, лікування тощо);
- забезпечення соціальної складової макроекономічної політики, що має бути спрямована на підвищення рівня життя населення та стимулювання сталого соціально-економічного зростання.

Водночас необхідно вдосконалити структуру бізнесу в сфері послуг на користь виробництва наукоємної та високотехнологічної продукції. З цією метою є важливим:

- активніше задіювати інтенсивні чинники зростання обсягу послуг;
- сприяти залученню іноземних інвестицій, що забезпечують трансферт технологій, ноу-хау, а також сприяти впровадженню новітніх методів управління.

Іноземні інвестиції, як засвідчує світовий досвід, прискорюють процес роздержавлення, демонополізації економіки, формування різних форм власності. Водночас вони виступають джерелом підвищення рентабельності виробництва шляхом формування мотивації щодо розвитку підприємницької діяльності, нового ставлення до сфери послуг як до важливої сфери діяльності та активізації розширення ділових контактів із партнерами, розповсюдження в ній нових форм підприємництва. У кінцевому підсумку все це сприятиме прискоренню соціально-економічного розвитку країни.

Література

1. Крамаренко В.И. Экономика и менеджмент сферы услуг. (Вопросы теории и методологии). Симферополь: Таврида, 1997. 205 с.
2. Черноуцан Е. Франция: государство поддерживает малое и среднее предпринимательство. Проблемы теории и практики управления. 1995. №1. С. 56-57.

Гудзь Н. В.,
к.е.н., доцент, докторантка кафедри обліку і оподаткування,
Тернопільський національний економічний університет

НАПРЯМКИ ДЕТИНІЗАЦІ ЕКОНОМІКИ В УКРАЇНІ

Основний акцент у визначенні тіньових доходів робиться на тому, що вони, як правило, не знаходять відображення у розрахунку ВВП країни. Внаслідок цього, зменшуються надходження в державний бюджет протягом року, що, у свою чергу, впливає на розрахунок можливих видатків держави на фінансування державних програм, виплату трансфертів тощо. Такий підхід до визначення тіньової економіки називають статистичним. Його притримуються й зарубіжні науковці: економіст МВФ Віто Танзі, німецький вчений Ульріх Тіссен, американський соціолог Е. Фейг[1], американський вчений П. Гутманн.

Окрім статистичного підходу до визначення тіньової економіки, поширеним є юридичний (правовий підхід). Головним критерієм віднесення до тіньової економіки є незаконний характер діяльності, тобто поза межами офіційного законодавства. Білоруські вчені Дадалко В.А., Румянцева Е.Е., Пешко Д.А. визначають тіньову економіку як „сферу, в якій економічна діяльність здійснюється поза рамками закону, тобто операції здійснюються без використання закону, правових норм і формальних правил господарського життя”[2. с. 91]. Аналіз різноманітних підходів до з’ясування структури тіньової економіки, дав змогу нам чітко виокремити дві її основні ланки:

1. Кримінальна діяльність, заборонена державою і законодавством.
2. Легальна економічна діяльність, результати якої не включають до ВВП та не оподатковують.

Щодо причин виникнення тіньової економіки цікаву думку висловив Баранов С.О., який прийшов до висновку, що „загальною причиною існування тіньової економіки є існування самої держави”[3, с. 45]. Для нашої держави характерним є саме надмірне регулювання підприємницької діяльності, тобто неефективна інституційна база регулювання підприємництва. За дослідженнями Українського інституту аналізу та менеджменту політики Україна знаходиться в групі країн з переважно невільною економікою.

Другою причиною наявності в Україні значної частки тіньової економіки є корупція в органах державної влади та місцевого самоврядування.

Третім за значенням фактором, який спричиняє відхід бізнесу в тінь є проблеми, пов’язані з податковою системою:

- надмірне податкове навантаження;
- недосконалість та нестабільність вітчизняного податкового законодавства;
- приховування доходів завдяки використанню офшорних зон;
- девіантна (відхилення від загальноприйнятих норм) поведінка платників.

Щодо останнього чинника, то зауважимо, що ефективність податкових надходжень залежать не лише від розміру бази оподаткування, правильності рішень правових та податкових систем, а й в значній мірі прийняттям

громадськістю та підприємцями цих рішення. Для України характерною є відсутність історичної практики дотримання норм та моральних стандартів законослухняної поведінки під час ведення господарської діяльності та сплати податків у суб'єктів господарювання та громадян.

Четвертим основним фактором наявності тіньової економіки є тінізація ринку праці. Тінізація ринку праці та зайнятості населення – це протиправна діяльність, пов'язана з неофіційним працевлаштуванням, зокрема використання праці найманих працівників без укладання трудових договорів і угод, виплата зарплати „в конвертах”, ухиляння від сплати податків, соціальних внесків, неоплачуваний понаднормований час роботи, лікарняні, відпустки, порушення роботодавцями інших вимог трудового законодавства.

Пріоритетними напрямками детінізації економіки, на нашу думку, є:

- посилення боротьби з корупцією та очищення влади;
- створення умов для легалізації зайнятості;
- удосконалення контролю за зовнішньо-економічною діяльністю;
- створення сприятливого бізнес-середовища;
- протидія легалізації (відмиванню) тіньових доходів.

Незважаючи на те, що в Україні простежується деяка тенденція щодо зменшення обсягів тіньової економіки починаючи з 1998 р., все ж докорінно знизити рівень тінізації економіки, злочинності та корупції, зменшити їхній вплив на соціально-економічну ситуацію в державі поки що не вдається. Тіньова економіка продовжує набувати організованого характеру, використовує зухвалі та вишукані форми протиправної діяльності. Досі не створено чіткого механізму міжвідомчої координації, ефективного і комплексного використання всіх наявних сил і засобів правоохоронних, контрольних, фінансових та інших державних органів у вирішенні поставлених завдань.

В умовах недостатності внутрішніх інвестиційних ресурсів і зовнішньої заборгованості держави задача виводу з «тіні» великих коштів, якими оперує зараз тіньовий сектор економіки, виходить на перший план. Перехід до міжнародних стандартів у боротьбі з фінансовими зловживаннями безумовно допоможе створити більш позитивне сприйняття іноземними інвесторами української економіки. У зв'язку з цим, ідеологія фінансового контролю та його складової – фінансового моніторингу, який мав би бути спрямований, перш за все, на запобігання тінізації економіки, могла б стати одним зі стрижнів тієї сфери економічної політики держави, яка спрямована на детінізацію фінансових потоків.

Література

1. Feige Edgard L. Defining and Estimating Underground and Informal Economies: The New Institutional Economic Approach. *World Development*. 1990. № 7. Р. 980-990.
2. Дадалко В.А., Румянцева Е. Е., Пешко Д.А. Теневая экономика и кризис власти: проблемы и пути решения. Минск, 2000. 416 с.
3. Баранов С.О. Державне регулювання детінізації національної економіки: організаційно-правовий аспект: дис. ... канд.економ.наук.: 225.00.02. Київ, 2018. 242 с.

Гуцаленко Л. В.,
д. е.н., професор, професор кафедри обліку та оподаткування,
Національний університет біоресурсів і
природокористування України

ФОРЕНЗІК – ЯК ЗАСІБ ЗНИЖЕННЯ РИЗИКІВ КОРПОРАТИВНОГО ШАХРАЙСТВА

Форензік – це нова діяльність, яка являє собою послугу, що потребує поєднання знань із різних галузей : бухгалтерського обліку, економічного аналізу, аудиту, фінансів, криміналістики, інформатики, програмування, соціології, психології, права та інших. Виникнення форензвкповязують з розвитком судово-економічної експертизи.

Поняття «форензік» походить від англійського «forensic», що в дослівному перекладі означає «судовий» або «кримінальний».

Форензік — це діяльність з виявлення, аналізу та врегулювання фінансових, комерційних, правових або інших питань, що містять в собі значні економічні ризики. Виділяють наступні види форензік залежно від його мети:

- розслідування фінансових махінацій, шахрайства;
- перевірка доброчесності контрагентів;
- визначення шляхів протидії корупції;
- розслідування з метою розшуку активів;
- урегулювання конфліктів;
- боротьба з легалізацією доходів і т.д. [5].

Розвиток форензік в світовому масштабі і виділення його в якості самостійної послуги призвело до виникнення міжнародних організацій, що виконують регулюючу функцію. Однією з найбільших організацій є Асоціація сертифікованих експертів по шахрайству (ACFE), утворена в 1988 р в Північній Америці з метою скорочення числа економічних злочинів і сприяння у виявленні фактів шахрайства. У ACFE складаються приблизно 75 тис. Членів з 150 країн світу.

Асоціація - лідер в галузі професійної підготовки та перепідготовки кадрів для боротьби з шахрайством. ACFE не є єдиною організацією, спрямованою на боротьбу з шахрайством, існує ще ряд організацій і асоціацій. До найбільш відомих належать:- Асоціація сертифікованих фахівців з виявлення фінансових злочинів (ACFCS),- Асоціація сертифікованих фахівців з протидії незаконному використанню коштів (ACAMS),

Альянс фахівців щодо поліпшення діяльності в області форензік (IFAAlliance),- Американський коледж ревізорів в області форензік (ACFEI), - Асоціація сертифікованих фахівців з фінансових розслідувань (ACFI), - інші [4,С. 74–83]. Форензік для України є відносно новою практикою. Проведені компанією Deloitte дослідження свідчать, що в більше ніж половині компаній України працівники мають схильність до шахрайства або ж є реальні факти шахрайства. Кейси розрізняються: за розміром збитків; за наявністю змови

всередині компанії між менеджментом або між менеджментом і співробітниками; за наявності змови з третіми особами[3].

На підприємствах в Україні збитки від корпоративного шахрайства досягають значних сум: від 1 млн. дол. США до 50 млн. дол. США. На вітчизняних підприємствах із загального обсягу економічних злочинів, скоєних по відношенню до суб'єкта господарювання, 56 % – це шахрайство скоєне власними працівниками, у т.ч. 55 % – вищим керівництвом підприємства (генеральними директорами, топ-менеджерами, бухгалтерами, керівниками відділів та ін.)[1, С. 21-27].

Форензик являє собою одну із форм контролю. Під час проведення форензик використовуються методи, які є характерними для аудиторських та судово-бухгалтерських послуг. Однак форензик має ряд характерних ознак, які відрізняють його від інших експертно-аналітичних і аудиторських послуг.

З огляду на розміри можливих збитків, корпорації провідних країн світу, а також й українські представники великого і середнього підприємництва збільшують витрати на боротьбу із корпоративним шахрайством. Зокрема 34 % підприємств в Україні збільшили свої витрати на протидію корпоративному шахрайству протягом останніх двох років (у порівнянні з 42 % організацій у світі), а 37 % планують їх збільшити протягом наступних двох років (у порівнянні з 44 % організацій у світі) [2].

Узагальнюючи вище викладене доцільно означити, що з метою уникнення корпоративного шахрайства підприємствам необхідно особливу увагу приділити системівнутрішнього контролю. Особливий контроль бізнесу має здійснювати власник, адже як засвідчує практика більшприбутковимизвичай є компанії, у якихвласник сам очолюєбізнес.

Література

1. Долбнєва Д. В. Шляхи трансформації системи боротьби з економічними злочинами в Україні з урахуванням досвіду країн Європейського Союзу. Scientific Journal «ScienceRise» №2-3(55-56). 2019 С. 21-27.
2. Клімчак М. Всесвітнє дослідження економічних злочинів та шахрайства 2018 року: результати опитування українських організацій. 2018. URL: <https://www.pwc.com/ua/uk/survey/2018/pwc-gecs-2018-ukr.pdf> (дата звернення 8.05.2020)].
3. Сидоренко Д.. Форензик як спосібзахистубізнесу. Юридична газета. URL: <http://yur-gazeta.com/publications/events/forenzik-yak-sposib-zahistu-biznesu.html>(дата звернення 8.05.2020).
4. Суйц В.П., Хорин А.Н., Козельцева Е.А.Услуга форензик: профессиональное обучение и регулирование в зарубежных странах.Аудит и финансовый анализ. 2015. № 2.С. 74–83.
5. Шешуряк Ю.. Форензик: як вчасно виявити шахрайство в бізнесі. Юридичний журнал № 3(13)/2018 URL:https://femida.ua/wp-content/uploads/2018/12/Femida-Journal-02_A4_bleed-5mm_print-compressed.pdf(дата звернення 8.05.2020).

СУЧАСНИЙ СТАН АУДИТОРСЬКОЇ ДОКУМЕНТАЦІЇ В УКРАЇНІ

Ухвалення Закону України № 2258-VIII від 21.12.2017 р. «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [1] змушує перейти усі суб'єкти аудиторської діяльності на новий рівень надання послуг. Відтепер, контроль за якістю аудиторських послуг покладено на Орган суспільного нагляду, який складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю та Інспекції із забезпечення якості. Особливо такий контроль здійснюється за суб'єктами аудиторської діяльності, що надають послуги підприємствам, що становлять суспільний інтерес, а такі підприємства відповідно до ч. 2 ст. 12 Закону України № 996-XIV від 16.07.1999 р. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (зі змінами) [2] повинні складати звітність відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Підприємствами, що становлять суспільний інтерес є підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств і малих підприємств) та підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств.

Тобто, наслідком таких змін є те, що регуляторні органи підвищили вимоги до оформлення робочих документів, включаючи складання, ведення та зберігання аудиторської документації. Метою таких підвищених вимог є удосконалення якості надання послуг українськими суб'єктами аудиторської діяльності.

Нині питання якісного оформлення аудиторської документації залишається актуальним. Кожен суб'єкт аудиторської діяльності самостійно вирішує питання оформлення робочих документів враховуючи вимоги міжнародних стандартів аудиту (далі МСА) і законодавства України. Проте, в Україні відсутні розроблені та затверджені на законодавчому рівні форми і шаблони робочих документів, які мають складатися на всіх етапах проведення аудиту. На відміну від національного законодавства, міжнародною практикою передбачені міжнародні стандарти аудиту, дотримання яких дає змогу узагальнити підхід до аудиту та структуризації робочих документів. Швидкість і якість виконання аудиту безпосередньо залежать від ступеня попередньої підготовки аудитором впорядкованої документації, тому важливою є підготовка переліку документації і попереднього тексту такої документації для подальшого заповнення (наприклад, запити клієнтам).

МСФЗ є досить специфічними стандартами. Кожний стандарт має свої особливості, які вимагають від аудитора досконалого знання таких стандартів та, на відміну від національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, переважно, професійного судження. Українські суб'єкти аудиторської діяльності виявились не готові до таких змін. Більшість аудиторів використовують такі програми та посібники, як Caseware, «Автоматизовані робочі документи аудитора. Програми аудиту. Тести контролю» (3-тє видання). Але, коли суб'єкти аудиторської діяльності здійснюють аудит підприємств, що складають звітність за МСФЗ, у них виникає багато питань. Тому, що наразі аудитори не мають структурованої аудиторської документації для оформлення аудиторських процедур під час перевірки підприємств, що складають свою звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності. Наслідками відсутності структурованих робочих документів є:

1. Виконання аудиту не у встановлений термін.
2. Неякісна аудиторська документація або відсутність оформлених аудиторських процедур.
3. Відсутність достатніх аудиторських доказів.
4. Неправильний аудиторський висновок.
5. Порушення законодавства України, МСА та Кодексу Етики [3].

Результатом перелічених вище наслідків є штрафи та/або виключення з Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.

Використання таких програм як CaseWare, SAP є дуже затратним для аудиторської спільноти. Такі програми потребують багато часу, фінансових і людських ресурсів. Придбати такі програми можуть лише мережеві аудиторські компанії. Але, як і будь-яка програма, CaseWare або SAP можуть працювати некоректно, що призводить до неправильного виконання аудиторських процедур. Інші аналоги не мають методичної специфіки оформлення робочих документів за міжнародними стандартами фінансової звітності. Суб'єкти аудиторської діяльності потребують недорогих робочих документів, які дадуть змогу їм швидко виконати аудит згідно з вимогами МСА, МСФЗ та законодавства України.

Література

1. Закон України № 2258-VIII від 21.12.2017 р. «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
2. Закон України № 996-XIV від 16.07.1996 р. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Кодекс етики професійних бухгалтерів. URL: <https://www.ifac.org/Ethics>

**ОСОБЛИВОСТІ ПЛАНУВАННЯ ТА ВИКОНАННЯ АУДИТУ
ОПЕРАЦІЙ З АФІЛІЙОВАНИМИ ОСОБАМИ ПРИ ВИКОНАННІ
ЗАВДАНЬ З АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

У сучасних умовах ведення бізнесу, які характеризуються зростанням частки операцій із афілійованими (пов'язаними) особами, від аудиторів вимагається врахування всіх потенційних ризиків нерозкриття даних щодо таких відносин під час аудиту фінансової звітності. Висока ймовірність виникнення негативних фінансово-економічних і юридичних наслідків у результаті встановлення відносин контролю, здійснення суттєвого впливу на результати господарської діяльності інших суб'єктів, а також набуття спільних інтересів ставить перед аудитором завдання щодо особливого підходу до планування та проведення аудиторської перевірки.

Відповідальність аудитора стосовно відносин і операцій із афілійованими особами під час виконання завдань із аудиту фінансової звітності регламентується Міжнародним стандартом аудиту (МСА) 550 «Пов'язані сторони» [4, с. 562-590]. Зважаючи на те, що афілійовані сторони не є незалежними при здійсненні господарської діяльності, багато концептуальних основ фінансового звітування встановлюють особливості з відображення в обліку та розкриття у фінансовій звітності даних щодо відносин з ними. Зокрема, в Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації щодо пов'язаних осіб та розкриття її у фінансовій звітності визначає П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» [6]. Норми даного Положення застосовують усі суб'єкти господарювання, котрі, згідно з вимогами законодавства [3; 5], не повинні подавати консолідовану звітність.

Але необхідно підкреслити, що МСА 550 розширює відповідальність аудитора, адже зазначено, що навіть якщо застосовна концептуальна основа фінансового звітування встановлює мінімальні (нечіткі) вимоги до пов'язаних сторін або взагалі їх не встановлює, тоді аудитор повинен добре зрозуміти відносини й операції між суб'єктом господарювання та пов'язаними з ним сторонами для того, щоб він зміг з'ясувати чи є фінансова звітність, враховуючи вплив на неї цих відносин і операцій, такою, що, по-перше, забезпечує достовірне подання (для концептуальних основ достовірного подання), а по-друге, не вводить в оману [4, с. 565].

Отже, аудитор не повинен обмежуватися вимогами нормативних та законодавчих документів, а зобов'язаний ретельно планувати процедури перевірки операцій із афілійованими особами. Згідно з вимогами МСА 550 [4, с. 565], планування і проведення аудиту з професійним скептицизмом є особливо важливим з огляду на ризик неповного розкриття чи умисного приховування інформації щодо відносин та операцій з пов'язаними сторонами. Зважаючи на це, аудитор повинен спланувати та здійснити аудит таким чином,

щоб отримати достатні аудиторські докази, які б давали змогу з упевненістю зробити висновки з відображення у фінансовій звітності правдивої інформації стосовно операцій підприємства з афілійованими особами. Під час перевірки операцій із афілійованими особами аудитор повинен пересвідчитися, що вони належним чином відображені в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

Згідно з МСА 550, аудитор повинен здійснювати оцінку щодо ризиків суттєвого викривлення, зумовлені тим, що суб'єкт господарювання у неналежний спосіб може відображати в обліку та звітності інформацію щодо відносин, операцій чи залишків з афілійованими сторонами відповідно до вимог концептуальної основи [4, с. 565]. Крім того, унаслідок властивих аудиту обмежень, є ризик невиявлення афілійованих сторін, оскільки провідний управлінський персонал може не знати про наявність відносин і операцій із ними, адже процес визначення пов'язаних осіб вимагає виконання значного обсягу роботи й аналізу як взаємозв'язків у власному підприємстві, так і основних контрагентів, а також визначення суб'єктів із прямим та опосередкованим володінням, можливостями здійснення суттєвого впливу і контролю на їх діяльність.

Зокрема, під час аудиторської перевірки суб'єктів господарювання, що не подають консолідовану фінансову звітність, аудитору рекомендується виконати такі аудиторські процедури: зробити запити про наявність зв'язків провідного управлінського персоналу з іншими господарюючими суб'єктами; здійснити аудиторські процедури, спрямовані на виявлення переліку афілійованих сторін та зв'язків між ними; зробити запити аудиторам-попередникам щодо виявлених ними афілійованих по відношенню до суб'єкта господарювання осіб; проаналізувати список виявлених афілійованих сторін з метою дослідження їх впливу на діяльність суб'єкта господарювання шляхом здійснення контролю чи суттєвого впливу; дослідити документацію з операцій із виявленими афілійованими особами за попередній період; вивчити протоколи засідань ради директорів, зборів акціонерів, інших установчих документів з метою отримання даних про їх частки володіння у статутному капіталі суб'єкта та формування на основі цих даних переліку афілійованих осіб за принципом прямої, опосередкованої участі, через склад колегіального виконавчого органу і наглядової ради тощо.

У МСА 550 зазначено, що протягом аудиту аудитор може інспектувати записи або документи, які можуть надавати інформацію про відносини й операції з пов'язаними сторонами. Наприклад, підтвердження від третіх сторін, отримані аудитором (на додаток до підтверджень від банків або зовнішніх юристів); декларації суб'єкта господарювання з податку на прибуток; інформацію, що надається суб'єктом господарювання регуляторним органам; реєстри акціонерів для виявлення основних акціонерів суб'єкта господарювання; заяви про конфлікти інтересів від управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями; записи про інвестиції суб'єкта господарювання та його пенсійні плани; контракти й угоди з ключовим управлінським персоналом і тими, кого наділено найвищими повноваженнями;

значні контракти й угоди, що виходять за межі звичайного перебігу господарської діяльності суб'єкта господарювання; особливі рахунки-фактури й листування з професійними консультантами суб'єкта господарювання; поліси (контракти) страхування життя, придбані суб'єктом господарювання; значні контракти, умови яких переглянуті суб'єктом господарювання протягом періоду; звіти відділу внутрішнього аудиту; документи, які надавалися суб'єктом господарювання регуляторному органу на ринку цінних паперів (наприклад, проспекти емісії) [4, с. 580-581].

Під час проведення аудиторської перевірки для виявлення існування афілійованих сторін особливу увагу необхідно звернути на такі операції: господарські операції, де використовуються інші, ніж звичайно, ціни, процентні ставки, гарантії та умови оплати тощо; операції, проведення яких не має логічних причин, з точки зору аудитора; операції, де зміст не відповідає їх формі; незвичайні або рідкісні операції; не виправдано більший відсоток операцій з певними покупцями чи постачальниками, ніж звичайно, з іншими партнерами; здійснення операцій із суб'єктами, що зареєстровані в зонах із пільговим оподаткуванням; санкціонування або оформлення операцій особами, які, звичайно, не здійснюють такі операції [2, с. 155].

Питання розробки чітких методик аудиту операцій із пов'язаними особами, незважаючи на наявність окремого стандарту потребують підвищеної уваги, адже дослідження показують, що до основних зауважень, характерних для систем контролю якості перевірених суб'єктів аудиторської діяльності, відносять відсутність задокументованих процедур перевірки інформації від управлінського персоналу щодо переліку афілійованих осіб, характеру та змісту операцій із ними [1, с. 633].

Література

1. Антонюк О. Р. Вектори розвитку систем контролю якості надання аудиторських послуг в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. № 21 С. 631-634. URL: <http://global-national.in.ua/archive/21-2018/120.pdf> (дата звернення: 04.05.2020).
2. Баранова А. О., Наумова Т. А., Кашперська А. І. Аудит: навч. посіб. Харків: ХДУХТ, 2017. 246 с.
3. Консолідована фінансова звітність: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку від 27 черв. 2013 р. № 2. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13> (дата звернення: 04.05.2020).
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг; пер. з англ. Ольховікова О. Л., Шульман М. К. К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України. Видання 2016-2017 р., ч. 1, 1141 с.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 04.05.2020).
6. Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку від 18 черв. 2001 р. № 23. URL: <https://zakon.ra.da.gov.ua/laws/show/z0539-01> (дата звернення: 04.05.2020).

Крутова А. С.,
д.е.н., проф. завідувач кафедри фінансів та обліку,
Долгопол Н. Ю.,
аспірант кафедри фінансів та обліку,
Харківський державний університет харчування та торгівлі

ТЕОРЕТИЧНЕ ОБҐРУНТУВАННЯ СУТНОСТІ ДЕРЖАВНО-ПРИВАТНОГО ПАРТНЕРСТВА

Реалізація національних інтересів України на шляху інтеграції до світового економічного простору орієнтує процеси трансформаційних перетворень на структурну диверсифікацію економіки та розбудову інноваційної моделі розвитку, здатної вирішити існуючі соціо-еколого-економічні проблеми, підвищити конкурентоспроможність вітчизняного товаровиробника та експортний потенціал країни, забезпечити її національну безпеку та стабільно високі темпи економічного зростання, і, як наслідок – зміцнити позиції нашої держави у світовій системі міжнародних відносин. Провідними драйверами переходу до сталого інноваційного соціально-орієнтованого економічного розвитку є активізація інноваційно-інвестиційної діяльності й ефективна взаємодія на засадах рівноправного та взаємовигідного співробітництва держави та приватного бізнесу в усіх сферах і на всіх рівнях. Дедалі більшої вагомості в контексті забезпечення мультиплікативного ефекту співдії держави, територіальних громад та приватних інвесторів у межах реалізації суспільно значимих проектів набуває державно-приватне партнерство (ДПП). Наразі партнерські взаємовідносини держави та бізнесу визнані одним з ключових механізмів оновлення суспільного виробництва та модернізації економіки України, а їх висока ефективність у вирішенні важливих соціально-економічних проблем доведена досвідом багатьох країн світу.

Світова практика використання державно-приватного партнерства показує, що подібний механізм співробітництва доцільний для запровадження в країнах, де держава і бізнес мають спільний економічний інтерес, проте не можуть розвиватися і працювати незалежно один від одного. Спільний економічний інтерес держави і бізнесу виникає тоді, коли цільові орієнтири держави у взаємодії з бізнесом та цільові орієнтири бізнесу у взаємодії з державою мають точки перетину. Так, держава, взаємодіючи з бізнесом, прагне до: досягнення глобальних цілей спільними зусиллями; використання потенціалу підприємницького сектору для суспільного блага; залучення приватного бізнесу до реалізації стратегій соціально-економічного розвитку та розбудови інфраструктури економіки; розширення партнерства у сфері реалізації інноваційних проектів тощо. Своєю чергою, бізнес, взаємодіючи з державою, прагне до: наявності ефективного середовища для розвитку бізнесу та захисту своїх інтересів; функціонування «незахоплених» корупцією державних структур; прозорості різних форм взаємодії держави з бізнесом, які б

функціонували на паритетній основі, та можливості отримання фінансової допомоги на реалізацію суспільно корисних завдань [1, с. 128].

Вирішальною передумовою необхідності та доцільності широкого впровадження механізму державно-приватного партнерства в Україні стала невідповідність зростаючих потреб в суспільних послугах та обмежених ресурсних можливостей країни щодо їх задоволення, а його провідна роль у розбудові інноваційної моделі сталого соціально-економічного розвитку держави визнана на законодавчому рівні та закріплена прийнятою у 2013 році Концепцією розвитку державно-приватного партнерства в Україні на 2013-2018 роки [2]. Формування ефективного механізму державно-приватного партнерства пов'язано із розумінням сутності, форм співпраці, пріоритетності сфер реалізації та методів оцінки ефективності проектів державно-приватного партнерства.

Зростання зацікавленості держави у розвитку державно-приватного партнерства пов'язана з його потенціалом щодо залучення приватних інвестиційних ресурсів (у першу чергу фінансових) для спільної реалізації проектів на об'єктах державної та муніципальної власності (рис. 1).

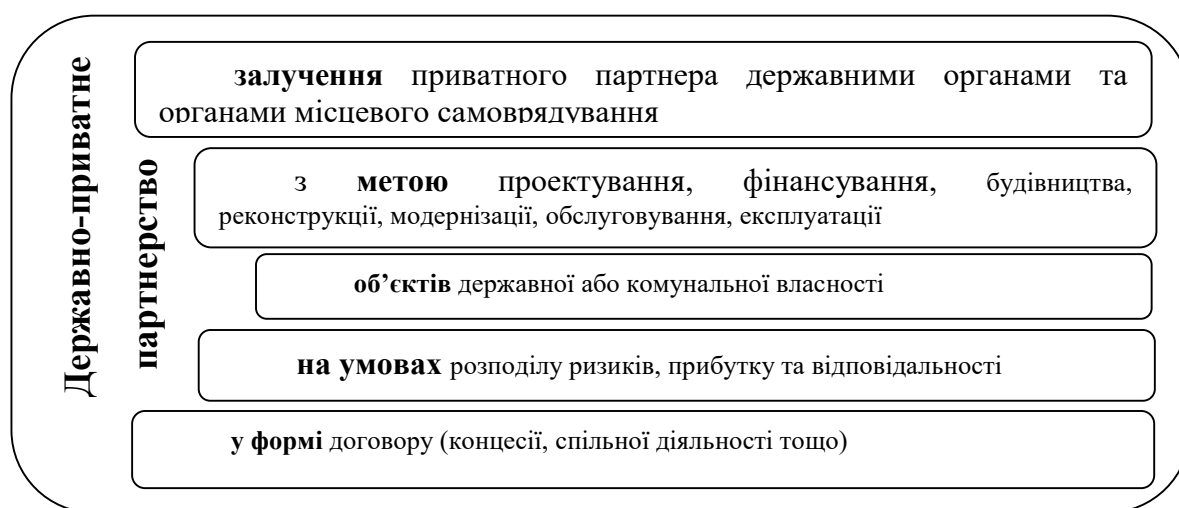


Рис. 1. Інтерпретація сутності державно-приватного партнерства

Привабливість проекту для приватних партнерів здебільшого визначає фінансова ефективність, яка оцінюється із залученням традиційних методів аналізу ефективності інвестиційних проектів, що ґрунтуються на порівнянні вигід і витрат за проектом, зокрема VFM (Value for Money), Cost-Benefit Analysis (CBA), Public Sector Comparator (PSC) тощо та передбачають обчислення показників чистого приведенного доходу і його похідних з використанням необхідної норми прибутку на вкладений капітал, яка має бути не нижча за вартість власних інвестиційних ресурсів.

Вигідність і доцільність реалізації проекту для держави та суспільства в цілому визначають суспільна корисність, бюджетна, екологічна та соціально-економічна ефективність. Оцінку суспільної корисності проекту державно-приватного партнерства пропонуємо здійснювати на підставі соціометричних методів шляхом визначення ступеня задоволення очікувань населення регіону

та вигідності в контексті сприяння розвитку окремої територіальної громади чи регіону у цілому. «Наприклад, мається на увазі створення умов для стійкого і ефективного розвитку систем життєзабезпечення міст, сіл, селищ; модернізація і розвиток комунальних систем; підвищення якості і надійності послуг, що надаються споживачам, установка додаткового технічного і програмного забезпечення щодо дистанційного моніторингу і контролю виробничих систем тощо» [3, с. 43]. Бюджетну ефективність проекту державно-приватного партнерства оцінювати шляхом порівняння і визначення співвідношення між дисконтованими потоками податкових надходжень до бюджету та бюджетних асигнувань. Екологічну ефективність – на підставі показників, що характеризують: вплив результатів реалізації проекту на навколишнє середовище, очікувані екологічні й пов'язані з ними соціальні, економічні та інші наслідки реалізації проекту. Їх перелік залежить від сфери реалізації проекту, а техніка оцінки ефективності ґрунтується на порівнянні фактичних значень показників із обраним стандартом або базовим (еталонним) значенням. Соціально-економічну ефективність проекту радимо оцінювати на підставі визначення внеску його результатів у соціально-економічний розвиток регіону. Така оцінка має враховувати галузевий і територіальний аспекти регіонального розвитку та відображати вплив результатів проекту на індикатори розвитку конкретної галузі та території, зокрема рівень економічного розвитку регіону, рівень інвестиційної активності, інноваційності, тенденції науково-технічного прогресу тощо. Крім того, вона повинна включати показники стану та якості трудових ресурсів, рівня життя населення і ступеня забезпеченості його потреб, широти охоплення населення результатами проекту тощо.

Вищевикладений підхід до оцінки ефективності проектів державно-приватного партнерства, на відміну від існуючих, конкретизує вектори ефективності та методичний інструментарій її оцінки з урахуванням інтересів різних стейкхолдерів, що забезпечує можливість інтегральної оцінки та сприяє прозорості прийняття рішень щодо укладення договорів про співпрацю держави та приватного бізнесу задля вирішення наявних соціо-еколого-економічних проблем.

Література:

1. Біла І.С., Іллічова У.І. Світовий досвід державно-приватного партнерства / І.С. Біла, У.І. Іллічова // Глобальні та національні проблеми економіки. Електронне наукове видання. – 2018. – Вип. 21. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://globalnational.in.ua/archive/212018/25.pdf>.
2. Про концепцію розвитку державно приватного партнерства в Україні на 2013-2018 роки. Розпорядження Кабінету Міністрів України № 739-р від 14 серпня 2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/7392013%D1%80>.
3. Ткаченко И.Н. Методология отбора и оценки эффективности проектов государственно-частного партнерства с учетом интересов стейкхолдеров / И. Н. Ткаченко, Я. В. Савченко, М. В. Евсеева // Дискуссия. – 2014. – № 8(49). – С. 81–90.

ЕКОНОМІКО-КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВЛАСНИМ КАПІТАЛОМ ПІДПРИЄМСТВА

Ефективність діяльності підприємства значно залежить від розвитку та вдосконалення системи управління власним капіталом. Необхідним атрибутом діяльності підприємства завжди є капітал, від моменту створення підприємства до його ліквідації чи реорганізації, тому важливим для підприємства є ефективність його управлінської системи. Управління капіталом – це система методів і принципів реалізації та розробки управлінських рішень, пов'язаних з оптимальним його формуванням з різноманітних джерел, а також забезпеченням ефективного його використання у господарській діяльності підприємства. Головною метою управління капіталом є максимізація ринкової вартості підприємства, за рахунок чого забезпечується максимізація добробуту власників підприємства в поточному і перспективному періодах.

Управління капіталом підприємства направлене на вирішення таких основних завдань: формування достатнього обсягу капіталу, що забезпечить необхідні темпи економічного розвитку підприємства; оптимізація розподілу сформованого капіталу за видами діяльності та напрямками використання; забезпечення умов досягнення максимальної доходності капіталу при запланованому рівні фінансового ризику; забезпечення мінімізації фінансового ризику, пов'язаного з використанням капіталу, при запланованому рівні його доходності; забезпечення постійної фінансової рівноваги підприємства у процесі його розвитку; забезпечення достатнього рівня фінансового контролю над підприємством з боку його засновників; забезпечення достатньої фінансової гнучкості підприємства; – оптимізація обороту капіталу; забезпечення своєчасного реінвестування капіталу [3].

У ринкових умовах особливе місце займають економічні методи управління капіталом. Економічними методами управління називають сукупність засобів та інструментів, які впливають на створення умов для функціонування й розвитку підприємництва. Структура механізму управління капіталом підприємства включає в себе такі елементи: ринковий механізм регулювання діяльності підприємства з використання самого капіталу; внутрішній механізм регулювання аспектів використання капіталу підприємства; – систему конкретних економічних методів і прийомів здійснення управління з використання капіталу; державне нормативно-правове регулювання діяльності підприємства з використання капіталу.

В умовах становлення інформаційної економіки система управління структурою капіталу має забезпечити: визначення закономірностей та тенденцій залучення ресурсів (фінансових, матеріальних та інтелектуальних) для забезпечення діяльності підприємства на всіх рівнях; раціоналізацію

використання фінансового та речового капіталів на основі ефективного використання інтелектуального капіталу; управління витратами, пов'язаними з залученням всіх елементів капіталу зі зовнішніх джерел; управління ефективністю збалансованого залучення фінансового, речового та інтелектуального капіталів. Саме тому доцільним є формування методичних основ системи управління структурою капіталу:

1) методичною основою побудови системи управління структурою капіталу на рівні підприємства повинен стати системний підхід до його внутрішньофірмового використання, за яким система управління структурою капіталу має тісно взаємодіяти з іншими підсистемами системи управління підприємством, де важливе місце займає інформація бухгалтерського обліку;

2) система управління структурою капіталу одним із пріоритетних напрямків має сприяти підвищенню конкурентоспроможності підприємства за рахунок стабілізації та підвищення ключових характеристик економічного стану;

3) умовою для впровадження у практику системи управління структурою капіталу є проведення реорганізації організаційної структури підприємства та створення (або вдосконалення) відповідної сучасної структури управління капіталом (розробка оптимальної кількості підрозділів по управлінню капіталом; визначення ключових задач по підрозділах; розробка положення про відділ; визначення посадових інструкцій спеціаліста з управління структурою капіталу; деталізація процесів управління структурою капіталу з визначенням відповідальних осіб; визначення необхідних інформаційних та матеріальних потоків) [1].

Для ефективного формування і використання власного капіталу підприємства, а також формування ефективної системи управління до підсистем також можна віднести [2]: оцінка реальної ринкової вартості підприємства та дієвості його фінансово-господарської діяльності на підставі інформації управлінського обліку; визначення оптимальної частки власного капіталу підприємства через систему управлінського контролю.

Отже, досягнення ефективності управління капіталом реалізується через визначення оптимальних цілей, стратегій управління, розробку низки заходів, визначення відповідальних структур та менеджерів, які забезпечують досягнення цілей та стратегії. Управління формуванням капіталу стає об'єктивною необхідністю, що обумовлює стратегію майбутньої діяльності, яка постійно презентується через корпоративну інтегровану звітність .

Література

1. Кірсанова Т. О. Система управління власним капіталом підприємства / Т.О. Кірсанова, Н.О. Коляда // Вісник СумДУ. Серія економіка. 2010. № 1. С. 58-63.

2. Куцик П. О. Бухгалтерський облік в управлінні власним капіталом: теоретичний аспект / П. О. Куцик // Бухгалтерський облік, оподаткування та контроль в умовах міжнародної економічної інтеграції: збір. тез доповід. всеукр. наук. практ. конф. (10 жовтня 2019 р., м. Київ, НУБіП України) – К.: НУБіП України, 2019. – 343 с. – С. 88-90.

3. Чмутова І. М. Принципи управління капіталом підприємства / І. М. Чмутова, О. В. Лебідь // Теорії мікро-макроекономіки. Збірник наукових праць. – К.: Видавничо-поліграфічний центр, 2013. – Вип. 25. – С. 168 – 173.

Любенко А. М.,
д.е.н., професор, професор кафедри обліку і оподаткування,
Львівський навчально-науковий інститут,
ДВНЗ «Університет банківської справи»

ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ КОНТРОЛЮ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ

Інтеграція України у світове економічне і правове співтовариство передбачає, що вітчизняна система контролю повинна відповідати положенням Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів, прийнятої 1977 року IX конгресом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (англ. INTOSAI) [1].

Підписання Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом в 2014 році визначило необхідність реформування контролю в державному секторі економіки до міжнародних стандартів. Зокрема, Угода визначає необхідність забезпечення розвитку бюджетної політики і надійних систем внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту, що базуються на міжнародних стандартах і відповідають основоположним принципам підзвітності, прозорості, економності, ефективності та результативності [2].

Незважаючи на прогалини і недоліки вітчизняної системи фінансового контролю, слід зазначити, що вона розвивається в напрямку урахування норм, сформованих у відповідній міжнародній практиці. Поряд з цим, на даному етапі становлення вітчизняної системи держфінконтролю пріоритетом має стати розробка національних стандартів на основі міжнародних уніфікованих положень контролю і аудиту публічних фінансів.

Для виконання цього непростого завдання система державних органів контролю повинна бути структурно і методологічно єдиною, функціонально визначеною, з чітко прописаними правами, що охоплюють всю сукупність бюджетних ресурсів, які забезпечують функціонування економіки. Це дозволить, з одного боку, виключити зайве дублювання, оптимізувати державні витрати на забезпечення функціонування контрольних органів і, з іншого боку - істотно підвищить їхню ефективність.

В свою чергу, крім впровадження вітчизняних стандартів контролю публічних фінансів, не менш важливим є розробка підходів до оцінки діяльності органів державного фінансового контролю, та визначення ефективності загалом.

На даний час оцінка діяльності ДФК проводиться за показниками, які умовно можна поділити на *кількісні* (кількість проведених контрольних заходів, обсяг охоплених контролем бюджетних коштів, сума виявлених і відшкодованих фінансових ресурсів за видами порушень, кількість посадових і матеріально-відповідальних осіб притягнутих до адміністративної та дисциплінарної відповідальності за результатами контрольних заходів, кількість публікацій/згадувань у ЗМІ результатів ревізій та аудитів тощо); та

якісні (відсоток відшкодування фінансових ресурсів за видами порушень, відсоток врахування пропозицій за результатами аудитів та інших контрольних заходів, ефективність діяльності органу ДФК як співвідношення видатків на утримання та відшкодованих і поновлених сум за результатами контролю тощо).

Очевидно, що вага якісних (відносних) показників при оцінці ефективності діяльності вітчизняних органів ДФК повинна бути більш пріоритетною та мати вищу вагу. На даний час ці показники діяльності, зокрема в Державній аудиторській службі України за 2018 рік, мають досить низьке значення, а саме відсоток відшкодування до виявлених порушень фінансової дисципліни – 42,7%, ефективність діяльності (тобто окупність, співвідношення видатків на утримання органу та відшкодованих і поновлених сум за результатами контролю) лише 129,2%, або 1,3 раза [3] (рис. 1). Для прикладу, американські державні аудитори GAO (Government Accountability Office), маючи загальну чисельність 3000 працівників [4], що відповідає чисельності Державної аудиторської служби, за 2018 рік досягли ефективності (окупності) своєї діяльності в 124 рази [5] (рис. 2), тобто практично в 100 разів більше ніж вітчизняні аудитори.

ЗАГАЛЬНА ЕФЕКТИВНІСТЬ ЗА КОНТРОЛЮ



Рис.1 Загальна ефективність заходів контролю Державної аудиторської служби України за 2016-2018 роки [3]

Крім цього, досить часто вітчизняні органи ДФК, в доказ своєї результативності приводять ріст виявлення фінансових порушень на один об'єкт контролю у порівнянні з минулим періодом (у 2017 році – 1,2 млн. грн., у 2018 році – 1,5 млн. грн., ДАСУ), що є досить дискусійним досягненням, може свідчити про те, що ДФК не в повній мірі досягає своїх мети, адже державний контроль, поміж іншого, повинен виконувати аналітичну, попереджувальну та стимулюючу функції, а саме, з'ясовувати причини та передумови, що сприяють виникненню фінансових порушень і розробляти комплекс заходів, який би унеможлилював їх у майбутньому.

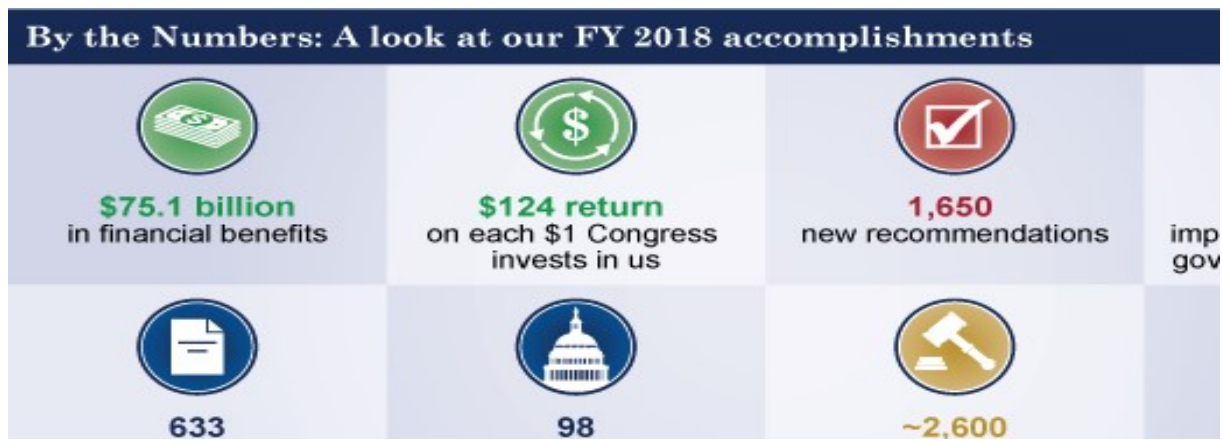


Рис.2. Результати роботи державних аудиторів GAO (США) за 2018 рік [5]

Важливим аспектом в підвищенні ефективності державного фінансового контролю, розумінні його мети і місії, поруч з розробленням і ухваленням національних стандартів контролю публічних фінансів, має стати прийняття Кодексу професійної етики працівників контролю публічних фінансів та визначення основних етичних принципів, якими слід керуватися. В їх основу можуть лягти принципи, визначені незалежними професійними організаціями, які регулюють діяльність бухгалтерів та аудиторів, а саме Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC), INTOSAI, ACCA та CPA.

Зокрема, до Кодексу професійної етики працівників контролю публічних фінансів варто включити етичні принципи, а саме: добросовісність, об'єктивність, професійна компетенція, професійна поведінка, конфіденційність та публічність та незалежність (для органу зовнішнього аудиту Рахункової палати). Реалізація цих принципів в діяльності органів державного контролю публічних фінансів, а також моніторинг експертним та громадським середовищем повноти їх дотримання, сприятиме професійності державних аудиторів та ефективності державного фінансового контролю.

Література

1. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів [Електронний ресурс] : – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?cat_id=32836.
2. Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом [Електронний ресурс] : – Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/ua/diyalnist/evropejska-integraciya/ugoda-pro-asociasiyu>.
3. Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби України за 2018 рік [Електронний ресурс] : – Режим доступу: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=146550>.
4. A Conversation with U.S. Comptroller General Gene L. Dodaro [Електронний ресурс] : – Режим доступу: <https://www.cpajournal.com/2017/04/21/conversation-u-s-comptroller-general-gene-l-dodaro/>.
5. Performance and Accountability Report Fiscal Year 2018 [Електронний ресурс] : – Режим доступу: <https://www.gao.gov/products/GAO-19-1SP>.

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Фінансова стійкість є важливою передумовою успішного ведення господарської діяльності. Вона формує імідж господарюючого суб'єкта, є його візитною карткою. Тому підприємствам і організаціям необхідно постійно дбати про фінансову стабільність, вживати заходи для її зміцнення. [4 с. 65].

Якщо підприємство фінансово стійке, то воно не вразливе до несподіваних змін кон'юнктури ринку і захищене від банкрутства. Більш того, чим вища його стійкість, тим більше переваг суб'єкт господарювання має перед іншими підприємствами того ж сектора економіки в одержанні кредитів і залученні інвестицій. Фінансово стійке підприємство вчасно розраховується за своїми зобов'язаннями з державою, позабюджетними фондами, персоналом, контрагентами. Це сприяє його іміджу («good will»), головної складової нематеріальних активів господарюючого суб'єкта [3, с.355].

Фінансову стійкість підприємства висвітлено в багатьох працях як вітчизняних, так і зарубіжних авторів. Значний вклад зробили такі науковці, як, зокрема, Добрянська О.М., Лінтур І.В.,Базилінська О.Я., Цал-Цалко Ю.С. та інші.Водночас оцінювання фінансової стійкості потребує подальшого дослідження, оскільки кожен з авторів пропонує різні підходи до визначення цього поняття, які характеризують тільки окремі аспекти цієї досить складної економічної категорії. Фінансова стійкість – це здатність підприємства чи організації, в повній мірі функціонувати і розвиватися, а також зберігати рівновагу балансу як у зовнішньому, так і у внутрішньому середовищі, що гарантує здатність підприємства вчасно розплачуватись з кредитами, а також інвестиційну привабливість. Фінансову стійкість і стабільність підприємства забезпечує його виробнича, комерційна і фінансова діяльність.

З даного визначення чітко випливає, що на фінансову стійкість впливають зовнішні і внутрішні фактори. Ступінь впливу даних факторів і фінансових ризиків на фінансову діяльність підприємства залежить від кон'юнктури фінансового ринку і зміни економіко-політичної ситуації в країні [1, с. 28].

Загалом вчені розглядають чотири типи фінансової стійкості:

- ✓ перший тип фінансової стійкості:
 - абсолютна стійкість фінансового стану підприємства, коли запаси і витрати менше суми власного оборотного капіталу та кредитів банку під товарно-матеріальні цінності;
- ✓ другий тип фінансової стійкості:
 - нормальна стійкість фінансового стану, коли гарантується платоспроможність підприємства;
- ✓ третій тип фінансової стійкості:

- нестійкий (передкризовий) фінансовий стан, коли відбувається порушення платоспроможності, але зберігається можливість відтворення рівноваги платіжних засобів і платіжних зобов'язань за рахунок залучення тимчасово вільних джерел засобів в оборот підприємства;

✓ четвертий тип фінансової стійкості:

- кризовий фінансовий стан, коли підприємство знаходиться на межі банкрутства, за якого запаси і витрати більші суми власних оборотних коштів, кредитів під матеріальні цінності та залучених тимчасово вільних джерел засобів.

Рівновага платіжного балансу в даній ситуації забезпечується за рахунок прострочених платежів по оплаті праці, кредитах банку, постачальниках, бюджету тощо [5, с. 68]. Як бачимо недостатня фінансова стійкість суб'єкта господарювання може призвести до неплатоспроможності підприємства і відсутності у нього коштів для диверсифікації бізнесу і взагалі функціонування суб'єкта господарювання. Надлишкова фінансова стійкість також має негативні наслідки, тому що вона спричинює сповільнення розвитку виробничо-господарської діяльності через збільшення надлишкових запасів і резервів на підприємстві [2, С. 99]. Покращення рівня фінансової стійкості підприємства може відбутись лише при досягненні певних цілей: усунення неплатоспроможності підприємства; зміна фінансової стратегії для прискорення економічного зростання; зниження обсягів споживання інвестиційних ресурсів підприємства у поточному періоді.

Слід відзначити, що найбільше темпи росту показників фінансової стійкості залежать від рентабельності продажу, обіговості капіталу, фінансової активності зі залучення коштів, норми розподілу прибутків на інвестиційні потреби [6, с.34]. Отже, фінансова стійкість відображає такий стан фінансових ресурсів і такий ступінь їхнього використання, при якому підприємство здатне забезпечити безперебійний процес функціонування виробництва, а також затрати на його диверсифікацію й модернізацію. А сам процес забезпечення фінансової стійкості підприємства має бути спрямований на мінімізацію негативного впливу зовнішнього та внутрішнього середовища.

Література

1. Базилінська О.Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика: Навчально-методичний посібник. К.: 2009. 328 с.
2. Башнянин Г.І., Лінтур І.В., Фінансова стійкість суб'єктів господарювання та шляхи її покращення. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. Випуск 2 (02). С. 99. 2016
3. Бланк И. А. Финансовый менеджмент: учебное пособие. К.: Ника-Центр, 2003. 528 с.
4. Лінтур І.В., Башнянин Г.І. Фінансова стійкість суб'єктів господарювання та шляхи її покращення. *економіка і суспільство* Випуск # 1. 2015 с. 65-68.
5. Фролова Т.О. Фінансовий аналіз: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. К.: Вид-во Європ. ун-ту. 2005. 253 с.
6. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. *Методика финансового анализа.* – М.: ИНФРА-М, 1996.

Мельник Н. Г.,
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Тернопільський національний економічний університет

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ДІЯЛЬНОСТІ МІЖНАРОДНИХ КОМПАНІЙ

В умовах глобальної конкуренції ефективна система внутрішнього контролю допомагає компаніям управляти ризиками та досягати успішності на основі правильного балансу між економічними й фінансовими умовами з врахуванням довгострокових перспектив. Управління компанією, яка займається міжнародним бізнесом, збільшує потребу в адекватних системах внутрішнього корпоративного управління, відповідальність за адекватність яких покладається на топ-менеджмент [1].

Сучасні компанії переважно притримуються принципу прозорості щодо більшості аспектів корпоративного управління, розміщують на веб-сайтах та у відкритих джерелах інформацію для розгляду акціонерами, клієнтами та іншими зацікавленими сторонами. Разом з тим, внутрішній контроль є практичною складовою корпоративного управління, яка у більшості випадків захищена комерційною таємницею, передбачена моральними правилами, внутрішнім кодексом тощо.

Як складова корпоративного управління, внутрішній контроль, охоплює такі аспекти: захист активів; мінімізація помилок; підвищення ефективності; попередження ризику.

Традиційно внутрішній контроль охоплює політику та процедури, які запроваджуються для забезпечення точності, надійності та стабільності облікових систем. При цьому процедури внутрішнього контролю поділяються на сім основних категорій, кожна з яких призначена для запобігання шахрайству та виявлення помилок, а саме: розмежування обов'язків та розподіл відповідальності за ведення бухгалтерського обліку, формування звітності та контроль; обмеження та контроль доступу до даних бухгалтерського обліку; інвентаризація активів; стандартизована документація, особливо стосовно фінансових й розрахункових операцій; формування попереднього, пробного балансу; періодичні звірки даних обліку із зовнішніми джерелами та контрагентами; дозвільний підхід до здійснення певного типу транзакцій.

Компанії, які працюють на міжнародному рівні, стикаються з специфічними ризиками, для протидії яким потрібна добре розроблена система внутрішнього контролю, яка, крім інших факторів, залежить від видів зовнішньоекономічних операцій, обмежень на імпорт-експорт, валютних ризиків тощо.

Внутрішній контроль є частиною корпоративного управління та працює як система управління загрозами, які виникають в процесі досягнення цілей. Контроль виявлення, коригуючий та превентивний контроль в цьому випадку

застосовуються для підвищення точності фінансової звітності, ефективності операцій та дотримання чинного законодавства не лише на національному, але й на міжнародному рівні.

Комітет організацій-спонсорів Комісії Тредвея (англ. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO) розробив модель внутрішнього контролю, використовуючи яку для своїх компаній та організацій, можна оцінити власні системи управління. За результатами досліджень Комітету організацій-спонсорів COSO, стандартними елементами внутрішнього контролю є: середовище контролю, оцінка ризиків, інформація та комунікація, контрольна діяльність та моніторингові дії. Керівництво компанії має застосовувати ці елементи для побудови ефективної системи внутрішнього контролю та корпоративного управління в цілому. Зауважимо, що зовнішня політична нестабільність, законодавчі норми, корупція та недосконала інфраструктура в країні суттєво впливають на контрольну діяльність компаній, а в глобальному середовищі ці ризики ще більше ускладнюються через додаткові обмеження, закони, податки, політичні впливи тощо [2].

Використовуючи модель COSO, керівництво міжнародних компаній може впроваджувати конкретні типи контролю для попередження й усунення ризиків. Наприклад, вибірковий контроль може застосовуватися для виявлення недоліків в операціях не лише всередині компанії, але й для перевірки діяльності зарубіжних філій, дочірніх підприємств, іноземних контрагентів. Міжнародні компанії використовують програми для превентивної оцінки імпортерів, потенційних та фактичних операції з імпорту, ризиків в процесі перетину товарами кордонів та перевезення через декілька країн й різними видами транспорту. Попередній контроль запобігає виникненню помилок або порушень, які виникають у міжнародних компаній через відмінності між торговим законодавством різних країн, відмінностях у правилах імпорту/експорту, ліцензійних вимогах, тарифах, ставках мита та податків.

Отже, внутрішній контроль – це механізми, правила та процедури, впроваджені компанією для дотримання законності, принципів та вимог корпоративного управління, забезпечення цілісності фінансової та бухгалтерської інформації, сприяння підзвітності та запобігання шахрайству.

Література

1. Bastia P. Global Markets, Governance and Internal Control Systems. *Emerging Issues in Management*, №1, 2008. P. 28-33.
2. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. URL: <https://www.coso.org/Pages/ic.aspx>.

Мельниченко О. В.,
д.е.н., професор кафедри економіки підприємства, обліку та аудиту,
Черкаський національний університет ім. Б. Хмельницького

УДОСКОНАЛЕННЯ ЄМНОСТІ ЗАКЛАДІВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я У ПЕРІОД МЕДИЧНИХ СПЛЕСКІВ: ПЕРЕРОЗПОДІЛ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ ПІД ЧАС КРИЗИ

Останні події у світі, пов'язані з поширенням пандемії захворювання на інфекцію COVID-19, що викликається коронавірусом SARS-COV-2, свідчать про неспроможність сучасних науковців, експертів чи штучному інтелекту[4] спрогнозувати на належному рівні ймовірність настання такої надзвичайної ситуації. Жодна країна в світі не була повністю готова до впливу захворювання на соціально-економічну ситуацію, не були передбачені, зокрема, для економік країн наслідки, пов'язані з поширенням вірусу. Також не було вжито заходів із запобігання його розповсюдженню. При цьому такі наслідки вже на сьогодні мають відчутний вплив на всі галузі економік країн і регіонів, де зафіксовано захворювання людей та\або смертність від недуги.

Вжиті керівництвами країн заходи із запобігання розповсюдженню коронавірусу SARS-COV-2 є безпрецедентними [Coronavirusresponse: Transportmeasures]. Вперше за багато років і десятиліть цивілізований світ зіштовхнувся з такою кількістю обмежень свобод: закриття міжнародних та внутрішньодержавних кордонів, уведений надзвичайний стан, заборона на пересування містами – це неповний перелік тих заходів, які були застосовані для припинення подальшого розповсюдження хвороби COVID-19.

Всі вони покликані мінімізувати наслідки для здоров'я й добробуту суспільства, але їх ціна є величезною і її реальний обсяг лише належить оцінити в майбутньому. Проте вже сьогодні робляться певні припущення й підрахунки збитків, які будуть завдані світовій економіці і вони вражають. Навіть без точних підрахунків нескладно побачити й зрозуміти, скільки людей втратило робочі місця навколо кожного з нас, скільки невикотвлених товарів, ненаданих послуг, неотриманих доходів спровокували такі заходи, інформаційні кампанії та сформовані у населення й бізнесу настрої. Кожна галузь світової економіки втрачає: в першу чергу знизилась придбання й виробництво товарів не першої необхідності, які частіше приносять найбільші доходи.

Найгіршим є те, що не існує жодного методу, який би дозволив спрогнозувати подію такого масштабу й її наслідки. Просто неможливо сьогодні передбачати майбутнє. При цьому є низка методик прогнозування розвитку подій, моделювання сценаріїв, проте всі вони базуються на динаміці процесів, що вже почалися, а тих, перший етап яких ще не розпочався, не вдасться спрогнозувати, оскільки прогнози базуються на трендах і зафіксованих показниках подій. Сфера охорони здоров'я, лікарі та інший медичний персонал перебувають в епіцентрі подій під час боротьби з пандемією. Однак слід не забувати, що на боротьбу з лихом спрямовуються також зусилля й інших груп

населення, які задіяні у всіх сферах і галузях економіки. Тому, крім суто медичної проблеми, виникає також значне навантаження й на економіку й економістів, які вирішують питання, зокрема, організації й забезпечення суспільства фінансовими й іншими ресурсами для виконання функціональних обов'язків, та й життя загалом [1, 2]; поліція, військові, викладачі, державні службовці, фахівці інших сфер – усі задіяні у боротьбі проти хвороби.

Не применшуючи вклад людей з різних суспільних сфер, вважаю, що економістам також слід долучитись до вирішення проблеми «чорних лебедів» або «сірих носорогів» і розробити економічні механізми запобігання негативних наслідків від глобальних лих будь-якого походження. Найкращим сценарієм подолання, зокрема, хвороб є запобігання їм.

У різних країнах світу вжито низку заходів для запобігання поширенню коронавірусу, найсуттєвішими та найбільш відчутними для соціально-економічної обстановки серед яких є:

- обмеження свободи пересування населеними пунктами;
- обмеження чи скасування роботи громадського транспорту;
- переведення працівників на роботу в дистанційному режимі там, де це є можливим;
- заборона в'їзду до країни іноземних громадян та осіб без громадянства за винятком окремих категорій;
- обмеження чи скасування прийому населення органами державної влади

Причина вжиття обмежувальних заходів – недопущення втрати контролю над розповсюдженням вірусу та блокування роботи системи охорони здоров'я через значне зростання запитів хворих на обслуговування їх лікарями.

Одним із найважливіших показників, що характеризує надійність системи охорони здоров'я в першу чергу в період пандемії, є ефективність роботи медичного персоналу, яка визначається на різних етапах:

- кількістю прийнятих пацієнтів і їх первинна діагностика;
- кількістю пацієнтів, яким надано допомогу, призначено лікування, до яких застосовано специфічне чи симптомне лікування;
- кількістювилікуваних пацієнтів.

Кожен з цих етапів визначається пропускною здатністю медичного закладу і залежить від кількості персоналу, кількості технічних засобів (площ, ліжок, засобів діагностики, техніки підтримки життєдіяльності тощо), медикаментів тощо [3]. Кожен з цих елементів системи охорони здоров'я потребує належного фінансування і належна їх кількість визначить можливості системи охорони здоров'я до подолання недуг, зокрема, що носить характер епідемії.

Саме ця проблема – обмежена пропускна здатність закладів охорони здоров'я спричинила необхідність вжиття урядами багатьох країн заходів з обмеження свобод пересування, масових зібрань, тимчасового вивільнення працівників, переведення їх на дистанційний режим роботи тощо. Саме через неможливість збільшення пропускної здатності системи охорони здоров'я

постійно зростає кількість смертей в світі від коронавірусної інфекції, оскільки «обслуговуюча система» (лікарні та інші заклади охорони здоров'я) не здатні одночасно якісно надати медичні послуги усім хворим, кількість яких збільшувалась би в геометричній прогресії.

Постає традиційна для будь-якої системи, що обробляє запити, проблема, а саме: встановлення взаємозалежності між кількістю обслуговуючих одиниць та якістю обслуговування [5]. Тобто слід визначити пропускну здатність системи охорони здоров'я таким чином, щоб у періоди відсутності епідемій та низького рівня захворювання населення медичний персонал не був незайнятий практично взагалі професійною роботою, з іншого боку – щоб не складалась ситуація, коли доводиться відмовляти у прийманні й лікуванні хворих через недостатній рівень пропускну здатності системи охорони здоров'я тоді, коли потреба в лікуванні з максимальною ефективністю і якістю обслуговування запитів буде високою чи надзвичайно високою.

Крім суто економічного питання, яке полягає у сумнівній ефективності витрачання коштів на утримання системи охорони здоров'я в тому стані, щоб вона змогла в будь-який момент обслужити максимальну кількість пацієнтів у періоди, наприклад, епідемій, коли їх немає, і ймовірність їх настання мінімальна, постає питання збереження професійної придатності значної кількості медичного персоналу, які через брак практики у періоди низької завантаженості втрачати кваліфікацію, і мотивацію до роботи.

Належний рівень лікування у періоди зростання навантаження в системі охорони здоров'я чи конкретній лікарні забезпечується або за допомогою зміни в організації системи й принципів використання таких ресурсів як простір, персонал та витратні матеріали чи їх перерозподілу. Доцільно брати також до уваги, що ресурси лікарні є матеріальними й поновлювальними, збільшенням яких можна і потрібно приділяти увагу в періоди медичних сплесків.

Література

1. Bochulia, T., & Melnychenko, O. (2019). Accounting and analytical provision of management in the times of information thinking. *European Cooperation*, 1(41), 52-64. <https://doi.org/10.32070/ec.v1i41.21>.
2. Girchenko, T., & Kossman, R. (2016). Implementation and development of digital marketing in modern banking business. *European Cooperation*, 12(19), 68 – 85.
3. Hick, J. L., DeVries, A. S., Fink-Kocken, P., Braun, J. E., Marchetti, J. (2012) Allocating resources during a crisis: you can't always get what you want. *MinnMed*, 95(4), 46–50.
4. Melnychenko, O., & Hartinger, R. (2017). Role of block chain technology in accounting and auditing. *European Cooperation*, 9(28), 27 – 34.
5. Melnychenko, O. V. (2015). Application of Methods of the Waiting Line Theory in Economic Analysis of Operations with Electronic Money. *THE PROBLEMS OF ECONOMY*, 1, 274 – 279. ISSN 2222-0712.

Мельничук І. В.,
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Тернопільський національний економічний університет

ВАРТІСНО-ОРІЄНТОВАНИЙ ПІДХІД В УПРАВЛІННІ ЕКОНОМІЧНОЮ БЕЗПЕКОЮ ПІДПРИЄМСТВА

Вартість підприємства виступає окремим об'єктом обліково-аналітичної інформації, що вимагає відповідної методики визначення ринкової капіталізації суб'єкта господарювання на основі облікових та інших показників, а також визначеного порядку узагальнення та доведення до внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації про таку вартість як економічної категорії через формування звітності. У взаємозв'язку з системою управління визначаються параметри оцінки та складові вартості, що прямо впливають на її розрахунок і механізм розкриття відповідно до інформаційних потреб зацікавлених осіб. Питання вартісно-орієнтованого управління підприємством розглядають ряд вітчизняних авторів, а саме М. В. Корягін, Р. О. Костирко, О. А. Лаговська, С. Ф. Легенчук, Т. Ю. Макаренко, О. Г. Мендула, О. Л. Польова та ін. Разом з тим, важливим елементом в бухгалтерському обліку управління вартістю підприємства є створення цілей та стратегій, спрямованих на максимізацію вартості підприємства в довгостроковій перспективі та уникнення економічних загроз і негативних чинників її зменшення.

Вартість підприємства є комплексним критерієм оцінки його фактичного стану на визначену дату за фінансовими показниками (активи, зобов'язання, виручка, прибуток, рентабельність діяльності) і нефінансовими показниками (побудова бізнес-процесів, інноваційність виробництва, кваліфікація персоналу та знання працівників, капіталізація нематеріальних активів, оцінка ризиків і можливостей тощо) у порівнянні з обліково-аналітичними даними та фінансовими показниками стандартизованої фінансової звітності. Тобто, облік управління вартістю підприємства передбачає генерування та створення доданої вартості підприємства, що впливає з різниці фактичної вартості підприємства, збільшеної на приріст вартості бізнес-одиниці за рахунок оціночних методів її максимізації, та його балансової вартості на певну дату.

Оцінка інформації про вартість підприємства іншими суб'єктами в процесі прийняття управлінських рішень ґрунтується на різних судженнях та значно відрізняються одне від одного. Суб'єкти оцінки бізнесу мають різні цілі при визначенні вартості підприємства як специфічного товару. Наприклад, для власників важливе значення має вибір варіантів розпорядження власністю підприємства, визначення альтернативних витрат на відтворення майна, яким володіє підприємство, встановлення розміру грошових коштів, які можуть бути одержані в результаті продажу або ліквідації підприємства. Для кредиторів в оцінці вартості підприємства важливе значення має достовірна облікова оцінка заставного майна при погодженні розміру позики та його здатність набувати та здійснювати права та обов'язки, які передбачені фінансовим законодавством

(фінансова дієздатність). Для фінансових аналітиків та суб'єктів аудиторської діяльності – аналіз та підтвердження вартісних параметрів підприємства на відповідність відображених даних в обліку та звітності з метою незалежного контролю або ж для забезпечення інформаційних потреб підприємства-замовника. Для інвесторів основними цілями є визначення максимально допустимої ціни купівлі бізнес-одиниці та перевірка доцільності інвестиційних вкладень, а для учасників фондових бірж – підтвердження обґрунтованості котирувань цінних паперів. Особливий інтерес мають державні органи, які проводять оцінку бізнесу для судових цілей, з метою встановлення оподаткованої бази різного виду податків, для визначення вартості суб'єкта господарювання при його ліквідації, приватизації тощо. Отже, кожен користувач має свої цілі оцінки та інформаційні запити щодо суб'єкта господарювання. Таким чином, помилкова оцінка вартості бізнесу може вплинути не тільки на рівень достовірного визначення фінансового стану на певну дату, але й на та оцінку рівня його економічної безпеки загалом.

При веденні фінансово-господарської діяльності в умовах забезпечення сталого розвитку та з метою підвищення інвестиційної привабливості багато вітчизняних компаній вбачають необхідність впровадження в систему управління вартісно-орієнтованого підходу, спрямованого на максимізацію своєї ринкової вартості у довгостроковій перспективі. Звіти, що базуються на поточній вартості, є точнішими, ніж звіти за історичною вартістю, оскільки вони відображають дійсні річні обсяги прибутків, активів та зобов'язань підприємства. Разом з тим, використання вартісно-орієнтованого підходу полягає не лише в здійсненні періодичної оцінки його вартості на визначену дату, а й у виявленні можливостей для приросту вартості підприємства у майбутньому. Роль бухгалтерського обліку полягає в представленні необхідної інформації для оцінки вартості суб'єкта господарювання.

Традиційна система бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні в недостатній мірі забезпечує інформаційні потреби різного роду зацікавлених осіб щодо вартості підприємства та характеристики окремих її елементів. Це, в першу чергу, пов'язано з історичними особливостями формування вартості майна з орієнтацією на витратний підхід (історична фактична собівартість) та орієнтацією на контроль і збереження активів без визначення його якісних та вартісних характеристик на активному ринку. Крім того, існують інші чинники, а саме неготовність обліково-управлінського персоналу перекваліфікуватись і відповідати реальним вимогам забезпечення інформацією за потребами споживачів в режимі реального часу, а також значні витрати на побудову такої системи облікової оцінки, яка б забезпечувала визначення ринкової вартості, спроможна була залучати експертів для встановлення справедливої вартості майна суб'єкта господарювання тощо.

Традиційна облікова система орієнтується на визначення фінансових результатів діяльності підприємства, що декларується як одне з основних завдань ведення обліку з метою розкриття показників у фінансовій звітності. Сучасна система обліку та звітності повинна забезпечити апарат управління та зацікавлених користувачів інформацією про чинники впливу на генерування чи

руйнування вартості підприємства, зокрема, про майно, грошові потоки, доходи, прибуток, які забезпечують релевантне представлення діяльності підприємства. Ці передумови зумовлюють концептуальну перебудову системи вартісного облікового вимірювання з переходом від історичної до ринкової (справедливої) оцінки. Враховуючи методи оцінки майна, що використовуються у світовій практиці [3, с. 70-71], цей перелік можна доповнити наступними видами оцінки: дійсна (ідеальна) вартість, інвестиційна вартість, сума очікуваного відшкодування.

Відмова від принципу історичної вартості як пріоритетної для оцінки активів в п. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», все ж залишає доцільність її використання на момент придбання (створення). На дату балансу більш обґрунтованою є оцінка за справедливою вартістю, однак є певні проблеми щодо її застосування. По-перше, це вимагає додаткових затрат часу, що збільшує трудомісткість облікової роботи в даній ділянці, по-друге, достовірна оцінка відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» не можлива без залучення експертів з оцінки майна (обізнаної та незалежної сторони оцінки).

Найбільш поширеною помилкою в процесі оцінки вартості підприємства є те, що вартісне вираження, за яким активи відображені в фінансовій звітності, тісно пов'язані з реальною вартістю активів компанії. Зазвичай, вартість абсолютно ліквідних активів (грошових коштів, поточних фінансових інвестицій) підприємства є реальною, проте вартість нерухомості, обладнання, що показана у статтях балансу, не є тотожною ринковій вартістю цих активів. Історична вартість активів також може різнитись з тої причини, що фізичний і моральний знос активів на підприємстві та їх аналогів на активному ринку часто відрізняється, оскільки методика перенесення вартості необоротних активів на витрати не показує реального стану придатності та експлуатаційних можливостей об'єктів необоротних активів, а відображає лише різницю між первісною вартістю та нарахованою амортизацією (зномом). Виходячи з цього, чим більша номенклатура активів, якими володіє суб'єкт господарювання, тим більша ймовірність відхилення їх вартості від ринкової.

Отже, основний аргумент на користь відображення активів і зобов'язань за історичною вартістю полягає в тому, що ця вартість не може бути суб'єктивною. На відміну від обліку за справедливою вартістю, який потребує професійних суджень та спеціальної експертизи, первісну вартість, як правило, легко обґрунтувати. Таким чином, можливість підтвердження історичної оцінки є вагомим аргументом у її застосуванні в системі обліку та звітності. Щодо необхідності застосування оцінки активів і зобов'язань за їх справедливою вартістю основним аргументом є те, що одержана на основі такого методу інформація має високу цінність для інвесторів та інших користувачів фінансової звітності.

Протягом багатьох років дослідниками в сфері обліку висловлюються різноманітні думки з приводу доцільності або недоцільності застосування методу оцінки за справедливою вартістю. Прихильники необхідності забезпечення надійності системи обліку виступають проти використання

справедливої оцінки, а також будь-яких прогнозних чи стратегічних параметрів в бухгалтерському обліку. Прихильники задоволення зростаючих потреб користувачів в прогнозній обліковій інформації про потенційні доходи і вартість підприємства дотримуються позиції необхідності усунення історичної оцінки як основного методу обліку та впровадження концепції оцінки за справедливою вартістю.

Таким чином, ведення бухгалтерського обліку з використанням справедливої вартості розширює інформаційне поле для оцінки дійсного фінансового становища підприємства, у порівнянні з веденням бухгалтерського обліку на основі використання концепції історичної вартості, дозволяє вирішити проблему підвищення релевантності облікової інформації в умовах зростаючих потреб користувачів.

Отже, оцінка вартості підприємства є важливим елементом управління, що є передумовою прийняття ефективних рішень з метою забезпечення раціональної організації діяльності та сталого розвитку підприємства. Детальний аналіз та порівняння характерних особливостей застосування різних підходів до оцінки вартості підприємства дозволяє зробити висновки, що обліково-аналітична інформація та показники фінансової звітності відіграють важливе значення при встановленні достовірної оцінки вартості майна, корпоративних прав суб'єкта господарювання, оскільки ці дані дають точну і підтверджену інформацію, яка має місце на представленому підприємстві. Саме така інформація має особливу цінність для прийняття інвестиційних рішень, в процесі встановлення економічних загроз, оцінки фінансової дієздатності, обґрунтування його ефективних шляхів покращення ефективності в напрямку збільшення прибутків та приросту балансової вартості на перспективу.

Література

1. Бухгалтерський облік в управлінні : навч. посіб. / О. А. Лаговська, С. Ф. Легенчук, В. І. Кузь, С. В. Кучер. Житомир : Вид. О. О. Євенок, 2017. 416 с.
2. Корягін М. Історичні аспекти розвитку бухгалтерських концепцій в управлінні вартістю підприємства. Економічний аналіз. 2012. № 10. С. 175-179.
3. Крупка Я. Д., Питель С. В., Мельничук І. В. Облік, оподаткування і правове регулювання інвестиційно-інноваційної діяльності : навчальний посібник Тернопіль : Крок, 2017. 264 с.
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні – Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» – Наказ Міністерства фінансів України № 163 від 07.07.1999 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.

Панков Д. А.,
д. э. н., профессор,
Белорусский государственный экономический университет,
Республика Беларусь
Гудошников А. В.,
магистрант ОАО «Нафтан»,
Республика Беларусь

УПРАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВЫМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ ОЛЕФИНОВЫХ ПРОИЗВОДСТВ

Револьверный кредит (от англ. revolve - обращаться, периодически сменяться) - автоматически возобновляемый кредит, применяемый на рынке ссудного капитала. Такой кредит предоставляется без дополнительных переговоров, если только он находится в пределах заранее установленного лимита и предусмотренных сроков погашения.

Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б.

*"Современный экономический словарь. - 6-е изд., перераб. и доп. - М."
(ИНФРА-М, 2011)*

Предлагаемая авторами револьверная методика расчета фактической себестоимости полуфабрикатов и готовой продукции олефиновых производств предполагает организацию калькулирования с учетом конъюнктуры рынка на готовую и попутную продукцию, величины затрат в конкретных комплексных производствах и включает в себя расчет в несколько этапов с откатом в точку распределения затрат (револьверность). Количество таких откатов в точку распределения затрат может расти в связи с увеличением числа включаемых (добавляемых) в расчет комплексных производств.

Рассмотрим направления совершенствования калькулирования полуфабрикатов и готовой продукции олефиновых производств как основу для управления финансовыми результатами. На стыке двух отраслей экономики: нефтепереработки и нефтехимии выделяются олефиновые производства, которые относятся к комплексному производству, где в результате единого технологического процесса, основанного на переработке углеводородного сырья (прямогонного бензина, нормального бутана, рефлюкса, широкой фракции легких углеводородов и т.д.), одновременно или с определенным разрывом во времени получают несколько разных по физическим и химическим свойствам, агрегатному состоянию и различных по уровню своей потребительской стоимости продуктов. Эти продукты классифицируются на основные, которые имеют значительную рыночную стоимость и попутные продукты, которые имеют незначительную рыночную стоимость по сравнению с основными продуктами. Для коммерческой жизнедеятельности субъекта хозяйствования основные продукты имеют решающее значение, а побочные - второстепенное. Затраты, связанные с единым технологическим процессом,

учитываемые в целом по всем продуктам комплексного производства признаются затратами комплексного производства (или комплексными затратами).

Основными целевыми продуктами переработки углеводородного сырья в олефиновых производствах являются этилен и пропилен.

Попутной продукцией в цехах олефинов являются пироконденсат гидростабилизированный (ПГС), смола пиролизная тяжелая (СПТ), фракция бутилен-бутадиеновая, метано-водородная фракция (МВФ), газы углеводородные сжиженные (пропан) и др.

Процент выхода основной и попутной продукции может каждый месяц варьироваться в зависимости от качественного состава перерабатываемого углеводородного сырья.

Выработанная на производстве олефинов попутная продукция (ПГС, СПТ, фракция бутилен-бутадиеновая, пропан) сразу после ее получения передается на склад для последующей реализации. Основная продукция (этилен, пропилен) подвергается дальнейшей обработке, затраты на последующую обработку подлежат отнесению на товарный продукт, завершающий производственный цикл.

В связи с тем, что в комплексном производстве отдельный учет затрат по каждому продукту невозможен, возникает необходимость в ежемесячном распределении этих затрат между целевыми продуктами (Рис. 1).



Рис. 1. Распределение затрат в комплексном производстве олефинов

Приказом Министерства топлива и энергетики РФ от 17.11.1998 №371 «Об утверждении Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на нефтеперерабатывающих и нефтехимических предприятиях» определено, что фактическая себестоимость основной продукции (этилена и пропилена) определяется без использования коэффициентов распределения затрат между этими продуктами; введены требования по оценке попутной продукции при пиролизе прямогонного бензина:

- смола пиролизная тяжелая (СПТ) – 0,9 от оптовой цены реализации;
- этановая и пропановая фракции – по себестоимости основной продукции;
- пироконденсат гиростабилизированный (ПГС) – по средней стоимости сырья пиролиза.

Данный подход предусматривает формирование одинаковой (равной) величины себестоимости этилена и пропилена в соответствующем отчетном периоде.

Используя котировки на этилен и пропилен агентства «ICIS Pricing» приходим к выводу, что два данных продукта на рынке имеют разные величины реальной рыночной стоимости на определенную дату. Например, по данным за сентябрь 2019 года этилен имеет среднюю цену 960 евро за тону, пропилен – 840 евро за тону.

Данные продукты имеют различные направления дальнейшего использования:

- этилен в полном объеме поступает на полимеризацию в цеха, где подвергается дополнительной обработке (с соответствующими затратами) для получения товарного полиэтилена.

- пропилен является полуфабрикатом для производства нитрил акриловой кислоты (НАК), который, в свою очередь, делится на два продукта – НАК товарный, реализуемый покупателям и НАК полуфабрикат, который подвергается последующей обработке для производства акрилового волокна – товара, завершающего производственный цикл.

Качественное обоснованное распределение комплексных затрат между этиленом и пропиленом (полуфабрикатами) обуславливает дальнейшее качественное формирование фактической себестоимости конечной готовой продукции (полиэтилена, нитрила акриловой кислоты, акрилового волокна). Представленные факты обосновывают необходимость совершенствования калькулирования полуфабрикатов и готовой продукции олефиновых производств с целью управления финансовыми результатами по основной деятельности предприятия.

Авторами предлагается Револьверная методика расчета фактической себестоимости полуфабрикатов и готовой продукции олефиновых производств:

Себестоимость совместной основной продукции, то есть распределяемые затраты (совокупные затраты для производства этилена и пропилена), определяется как разница комплексных затрат производства олефинов и суммарных затрат на попутную продукцию:

$$OЗ = КЗ - ПЗ,$$

где OЗ – общие производственные затраты по соответствующим цехам, подлежащие распределению,

КЗ– комплексные затраты соответствующих олефиновых цехов,

ПЗ– суммарные затраты на попутную продукцию.

Суммарные затраты на попутную продукцию определяются по формуле:

$$ПЗ = \sum Ц_i \times O_i ,$$

где ПЗ - суммарные затраты на попутную продукцию;

$Ц_i$ – средневзвешенная цена возможной реализации i -той попутной продукции за вычетом косвенных налогов, доли общехозяйственных расходов и доли расходов на реализацию;

O_i - объем производства i -той попутной продукции.

Учитывая, методологическую основу формирования себестоимости в современной практике, а также существующие в экономической литературе подходы к распределению затрат между совместной основной продукцией в комплексных производствах, используя метод ожидаемой чистой реализационной стоимости, основанный на рыночных показателях и чаще применяемый в мировой практике в химическом производстве револьверная методика подразумевает:

Базой для распределения комплексных затрат олефиновых производств между этиленом и пропиленом выступает чистая стоимость реализации, которая рассчитывается как разница между выручкой от реализации товарной продукции без налогов (полиэтилен, волокно, НАК) и дополнительными затратами по доработке этилена и пропилена для получения данной продукции.

$$ЧС_i = ВР_i - ДЗ_i,$$

где $ЧС_i$ – ожидаемая чистая стоимость от реализации полиэтилена, НАКа товара и волокна акрилового,

$ВР_i$ – выручка от реализации товарной продукции без налогов (полиэтилен, волокно, НАК) по плану на месяц,

$ДЗ_i$ – дополнительные затраты по доработке этилена и пропилена для получения товарной продукции.

Распределенные затраты по каждому целевому продукту определяются по формуле:

$$OЗ_i = \frac{ЧС_i}{\sum ЧС_i} \times OЗ ,$$

где $OЗ_i$ – общие (распределяемые) затраты по каждому целевому продукту (этилену на полиэтилен, пропилену на НАК товар и пропилену на волокно акриловое),

$ЧС_i$ – ожидаемая чистая стоимость от реализации полиэтилена, НАКа товара и волокна акрилового,

$\sum ЧС_i$ – суммарная ожидаемая чистая стоимость от реализации полиэтилена, НАКа товара и волокна акрилового,

ОЗ – общие (распределяемые) производственные затраты по олефиновым цехам.

В целях калькулирования целевых продуктов производства олефинов (этилена и пропилена) по статьям затрат применяются коэффициенты, расчет которых вытекает из ранее произведенного распределения затрат комплексного производства. При этом, себестоимость 1 тонны этилена предлагается приравнять к единице, а пропилен определять исходя из его доли затрат к затратам по этилену.

При калькулировании себестоимость одной тонны этилена определяется по формуле:

$$Сэ = \frac{ОЗ}{Vэ \times Кэ + V_{п_{нак}} \times Кп_{нак} + V_{п_{волокно}} \times Кп_{волокно}} \times Кэ;$$

где ОЗ - общие производственные затраты по производству олефинов, подлежащие распределению, руб.;

$Vэ$ - объем производства этилена, тонн;

$V_{п_{нак}}$ - объем производства пропилена, используемого для производства НАКа товара, тонн;

$V_{п_{волокно}}$ - объем производства пропилена, используемого для производства волокна акрилового, тонн;

$Кэ, Кп_{нак}, Кп_{волокно}$ - коэффициенты распределения затрат соответственно для этилена и пропилена (в долях единицы).

Себестоимость одной тонны пропилена определяется по формуле:

$$Сп_{нак} = Сэ \times Кп_{нак},$$

$Сэ$ – себестоимость одной тонны этилена, руб.;

$Кп_{нак}$ – коэффициент распределения затрат для пропилена, используемого для производства НАКа товара (в долях единицы).

Аналогично рассчитывается себестоимость пропилена, используемого для производства волокна акрилового

Авторы отмечают, что полученные при использовании револьверной методики коэффициенты распределения затрат ($Кэ, Кп_{нак}, Кп_{волокно}$) соответственно для этилена и пропилена (в долях единицы) с легкостью интегрируются в применяемое программное обеспечение, связанное с бухгалтерским учетом в организации. Расчет себестоимости основных продуктов осуществляется в два приема с откатом в точку распределения затрат:

- первый раз для определения коэффициентов ($Кэ, Кп_{нак}, Кп_{волокно}$) в зависимости от: изменения конъюнктуры рынка на товарную продукцию

(полиэтилен, НАК, волокно акриловое); изменения конъюнктуры рынка на попутную продукцию (ПГС, СПТ, фракция бутилен-бутадиеновая, пропан и др.); величины затрат на доработку этилена и пропилена до товарной продукции и утверждения данных коэффициентов в виде локального документа;

- второй раз для расчета фактической себестоимости основных продуктов для целей бухгалтерского учета.

Предложенная Револьверная методика расчета фактической себестоимости полуфабрикатов и готовой продукции олефиновых производств предоставляет возможность эффективного управления финансовыми результатами. Различная величина рентабельности в разрезе основных видов готовой продукции при использовании традиционной и револьверной методик продемонстрирована на рисунке.

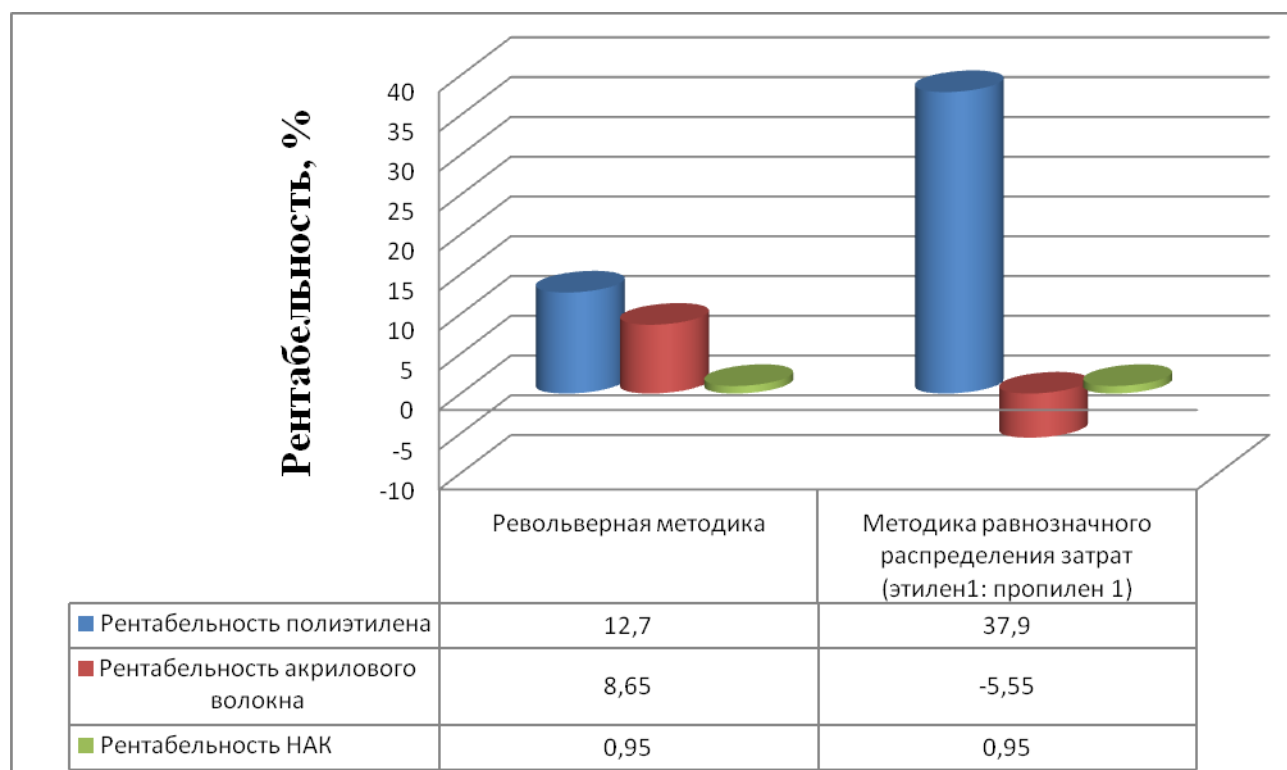


Рис. 2. Влияние методики распределения затрат на рентабельность отдельных продуктов

Использование предложенной методики на предприятиях нефтехимии будет содействовать эффективному управлению финансовыми результатами в зависимости от рыночных условий с учетом конъюнктуры рынка готовой и побочной продукции олефиновых производств, фактической величины затрат в комплексном производстве.

ВІТАННЯ!

Відомому білоруському професору, д. е. н. Дмитру Панкову – 60!

Сьогодні святкує свій 60-річний ювілей Панков Дмитро Олексійович – відомий білоруський вчений-економіст, доктор економічних наук, професор завідувач кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в галузях народного господарства Білоруського державного економічного університету – провідного економічного вищого навчального закладу Республіки Білорусь. Дмитро Олексійович давній друг кафедри обліку і оподаткування та інших облікових кафедр ТНЕУ.

Дмитро Олексійович народився 26 травня 1960 року в м. Мінську. У 1981 році закінчив БДІНГ ім. В. В. Куйбишева (нині Білоруський державний економічний університет) за спеціальністю «Бухгалтерський облік в промисловості».

За розподілом залишився в інституті асистентом кафедри бухгалтерського обліку і аналізу в будівництві. Надалі працював доцентом (з 1988 р), професором (з 1997 р) кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в галузях народного господарства, яку в 1999 р очолив.

У 1987 році захистив кандидатську дисертацію, в 1988 р отримав вчене звання доцента. З 1998 р є доктором економічних наук. Має вчене звання професора (2001 р.).

Автор понад 100 наукових публікацій, в тому числі 13 монографій, 15 підручників і навчальних посібників з грифом Міністерства освіти Республіки Білорусь. За кордоном опубліковано 11 робіт. Під його науковим консультуванням (керівництвом) підготовлено 6 докторів наук і 16 кандидатів економічних наук.

У 2002 р. нагороджений почесним знаком «Відмінник вищої освіти», а у 2018 р. – медаллю імені Франциска Скаріні.

Дмитро Олексійович є членом Ради БДЕУ, ради УЕФ, а також редколегій журналів «Бухгалтерський облік і аналіз», «Фінанси, облік, аудит», «Національний бухгалтерський облік». Голова ради із захисту докторських дисертацій Д 02.07.01, голова правління Білоруської асоціації сертифікованих бухгалтерів і аудиторів АСВА.

Вельмишановний Дмитре Олексійовичу!

Сердечно вітаємо Вас, відомого науковця і громадського діяча, завідувача кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в галузях народного господарства Білоруського державного економічного університету, із славним ювілеєм – шістдесятиріччям від Дня народження! Знаємо Вас багато років як талановитого науковця, знаного організатора підготовки фахівців з обліку, аналізу та аудиту в Республіці Білорусь і високоінтелектуальної людини. Сердечно дякуємо Вам за Вашу активну участь в Міжнародних науково-практичних конференціях ТНЕУ, надання нам у подарунок своїх наукових та навчально-методичних праць, обмін науково-технічною інформацією тощо.

У цей святковий і радісний для Вас день бажаємо Вам міцного-міцного здоров'я; творчого натхнення для написання нових наукових монографій, підручників, навчальних посібників, наукових статей, тез доповідей; здібних аспірантів, докторантів, студентів! Маємо надію на подальшу ефективну співпрацю між нами і нашими вищими навчальними закладами.

З роси і води Вам, Вельмишановний Дмитре Олексійовичу!

З повагою до Вас,

Задорожний Зеновій-Михайло Васильович (проректор з наукової роботи Тернопільського національного економічного університету (ТНЕУ), професор кафедри обліку і оподаткування, д. е. н., професор)

Кізима Андрій Ярославович (декан факультету фінансів та обліку ТНЕУ, доцент кафедри податків та фіскальної політики, к. е. н., доцент)

Бруханський Руслан Феоктистович (голова професійної спілки працівників ТНЕУ, завідувач кафедри обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу, д. е. н., професор)

Язлюк Борис Олегович (декан факультету аграрної економіки і менеджменту ТНЕУ, професор кафедри обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу, д. е. н., професор)

Лучко Михайло Романович (завідувач кафедри економічної експертизи та аудиту бізнесу, д. е. н., професор)

Починок Наталія Володимирівна (в. о. завідувача кафедри обліку і оподаткування, к. е. н., доцент)

Крупка Ярослав Дмитрович (професор кафедри обліку і оподаткування, д. е. н., професор)

Дерій Василь Антонович (професор кафедри обліку і оподаткування, д. е. н., професор)

Журавель Григорій Павлович (професор кафедри обліку і оподаткування, к. е. н., професор)

Хорунжак Надія Михайлівна (професор кафедри обліку і оподаткування, д. е. н., професор)

Панасюк Валентина Миколаївна (професор кафедри обліку і оподаткування, д. е. н., професор)

Рожелюк Вікторія Миколаївна (професор кафедри обліку і оподаткування, д. е. н., професор)

Муравський Володимир Васильович (професор кафедри обліку і оподаткування, д. е. н., доцент)

Пушкар Михайло Семенович (професор кафедри економічної експертизи та аудиту бізнесу, д. е. н., професор)

Семанюк Віта Зеновіївна (професор кафедри економічної експертизи та аудиту бізнесу, д. е. н., доцент)

Пуцентайло Петро Романович (професор кафедри обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу, д. е. н., професор)

Чорна Неля Петрівна (професор кафедри обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу, д. е. н., професор)

Проровский А. Г.,
к.т.н., доцент, заведующий кафедрой мировой
экономики, маркетинга, инвестиций,
Брестского государственного технического университета,
Республика Беларусь

ИНВЕСТИЦИОННЫЙ АНАЛИЗ ВНЕДРЕНИЯ BIM-ТЕХНОЛОГИЙ

BIM-технология – это строительно-информационное моделирование, технология, позволяющая создавать модель сооружения и из нее получать необходимую информацию. Один из основных плюсов этой технологии – она объединяет разные сферы проектирования и инженерии, охватывая весь жизненный цикл сооружений, начиная от разработки генплана и заканчивая эксплуатацией и даже сносом сооружений, - абсолютно все стадии контролируются BIM-технологией.

Классификация BIM технологий:

3D - полная информационная модель (проект) самого здания: архитектура, конструктив, инженерные системы.

4D - информационная модель включает сведения, позволяющие строить и визуализировать график выполнения работ.

5D - модель позволяет определять стоимость строительства и его этапов.

Возможно продолжить это перечисление (6D, 7D...), добавив уровни, учитывающие остальные жизненные циклы здания.

Главная целевая аудитория BIM — заказчики, которые потенциально смогут управлять сложнейшим процессом проектирования, строительства и эксплуатации с максимальной эффективностью с минимальными усилиями. Выполнить проектную документацию в BIM с достаточной степенью проработанности. Это позволит избежать в дальнейшем изменений ТЭПов здания, ведь в модели будут учтены реальные размеры шахт, всех технических и прочих помещений.

Выполнить тендерную документацию в BIM, которая позволит за относительно короткое время подготовить вполне точные спецификации и ведомости объемов работ, по которым можно провести тендер на выбор подрядчика. Внедрение функций расчета стоимости и графика выполнения работ может быть выполнено только при непосредственном участии заказчика, а значит ему придется понести затраты на BIM консультантов или нанять собственный штат BIM специалистов, чтобы подготовить все необходимые сведения для внесения и корректировки модель.

Кроме того, учитывая переменчивые условия, в процессе реализации проекта девелопер может изменить очередность и последовательность строительства, что потребует значительной корректировки модели в части объемов и последовательности «захваток».

К комплексным BIM программам можно отнести наиболее популярную на постсоветском пространстве программу Revit от компании Autodesk, средняя стоимость около 2500 руб. в год на одно рабочее место [1, с. 92]. Выручка средней проектной организации 1 млн. руб. в год, рентабельность 15%. Переподготовка одного специалиста на BIM –технологии 2000 руб. Инвестиции в одно рабочее место BIM специалиста 8000 руб.

$$NPV = \frac{60}{(1 + 0,105)} + \frac{60}{(1 + 0,105)^2} + \frac{60}{(1 + 0,105)^3} - 100 = 47,9 \text{ тыс. руб.}$$

$$PI = \frac{\left(\frac{60}{(1 + 0,105)} + \frac{60}{(1 + 0,105)^2} + \frac{60}{(1 + 0,105)^3} \right)}{100} = 1,48$$

IRR=36%, срок окупаемости 1,9 года

Анализ эффективности внедрения BIM-технологии на примере одной проектной организации показывает быструю окупаемость (1,8 года) и хорошую рентабельность (на каждый вложенный рубль 60 копеек дополнительной прибыли). При создании 1000 рабочих мест BIM специалистов в Республике Беларусь экономический эффект составит только за счет сокращения затрат на проектирование более 2 млн. руб. в год. При системном внедрении BIM технологий в строительном комплексе Республики Беларусь (заказчик-проектировщик-подрядчик-девелопер).

Внедрение технологий информационного моделирования в области промышленного и гражданского строительства в Республике Беларусь отстает от мировых тенденций. Главной проблемой является отсутствие системности: внедрение только проектировщиками дает ограниченный эффект. Но даже ограниченное внедрение BIM-технологии, как показал инвестиционный анализ, позволяет быстро окупать вложенные средства.

Литература

1. Проровский А.Г. Современная модель организации инновационных процессов в строительстве «Вестник Брестского государственного технического университета. Экономика» Брест: № 3 (2019). Стр. 89-92.

Римар Г. А.,
к.е.н., старший викладач кафедри обліку і оподаткування,
Тернопільський національний економічний університет

ОПЛАТА ПРАЦІ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЇЇ ОРГАНІЗАЦІЇ

Знецінення вітчизняної грошової одиниці, активний розвиток тіньового заробітку як складової тіньової економіки країни, високий податковий тиск на фонд оплати праці зумовили зміни у структурі доходів населення, значна частка яких припадає на заробітну плату.

Існуючі методи організації оплати праці на вітчизняних підприємствах не сприяють мотивації персоналу з матеріального погляду, гальмують зростання продуктивності праці та поліпшення економічних показників господарюючих суб'єктів.

Важливим питанням організації праці на підприємстві є заробітна плата як джерело фінансового забезпечення та як вагомий інструмент впливу на внесок кожного працівника у загальні результати діяльності цього підприємства.

Слід зазначити, що в законодавчих актах, що регулюють трудові відносини, відсутнє тлумачення поняття «організація оплати праці». Згідно науково-економічних джерел наведемо найбільш поширені визначення даного терміну.

Т. А. Бутинець стверджує, – це побудова системи оплати праці на базі сукупних елементів, а саме нормування праці, тарифної системи, премій, доплат й надбавок, що визначає взаємозв'язок між кількістю виконаної роботи та її оплатою у грошовому виразі [2].

На відміну В. П. Завгородний зазначає – це система організаційно-правових засобів, які спрямовані на встановлення сутності та порядку запровадження засад оплати праці, тарифної системи, нормування праці, відрядних розцінок, преміювання, інших виплат, встановлення норм оплати праці при відхиленні від тарифних умов, форм й термінів виплати заробітної плати, порядку обчислення середнього заробітку, індексації заробітної плати тощо [3].

Відмітимо, що організація оплати праці складається із сукупності елементів:

- системи та форми оплати праці (почасова, відрядна, комісійна, комбінована форма та їх системи);
- системи нормування праці, що включає норми праці та нормативи праці;
- тарифної та безтарифна систем організації оплати праці;
- системи компенсаційних виплат: компенсації, доплати;
- системи стимулюючих виплат: премії, надбавки.

В сучасних умовах ринкової економіки організація оплати праці повинна базуватися на наступних принципах:

- відповідність заробітної плати вартості робочої сили, а саме: середня заробітна плата встановлюється на рівні, який дає змогу задовольнити наявні потреби працівника та його сім'ї;

- соціальна справедливість (забезпечення рівної оплати за рівні трудові зусилля та результати праці, недопущення дискримінації в оплаті праці);

- еквівалентний обмін (визначення розміру оплати праці у відповідності до кількості і якості праці);

- диференціація заробітної плати (розмір заробітної плати залежить від рівня освіти та професійної підготовки, складності праці, умов праці);

- неухильне підвищення реальної заробітної плати;

- поєднання державного, колективно-договірного та ринкового регулювання оплати праці;

- соціальна безпека (встановлення мінімальної заробітної плати на рівні не нижче прожиткового мінімуму);

- гнучкість механізму організації оплати праці (використання різноманітних форм і систем оплати праці, гнучке пристосування до зміни умов праці, соціально-трудова відносин).

Отже, в умовах сьогодення організації заробітної плати притаманні недоліки, а саме: низькі рівні оплати праці; невиправдане зближення рівнів заробітної плати фахівців та інших категорій працівників; слабка матеріальна зацікавленість в підвищенні кваліфікації через незначні розбіжності в рівнях окладів працівників різної кваліфікації; недостатня стимулююча роль премій, надбавок й всієї преміальної системи.

Література

1. Брік С. В., Дегтяр Д. В. Шляхи вдосконалення організації обліку оплати праці на підприємстві. // Вісник Нац. техн. ун-ту «ХП» : зб. наук. пр. темат. вип. : Технічний прогрес та ефективність виробництва. – Харків : НТУ «ХП». – 2015. – № 60 (1169). – С. 94-97.

2. Бухгалтерський облік / Т. А. Бутинець, Л. С. Чижевська, С. Л. Береза; за ред. Бутиця Ф. Ф. Житомир, ЖІТІ, 2000. 672с.

3. Завгородній В. П. Бухгалтерський учет, контроль и аудит в системе управления предприятием. Київ, А.С.К., 1998.

4. Шмиголь Н. М., Монастирська Д. С., Антонюк А.А. Сучасні тенденції в організації оплати праці в зарубіжних країнах у розрізі систем оплати праці. // Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво. – 2016. – № 2. – С. 71-75.

БІЗНЕС-СОЦІАЛЬНИЙ АНАЛІЗ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА

Розвиток підприємств – це структурно-функціональне поєднання речово-просторово-часових чинників, основними з яких є засоби і предмети праці та сама праця, які шляхом використання технологій і різних організаційно-управлінських композицій з врахуванням умов і обставин забезпечують створення нового продукту, який є мірилом розвитку, основою кількісно-якісних змін в економічному, соціальному та екологічному становищі господарюючого суб'єкта. Проте життєво стверджуюча концепція передбачає, що повноцінним є розвиток тільки за умови органічного синтезу і збалансованості бізнесового, соціального та екологічного елементів системи розвитку.

Економічна складова концепції розвитку базується на теорії максимального потоку сукупного доходу Хікса-Ліндаля, який може бути досягнуто за умови, принаймні, збереження сукупного капіталу, за допомогою якого він одержується [2]. Концепція передбачає оптимальне використання обмежених ресурсів шляхом застосування екологобезпечних, енерго- і ресурсозберігаючих технологій, включаючи добування і переробку сировини, виробництво затребуваної соціумом екологічно чистої продукції, утилізацію та переробку відходів, а за відсутності технологій їх використання - безпечне зберігання.

Соціальна складова розвитку орієнтована на людину і спрямована на збереження стійкості соціальних та культурних систем. Важливим аспектом цього підходу є справедливий розподіл благ, збереження та примноження за рахунок світового різноманіття культурного надбання. У рамках концепції соціального розвитку людина вже є не об'єктом, а суб'єктом розвитку і по суті основним його рушієм, який, через бізнес, забезпечує свою життєдіяльність.

Екологічний, тобто життєдайний розвиток покликаний забезпечувати збалансованість функціонування біологічних і фізичних природних систем. Особливе значення мають екосистеми, від яких залежить глобальна стабільність усієї біосфери. Екологічна складова розвитку повинна спрямовуватися на збереження здатності екосистем до самовідновлення і динамічної їх адаптації до змін, зумовлених зростаючим попитом на життєво необхідні продукти.

Отже, розвиток – це складна соціально-еколого-економічна система, в якій кожна складова це комплекс взаємопов'язаних чинників про складність управління яким може свідчити поява різних напрямів наукових досліджень та навчальних дисциплін: економічний аналіз, аналіз господарської діяльності, економіка природокористування, екологічний аудит, соціальна відповідальність тощо. Результативність управління розвитком, як надскладної системи, можна

підвищити за рахунок розгляду його складових у взаємозв'язку і взаємообумовленості, що покликаний забезпечити бізнес-соціальний аналіз.

Основні напрями і методи бізнес-соціального аналізу діяльності підприємства залежать від обраної стратегії його розвитку, яка може передбачати повніше задоволення запитів ринку; гармонію інтересів як соціальних груп, так і економічних викликів; вирішення економічних, соціальних та екологічних проблем, зумовлених кризами тощо.

З врахуванням особливостей управління розвитком підбирається система індикаторів макро-, мезо- і мікрорівня [3], необхідна інформація [1] та методи оцінки впливу чинників на формування величини і характеру зміни показників [4]. Зауважимо, що крім традиційних методів, з допомогою яких досліджуємо детерміновані й стохастичні зв'язки, ширшого застосування набувають методи гнучкого управління, які допомагають приймати управлінські рішення в умовах наростання ризиків та невизначеності. До них можна віднести: герменевтику – розроблення управлінських рішень, що базуються на експертних судженнях тобто досвіді, спогляданні та нестрогих роздумах; жива методологія – креативний підхід компетентних осіб до оцінки ситуації і розробки нового бачення розвитку, яке на початку аналізу не можна було передбачити; сценарна методологія – розробка варіантів вирішення ситуації з врахуванням можливих змін об'єкта дослідження; vision-методологія – конструювання образу, можливих дій з набором визначальних ознак – саме такими бачимо розвиток системи через певний час. Використання таких методів орієнтує менеджмент на можливі зміни в умовах непередбачуваності розвитку економіко-соціально-екологічної ситуації, яка характерна сьогодні не тільки для України, а й для інших країн.

Отже, бізнес-соціальний аналіз спрямований на дослідження стану, структури, взаємозв'язків і взаємозалежностей між економічною, соціальною та екологічною складовими розвитку підприємства для розробки заходів з підвищення ефективності його функціонування.

Література

1. Єрмаков О.Ю. Соціальна відповідальність: навч. посіб. Київ: ЦП Компринт, 2015. 191 с.
2. Концепти інноваційного розвитку підприємництва: / за заг. ред. д. е. н., проф. Храпкіної В. В.; Київ: Інтерсервіс, 2018. С. 227.
3. Краєвський В.М., Костенко О. М. Індикатори управління діяльністю господарюючого суб'єкта. Стратегічні пріоритети розвитку аграрних формувань: аналітико-прогнозні тренди: монографія /за заг. ред. В. К. Савчука. Київ: ЦП Компринт, 2018. С. 76 – 95.
4. Савчук В.К. Парадигма аналітичного обґрунтування стратегії розвитку сільськогосподарських підприємств. Стратегія економічного розвитку суб'єктів аграрної сфери: актуальні питання науки і практики: монографія /за ред. В.С. Лукача. Ніжин: П.П.Лисенко М.М., 2017. С. 229 -244.

Свидрук І. І.,
д.е.н., доцент, професор кафедри менеджменту,
Львівський торговельно-економічний університет

РОЛЬ СТРАТЕГІЧНОГО ПЛАНУВАННЯ В УПРАВЛІННІ ІННОВАЦІЙНИМ РОЗВИТКОМ ПІДПРИЄМСТВА

Ефективна діяльність підприємства у висококонкурентному середовищі вимагає систематичного перегляду існуючих стратегій щодо вибору ринкових перспектив або формування інноваційного продуктового профілю. Забезпечення конкурентоспроможного економічного розвитку підприємства потребує використання відповідних гнучких стратегічних інструментів для стимулювання розробок, виробництва і трансферу інновацій, що дозволяє знижувати виробничі витрати, системно підвищувати якість виробництва.

Безупинне ускладнення конкурентного середовища позитивно відображається на якості продукції та ціновій політиці товаровиробників і в цілому є корисним для загального розвитку економічної системи. В практиці менеджменту намітилися тенденції активізації пошуку адекватних інструментів ефективної реалізації інноваційних стратегій, що особливо важливо в умовах ресурсної обмеженості і скорочення життєвого циклу сучасних продуктів. Загальна практика обрання підприємствами інноваційних бізнес-стратегій визначає основні напрями операційного, фінансового менеджменту та управління новаціями, завдяки чому менеджмент отримує інструменти для комплексного охоплення низки відокремлених тактичних планів. Зокрема, це дозволяє розподіляти пошукові дослідження серед децентралізованих автономних науково-пошукових команд, створювати внутрішньоорганізаційні дослідницькі підрозділи, впроваджувати прототипи для оцінювання корисності ідеї, пропонувати на зовнішні ринки відкриті інновації, впорядковувати моделі співпраці зі стейкхолдерами тощо [2]. Звичайно, кожна з цих діяльностей має відокремлену цінність для розвитку підприємства, однак ефективна спроможність до інноваційних перетворень впливає саме з планування узгодженого набору взаємозалежних процесів та структур, які синтезуються в конкретних бізнес-концепціях.

Розробка інноваційної стратегії є складним процесом прийняття рішень, завершальним етапом якого має стати ухвалення рішення про започаткування нового виробництва. Продуктові диверсифікації є доволі вдалим інструментом збільшення комерціалізації науково-технічних проєктів підприємств, однак забезпечення стійкого інноваційного поступу вимагає постійного пошуку нових варіантів виробництва і просування власних розробок як на існуючих, так і на потенційних ринках. Обираючи для розвитку стратегію диверсифікації, організаційно її розмежовують за ієрархічними рівнями. Так, коли в цілому підприємства обирає політику корпоративної диверсифікаційної стратегії, інноваційне стратегування розвитку його певних напрямів діяльності чи відокремлених структурних одиниць зазвичай підпорядковується загальній стратегії, при цьому конкретні плани новаторських розробок втілюються у процесні

або операційні субстратегії [3]. Така ієрархічна системність дозволяє обирати для кожного проекту субстратегію, що ґрунтується на властивих йому особливостях. На наше переконання, основною перевагою описаного управління стратегічним розвитком є можливість швидкого зростання економічного потенціалу підприємства завдяки цільовому поєднанню інноваційної та інвестиційної складових. Отож, стратегічне планування скеровується, передусім, на внутрішнє зростання: посилення інноваційно-інвестиційної активності, збільшення прибутковості, структурні зміни та зростання якості продукції у конкурентному середовищі. При цьому стратегічне планування має передбачати й перспективи використання зовнішніх джерел фінансування, додатково вкладених активів, чи навіть комбінаторних організаційних змін.

Стратегічна мета інноваційного розвитку підприємства полягає в стійкому економічному зростанні, що кількісно проявляється збільшення активів і обороту, а якісно характеризується стійкістю тенденцій зростання прибутковості і посиленням ринкових позицій підприємства [1]. Однією з визначальних особливостей стратегічного планування є володіння менеджерами достатнім обсягом професійних знань, зокрема, вміння оперувати великими масивами інформаційних потоків для прогнозування передових тенденцій розвитку економіки, якісного зосередження на розкритті інноваційного потенціалу підприємства і адекватній розробці стратегії випереджального захоплення ринку.

Особливості стратегії інноваційного розвитку підприємств визначаються ринковими умовами. Так, стратегія інноваційного зростання на існуючих ринках орієнтована, насамперед, на пошук можливостей у розрізі зростання продуктивності і пристосування виробництва до потреб основних груп споживачів. Вміння менеджменту чітко реагувати на зміни соціокультурних очікувань і прогнозування споживацьких пріоритетів можуть суттєво вплинути на зміцнення конкурентних позицій підприємства через збільшення продажів, залучення або створення нових сегментів ринків.

Отже, стратегічне планування інноваційного розвитку уможливорює застосування адекватних інструментів узгодження, розробки і просування новаторських ідей, які втілюються в конкретні продукти, є вагомим важелем управління організаційною поведінкою. Комплексне охоплення в межах стратегічного планування низки відокремлених тактичних планів дозволяє створювати внутрішньоорганізаційні інноваційні підрозділи, впроваджувати прототипи для оцінювання корисності ідей, пропонувати на ринки відкриті інновації, впорядковувати моделі співпраці зі стейкхолдерами.

Література

1. П'ятницька Г. Т., Найдюк В. С. Фінансова стійкість як базис для визначення стратегічного вектору інноваційного розвитку підприємства. Інвестиції: практика та досвід. 2018. № 4. С. 7-16.
2. Свидрук І. І. Особливості стратегічного планування креативного розвитку організації. Науковий вісник НЛТУ України. Серія Економічна. 2018. Т. 28, № 9. С. 105-109.
3. Mizyuk B., Svidruk I. Analysis of creative-innovative activity of the scientific sector of the domestic economy. The economic discourse. 2018. Iss. 2. P. 102-110.

Сисюк С. В.,к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Тернопільський національний економічний університет

МОНІТОРИНГ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ В СИСТЕМІ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Нормативне регулювання публічних закупівель здійснюється Законом України «Про публічні закупівлі», який визначає та формує єдину інформаційну систему для закупівель які здійснюються суб'єктами державного сектору. Чинна система закупівель через систему Prozorro уможливила вирішення низки оптимізаційних питань, але до кінця не розв'язала проблеми впливу людського чинника та наявності зловживань у цій сфері. Суттєве значення в подоланні цього недоліку має належним чином налагоджена система контролю. Органи контролю ідентифікує частина 3 статті 7 Закону України «Про публічні закупівлі», якою визначено, що Рахункова палата, Антимонопольний комітет України, центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю, здійснюють контроль у сфері публічних закупівель у межах своїх повноважень, визначених Конституцією та законами України [5].

Також органом, котрий здійснює зовнішній контроль закупівель за бюджетні кошти є Державна аудиторська служба (з 2020 року – Офіс фінансового контролю). Вона моніторить цей процес і має повноваження притягати до відповідальності осіб, що здійснили порушення в цій сфері. Зокрема, впродовж 2019 року Держаудитслужба України, здійснивши моніторинг близько 9 000 закупівель, що складає 6% від їх загальної кількості в половині з них виявила порушення. Проте штрафні санкції були накладені лише щодо 43 осіб [1].

Неефективність здійснюваного контролю призводить до значних втрат бюджетних коштів. Тому важливо формувати нові підходи до здійснення контролю у сфері закупівель. При цьому, слід зауважити, що контроль публічних закупівель має виконуватися на всіх стадіях їх здійснення, починаючи з планування, продовжуючи моніторингом і безпосереднім проведенням процедур закупівлі, укладанням і виконанням договору та формуванням звітності, що підлягає інспектуванню. Загалом фінансовий контроль – це одна із основних функцій держави, що забезпечує умови нормального функціонування її фінансової системи. Новим видом, контролю, який повинна здійснювати ДАСУ (Офіс фінансового контролю), є моніторинг закупівлі, що визначено пунктом 11 ч. 1 ст. 1 Закону «Про публічні закупівлі» і відповідно – це аналіз дотримання замовником законодавства у сфері публічних закупівель на всіх стадіях закупівлі з метою запобігання порушенням законодавства у сфері публічних закупівель. Як бачимо ключовим у даному визначенні є «запобігання порушенням», тобто здійснюється поточний контроль за проведенням публічних закупівель [2; 3].

Позитивно слід оцінити розробку й затвердження Державною аудиторською службою Порядку застосування автоматичних індикаторів ризиків, Методики визначення автоматичних індикаторів ризиків; Переліку автоматичних індикаторів ризиків [4]. Зазначені документи містить важливі норми, котрі становлять основу реалізації дієвої системи відбору почерговості процедур закупівлі та рішення щодо початку їх моніторингу, як цього вимагає Закон України «Про публічні закупівлі». Також впроваджено відповідний програмний продукт, що уможливорює проведення автоматизованого розрахунку запропонованих індикаторів за встановленим алгоритмом. Індикатори ризику автоматично розраховує ризик-система, до якої введено необхідні параметри пошуку і розрахунку.

Суттєві поліпшення проведення контролю простежуються, зокрема через уведення в його практику аналітичних методів щодо оцінки ризиків при здійсненні публічних закупівель. Такий підхід підвищує рівень інформованості зацікавлених контрагентів і застерігає їх від участі у загрозованих операціях. Обрання близько 35 показників оцінки ризиків дозволяє достатньо точно спрогнозувати рівень ризиковості через застосування відповідних програмних додатків, що реалізовані у вищезазначеній системі. Однак більш швидкий експрес аналіз, на наш погляд, можна проводити лише за ключовими ризиками публічних закупівель, а саме: ризик скасування процедури закупівлі; ризик зміни ціни; ризик, що процедура закупівлі не відбудеться; ризик оскарження закупівлі; ризик дискваліфікації учасника.

Влаштування такої опції в чинній системі дасть змогу без великих затрат часу та зусиль відповідальних працівників швидко оцінювати перспективи та загрози при проведенні публічних закупівель. Така оцінка матиме ймовірнісний та більш суб'єктивний результат, однак для порівняння різних контрагентів, він також буде ефективним. В подальшому вже після обрання найбільш надійних контрагентів, можна провести щодо них поглиблений аналіз ризиків і встановити відповідну градацію учасників.

Література

1. Задворний В. Двобій Prozorro з корупцією. *Економічна правда*. 23 березня 2020 р. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2020/03/23/658092/>.
2. Положення про Державну аудиторську службу України : Постанова Кабінету Міністрів України №43 від 03.02.2016 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>
3. Положення про Офіс фінансового контролю : Постанова Кабінету Міністрів України № 184 від 19.02.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/184-2020-%D0%BF>
4. Порядок застосування автоматичних індикаторів ризиків : Наказ Державної аудиторської служби України №196 від 11.09.2018 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1115-18>.
5. Про публічні закупівлі: Закон України № 922-VIII від 25.12.2015 р. <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/922-19>.

НОВІ ПІДХОДИ У ЗДІЙСНЕННІ ФІНАНСОВОГО МОНІТОРИНГУ В УКРАЇНІ

Ефективне функціонування фінансової системи є першочерговим завданням для подальшого розвитку України. Серед чинників впливу важливим є функціонування досконалого механізму запобігання зловживанням у цій сфері, мінімізації обсягів тіньової економіки, ухилень від сплати податків.

Фінансовий моніторинг – специфічна форма контролю, що охоплює сукупність організаційних, правових, інформаційних, кадрових та інших заходів суб'єктів фінансового моніторингу щодо обмеження та ліквідації легалізації доходів, одержаних незаконним чином. На цьому шляху ключовим фактором локалізації негативних проявів є законодавчо-нормативне забезпечення, яке суттєво посилює ефективність використання інституцій первинного фінансового моніторингу.

Окремі проблеми окресленої тематики, зокрема особливості діяльності щодо запобігання та протидії легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, стали предметом наукових досліджень таких учених, як Ж. Андрійченко, С. Буткевич, Н. Внукової, М. Крупки., О. Підхомного, І. Осики, В. Сухонос, С. Чернявського та інших.

Зміна за останні декілька років світових вимог, норм, підходів у рекомендаціях FATF, нормах 4-ї Директиви (ЄС) 2015/849 «Про запобігання використанню фінансової системи для відмивання грошей та фінансування тероризму» [1] зумовили необхідність вдосконалення і вітчизняних законодавчо-нормативних процедур. Так, 6 грудня 2019 р. Верховною Радою України прийнято новий закон "Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом..." [2]. Він прийнятий як на реалізацію внутрішньої потреби в обмеженні тіньової економіки та на виконання угоди про асоціацію з ЄС.

Закон із 28 квітня 2020 р. набув чинності та оновив в Україні систему фінансового моніторингу. Аналізуючи його норми, вважаємо доречним виокремити його прогресивні можливості. Так, суттєвою зміною є зменшення кількості операцій, що підлягають обов'язковому фінансовому моніторингу внаслідок підвищення їх порогової суми із 150 тис. грн. до 400 тис. грн., що є ґрунтованим так як з часу введення старої норми інфляція, девальвація зумовили ситуацію, що мізерні операції підлягали обов'язковому моніторингу, завдавали обсягів роботи, яка не несла результативного характеру. Сконцентрувавшись на меншому обсязі операцій контроль за їх змістовним значенням буде посилено. Наступною зміною є зменшення кількості ознак для здійснення обов'язкового фінансового моніторингу із 17 до чотирьох, що є теж позитивним, оскільки дозволить перейти із тотального контролю до

ефективного, або ризик-орієнтованого. Даний підхід - це визначення (виявлення), оцінка (переоцінка) та розуміння ризиків легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та/або фінансування розповсюдження зброї масового знищення, а також вжиття відповідних заходів щодо управління ризиками у спосіб та в обсязі, що забезпечують мінімізацію таких ризиків залежно від їх ступеня.

Якщо раніше операцію оцінювали за 17 критеріями, то за новими вимогами їх буде всього чотири, а саме: Переказ коштів за кордон. Фінансові операції з готівкою. Фінансові операції політично значущих осіб, членів їх сімей або пов'язаних осіб. Будь-які фінансові операції, у яких простежується зв'язок з Іраном та Північною Кореєю. Ці країни внесені до списку держав, що не виконують належним чином рекомендації міжнародних організацій у сфері боротьби з легалізацією доходів.

Ризик-орієнтований підхід дозволить застосовувати спрощені заходи ідентифікації, верифікації суб'єктами первинного фінансового моніторингу клієнтів (СПФМ), співпраця з якими має низький рівень ризику. Низькоризикові клієнти будуть позбавлені обсягу документів та бюрократичних процедур під час встановлення відносин із СПФМ. При визначенні критеріїв ризику СПФМ повинен враховувати Національну оцінку ризиків, рекомендації суб'єктів державного фінансового моніторингу, а також типологічні дослідження Держфінмоніторингу.

Новий Закон встановлює статус «публічного діяча» пожиттєвим і не обмежується 3 роками, як це було передбачено. Окрім того, зменшується перелік осіб, які вважатимуться членами сім'ї публічного діяча, встановлено високий рівень ризику лише по операціях із іноземними публічними діячами.

Очевидно, що дієвість Закону залежить від рівня покарання. Так, значно збільшено розміри штрафів, максимальні розміри яких встановлені на рівні: а) для фінансових установ - до 10 % загального річного обороту, але не більше 135,15 млн грн.; б) для інших СПФМ - двократний обсяг вигоди, одержаної СПФМ внаслідок вчинення порушення, а якщо сума такої вигоди не може бути визначена, - 27,03 млн грн. Таким чином вважаємо, що нові вимоги реалізують дієвість системи протидії незаконному збагаченню, обмежать тіньову економіку в Україні.

Література

1. Directive (EU) 2015/849 of the European Parliament and of the Council of 20 May 2015 on the prevention of the use of the financial system for the purposes of money laundering or terrorist financing, amending Regulation (EU) No 648/2012 of the European Parliament and of the Council, and repealing Directive 2005/60/EC of the European Parliament and of the Council and Commission Directive 2006/70/EC [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L0849&from=EN>

2. Закон України "Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом..." № 361-IX від 06.12.2019р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-IX>

Федорченко К. О.,
аспірант кафедри статистики та економічного аналізу,
Національний університет біоресурсів
та природокористування України

БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВИМ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯМ ПІДПРИЄМСТВ

В сьогоденній нестабільній економічній ситуації підприємцям варто звернути увагу на такий інструмент управління, як бюджетування. На думку Міньковської М.В. та Виноградової Ю.О., бюджетування – це, з одного боку, процес складання фінансових планів і кошторисів, а з іншого – нова система фінансового планування, управлінська технологія, призначена для вироблення й підвищення фінансової обґрунтованості ухвалених управлінських рішень [2, с. 167].

Саме бюджетування дає змогу втілити в життя фінансовий план, затверджений на підприємстві. Адже, воно є тим практичним інструментом, який допомагає виявити та усунути проблеми в комунікації між структурними одиницями на підприємстві, зробити поточний моніторинг фінансової ситуації та, за необхідності, відкорегувати витрати ресурсів, прослідкувати ефективність використання готівкових коштів, запасів та ін. Є можливість своєчасно адаптувати підприємство до нових тенденцій та запитів на ринку, зберегти стійкий рівень фінансового потенціалу підприємства в умовах нестабільної економічної ситуації.

Тому, цей далеко не новий, але недостатньо використовуваний в господарській практиці, механізм поліпшення управління фінансовим забезпеченням підприємств, повинен стати дієвим чинником підвищення ефективності управлінського впливу на досягнення визначених цілей.

Дослідження підтверджує, що організація бюджетування в малому підприємстві простіша, ніж на великому, оскільки останньому для створення ефективної системи бюджетування, необхідно мати висококваліфіковані кадри в галузі фінансового менеджменту та відповідне методичне і програмне забезпечення, що потребує значних фінансових витрат [3, с. 414].

На сьогодні не існує чітко прописаних етапів, форм та правил складання бюджету. Є спроби науковців створити загальний підхід та основні принципи до побудови структури бюджетування [1, с. 39]. Але, на нашу думку, доцільніше використати досвід успішних компаній в даному питанні та адаптувати його під специфіку підприємства й особливості діяльності. Крім того, для підвищення ефективності бюджетування, необхідно постійно аналізувати отримані результати й оперативно вносити відповідні корективи до бюджету на кожному етапі контролю використання фінансових ресурсів.

Так, для прикладу, можна звернути увагу на пораду Йонаса Ельмерраджі та скористатись гнучким бюджетом, що містить фактичні результати, які порівнюються зі статичним бюджетом компанії для виявлення будь-яких

розбіжностей [4]. Тобто, теоретичні розрахунки фахівців фінансово-економічного відділу зможуть втілитись в реальні фактичні показники доходів компанії, збільшення капіталу, підвищення ефективності виробництва, покращення ефективності трудового потенціалу підприємства та ін.

Важливою функцією бюджетування є і те, що в процесі його здійснення можна передбачити можливі втрати фінансових ресурсів, які можна розглядати як додатковий резерв коштів для розвитку підприємства, підвищення його конкурентоспроможності, нарощування прибутку, поліпшення соціального розвитку колективу, недопущення/зменшення впливу екологічних наслідків від ведення статутної діяльності. Вразі успішного впровадження бюджетування, вмілого користування цим інструментом, ми отримаємо деталізовані фінансові дані, потрібні для планування, прогнозування та управління змінами у фінансовому забезпеченні підприємства.

Отже, бюджетування залишається необхідним, ефективним та практично-доцільним інструментом в прийнятті обґрунтованих управлінських рішень та дозволяє детально розглядати витрати і доходи на кожному етапі господарської діяльності підприємства, оперативно вносити необхідні корективи, ефективніше планувати фінансові потреби з врахуванням майбутніх ризиків. За таких умов є можливість оптимізувати фінансове забезпечення діяльності підприємства – як передумову ефективного управління досягненням цільових результатів.

Література

1. Ілляшенко Т.О., Ілляшенко К. В., Скобенко М. В. Бюджетування як напрямок удосконалення системи управління діяльністю підприємств. Вісник Сумського державного університету. Серія Економіка. 2012, № 3. С. 36–44.

2. Міньковська, М. В.; Виноградова, Ю. О. Аспекти бюджетування: переваги та недоліки, успіхи та помилки. Економіка промисловості: наук.-пр. журн. Нац. акад. наук України, Ін-т економіки промисловості НАН України. – Київ: 2008, № 4, С. 161–167.

3. Шелудько В. М. Фінансовий менеджмент: Підручник. Київ: Знання, 2006. 439 с. – (Вища освіта XXI століття) [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу:

https://pidruchniki.com/18000102/finansii/byudzhetyvannya_sistemi_finansovogo_planiuvannya (дата звернення: 28.04.2020).

4. Jonas Elmerraji, How budgeting works for companies, article in Investopedia, Sep 9, 2019 [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <https://www.investopedia.com/articles/07/budgetingforcompanies.asp> (дата звернення: 03.05.2020).

Яковець Т. А.,
к.е.н., доцент, доцент кафедри фундаментальних та
спеціальних дисциплін,
Чортківський навчально-науковий
інститут підприємництва і бізнесу ТНЕУ

СТРАТЕГІЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РЕНТАБЕЛЬНОСТІ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ ЯК ОСНОВИ ДІЯЛЬНОСТІ

Ціллю діяльності будь-якого підприємства є реалізація готової продукції, виконання робіт або надання послуг і, як кінцевий результат, отримання прибутку. Невпинні трансформаційні процеси економічної системи вимагають постійного розвитку та вдосконалення системи управління підприємством, пошуку та застосування новітніх передових методів й інструментів в напрямку забезпечення негативного впливу чинників на показники діяльності підприємства.

Усі засоби підприємств спрямовуються на забезпечення рентабельності процесу реалізації як основи діяльності. Група науковців Технічного університету Німеччини: Myrodia, A., Kristjansdottir, K., & Hvam, L. [1] здійснили аналіз впливу впровадження системи конфігурації продукту (product configurations system PCS) на підвищення точності розрахунків вартості та підвищення рентабельності продукції. Компанії, що впровадили PCS, досягли значних переваг в тому, щоб більше контролювати асортимент своєї продукції, приймати правильні рішення на етапі продажу та збільшувати продажі оптимальних продуктів. Отже, для кожного виду діяльності варто сформулювати доцільний асортимент продукції, що може позитивно вплинути на прибутковість загалом.

Таким чином, побудова ефективного процесу реалізації у довгостроковій перспективі забезпечується врахуванням чинників впливу на обсяг реалізованої продукції та, як наслідок, розміру виручки від реалізації.

Прогнозування діагностичних показників, здійснюване за допомогою аналітичних методів, дозволяє побудувати моделі, які забезпечують більш точні прогнози та гнучкість планування. Dibrell, C., Craig, J. W., & Neubaum, D. O. довели, що офіційні процеси стратегічного планування підприємств та гнучкість планування позитивно пов'язані, і кожен з них позитивно пов'язаний з інноваційністю. Крім того, інноваційність повністю опосередковує відносини між продуктивністю підприємства та формальним процесом стратегічного планування та гнучкістю планування [2].

Відтак, запропоновану нами методику сформовано у модель, алгоритм якої може застосовуватись для формування стратегій реалізації продукції з врахування чинників впливу на діяльність будь-якого підприємства (рис. 1).

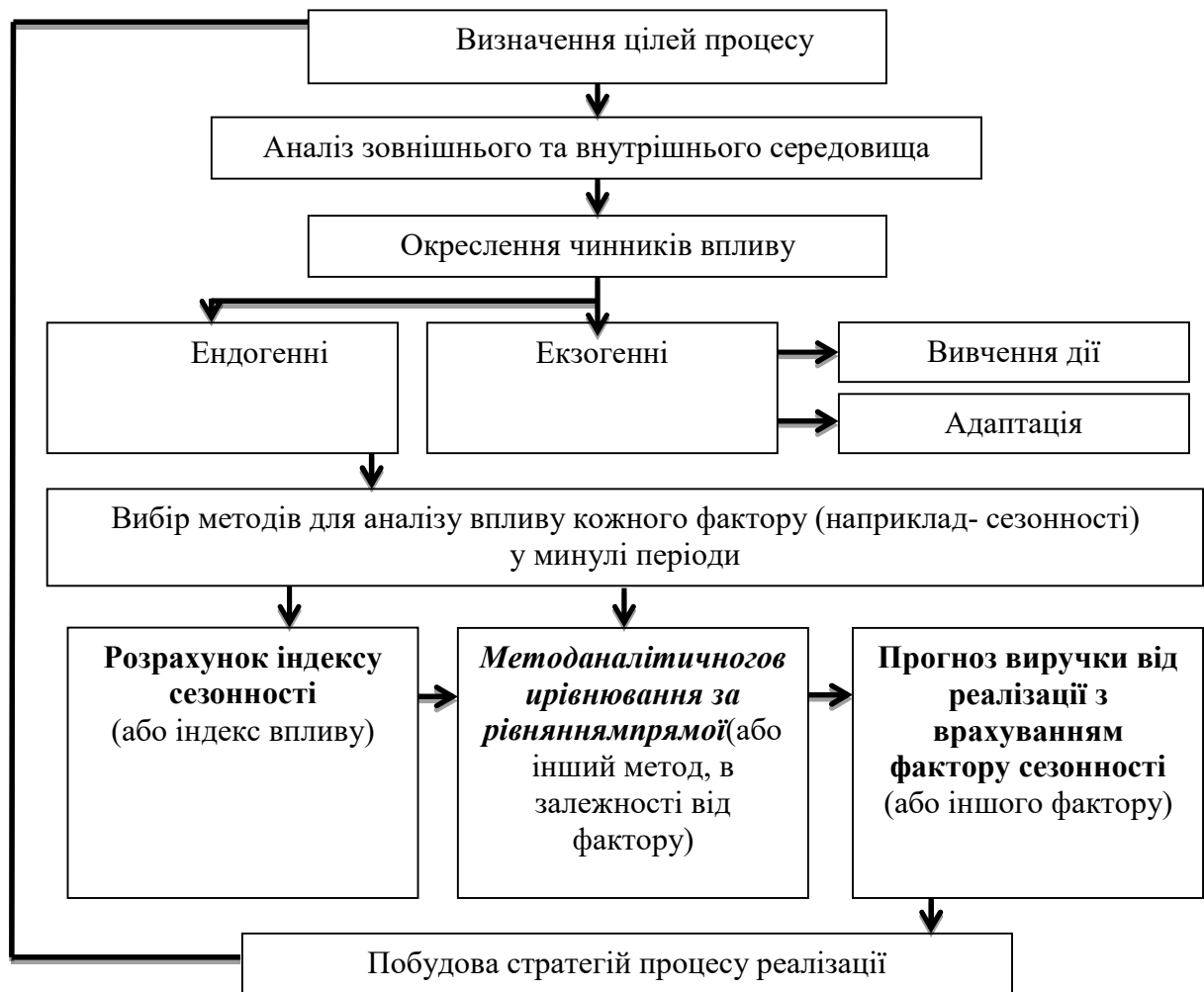


Рис. 1. Алгоритмічна модель побудови стратегії процесу реалізації

Дана алгоритмічна модель, побудована з врахуванням аналітичних методів, дозволяє формувати плани реалізації продукції підприємства, здійснювати оцінку їх виконання і коригування, обрати найбільш дієву функціональну стратегію розвитку підприємств. Враховуючи, те що багато підприємств не витримують стрімкого зростання конкуренції, незважаючи на наявність надійного процесу формування стратегії, важливим є використання надійного алгоритму її реалізації. Запропонована нами алгоритмічна модель процесу реалізації дасть змогу мінімізувати ризики та сприятиме зростанню прибутковості підприємства.

Література:

1. Myrodiya, A., Kristjansdottir, K., & Hvam, L. Impact of product configuration systems on product profitability and costing accuracy. *Computers in Industry*. 2017. 88. 12-18. URL: <https://doi.org/10.1016/j.compind.2017.03.001> (дата звернення 16.04.2020 р.).
2. Dibrell, C., Craig, J. B., & Neubaum, D. O. (2014). Linking the formal strategic planning process, planning flexibility, and innovativeness to firm performance. *Journal of Business Research*. 2014. 67(9). 2000-2007. URL: <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2013.10.011> (дата звернення 16.04.2020 р.).

Яцишин С. Р.,
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Тернопільський національний економічний університет

ВИДИ АНАЛІЗУ РИЗИКО-ОРІЄНТОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ЙОГО СКЛАДОВІ

Аналіз ризико-орієнтованих операцій можна поділити на два види, які доповнюють один одного: якісний і кількісний.

Якісний аналіз може бути порівняно простим, його завдання – визначити фактори, етапи роботи, при виконанні яких ризик виникає, тобто встановити потенційні сфери, після чого ідентифікувати всі можливі ризики. Суть такого аналізу полягає в одержанні інформації про структуру, властивості об'єкта і наявні ризики, а також у визначенні факторів ризику й обставин, що приводять до ризико-орієнтованих операцій. Шляхом аналізу виявляються джерела, причини, фактори ризиків, установлюються потенційні зони ризиків, його види.

Кількісний аналіз, тобто чисельне визначення розмірів окремих ризикових операцій і ризику в цілому, – проблема більш складна. Підприємець завжди повинен прагнути враховувати можливий ризик і передбачати заходи для зниження його рівня і компенсації ймовірних втрат. На цьому етапі визначається чисельне значення ймовірностей ризико-орієнтованих операцій та їхніх наслідків. Здійснюється кількісне оцінювання ступеня ризику і визначається припустимий рівень. Імовірність комерційного і технічного успіху, тобто врахування ризику й оцінювання його ступеня визначаються залежно від характеру подій або діяльності, що передбачається здійснити. Високий ступінь ризико-орієнтованих операцій приводить до необхідності пошуку шляхів штучного зниження можливих наслідків ризику на економічний стан підприємства.

Критерієм кількісного оцінювання ризику є ймовірність отримання результату меншого за значення, яке вимагається:

$$K_p = I x (P_n - P_\phi),$$

де: K_p – критерій оцінювання ризику; I – ймовірність; P_n – значення результату, що вимагається (те, що планується); P_ϕ – отриманий результат (фактичний).

Урахування ризику – коригування управлінських рішень у відповідності з рівнями ризику, які оцінені. Воно може проявлятися в плануванні результативних показників та організації процесу їх досягнення.

В якості критерію кількісного урахування ризику береться абсолютна величина, яка визначається за формулою:

$$P_c = B_o x B_i,$$

де: P_c – ступінь ризику; B_o – очікувані втрати; B_i – ймовірність втрат.

Призначення аналізу ризико-орієнтованих операцій – дати потенційним партнерам необхідні дані для прийняття рішень про доцільність участі в проекті і передбачити заходи для захисту від можливих фінансових утрат.

Аналіз ризико-орієнтованих операцій здійснюється в послідовності, приведений на рисунку 1.

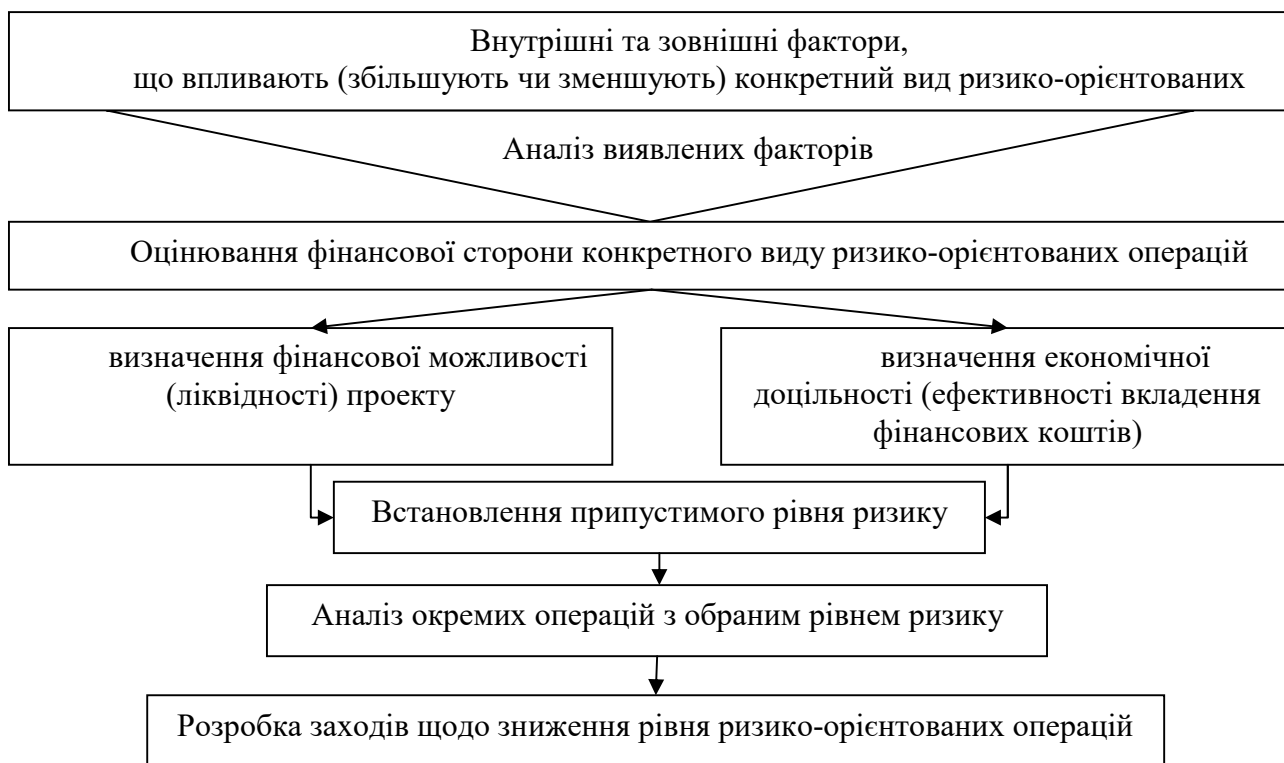


Рис.1. Схема аналізу ризико-орієнтованих операцій

Управління ризиком – складний процес, метою якого є зменшення чи компенсація збитку підприємства при настанні несприятливих подій. Основні етапи процесу управління ризиком:

1. Аналіз ризику: виявлення ризиків і оцінювання.
2. Прийняття рішень.
3. Вплив на ризик: зниження, збереження, передача.
4. Контроль результатів.

Аналіз ризику є початковим етапом процесу управління ризиком. Його мета – одержання необхідної інформації про структуру, властивості об'єкта і наявні ризико-орієнтованих операції. Він складається з виявлення ризиків і їхньої оцінки. При виявленні ризиків (якісна складова) визначаються всі ризики, притаманні досліджуваній системі. Оцінювання – це кількісний опис виявлених ризиків, у ході якого визначаються такі їхні характеристики, як імовірність і розмір можливого збитку. У цей час формується набір сценаріїв розвитку несприятливих ситуацій, і для різних ризико-орієнтованих операцій можуть бути побудовані функції розподілу імовірності настання збитку залежно від його розміру.

Аналіз може здійснюватися в двох протилежних напрямках – від оцінювання до виявлення і навпаки. У першому випадку вже маються (зафіксовані) збитки і необхідно виявити причини. У другому випадку – на основі аналізу системи виявляються ризики й можливі наслідки.

Передача ризику може бути здійснена шляхом внесення в текст документів (договорів, торгових контрактів та ін.) спеціальних застережень, які зменшують власну відповідальність при настанні непередбачених подій чи передачі ризику контрагенту.

Заходи щодо управління ризико-орієнтованими операціями можуть бути розділені на дві групи: доопераційні та післяопераційні.

Перші, як випливає з назви, плануються і здійснюються завчасно. Сюди відносяться: страхування, самострахування, попереджувальні організаційно-технічні заходи, юридичні, договірні й інші заходи для передачі ризику.

Післяопераційні заходи – здійснюються після того, як непередбачена подія (операція) уже відбулася. Це, зокрема, одержання засобів на ліквідацію збитків у вигляді фінансової допомоги, позик і таке інше.

Багато заходів для збереження і передачі ризику щодо господарських операцій є за своєю суттю фінансовими механізмами й жодним чином не впливають на частоту виникнення несприятливих подій та масштаби збитків для їхньої компенсації.

Література

1. Аналіз ризику // Вітлінський В.В., Наконечний С.І. Ризик у менеджменті. – К.: ТОВ : «Борсфен-М», 1996. – С. 24-34.
2. Івченко І.Ю. Моделювання економічних ризиків і ризикових ситуацій. Навч. посібник / І.Ю. Івченко – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 344с.
3. Яцишин, Світлана. Невизначеність як причина виникнення ризику [Текст] / Світлана Яцишин // Вектори розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: тренди та перспективи : матеріали Національної науково-практичної конференції [Тернопіль, 7 листопада 2019 р.]. / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський, Н. П. Чорна [та ін.]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2019. - С. 254-256. URL. : <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/3660>.
4. Яцишин С.Р. Ризикоорієнтовані операції в системі обліку: поняття, типологія, методи визначення / С.Р. Яцишин // Сучасні детермінанти фіскальної політики : локальний та міжнародний вимір : III Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 10 вересня 2019 р.] – Тернопіль: ТНЕУ, 2019. – С.304-307. URL. : <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/37812>
5. Crouhy M. Risk management / M. Crouhy, D. Galai, R. Mark. – McGraw-Hill, 2011. – 717 p.

Умерова Г. В.,
аспірантка кафедри обліку та оподаткування,
Національний університет біоресурсів
і природокористування України

ПЕРВИННИЙ ОБЛІК ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ ПРИ ВИРОЩУВАННІ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ РОСЛИННИЦТВА

Первинний облік витрат на оплату праці при вирощуванні поточних біологічних активів рослинництва є основою для побудови бухгалтерського обліку на сільськогосподарському підприємстві. Адже від повноти, достовірності, неупередженості та своєчасності інформації, що міститься в первинних документах, залежить здійснення ефективного управління витратами на оплату праці та прийняття раціональних рішень.

В економічній літературі дослідженню питання організації первинного обліку витрат на оплату праці при вирощуванні продукції рослинництва присвячені праці таких провідних вчених, зокрема: Білухи М. Т., Бутинця Ф. Ф., Жука В. М., Калюги Є. В., Кірейцева Г. Г., Мельянкової Л. В., Огійчука М. Ф., Саблука П. Т., Сука Л. К. та ін. Разом із тим, питання документального оформлення витрат на оплату праці на сільськогосподарських підприємствах залишається актуальним об'єктом наукового дослідження.

Підставою для здійснення записів у регістрах обліку та відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку є первинні документи, створені у письмовій або електронній формі, які містять відомості про господарські операції. Відповідно до чинного законодавства України [2] первинні документи з обліку витрат на оплату праці підприємства складають на бланках типових форм, затверджених Державним комітетом статистики України, і спеціалізованих форм, затверджених Міністерством аграрної політики України. Окрім цього передбачено, що підприємства можуть самостійно розробляти бланки первинних документів з метою забезпечення інформаційних потреб та з урахуванням особливостей діяльності.

У первинному обліку витрат на оплату праці відображаються основні показники щодо розрахунків підприємства з персоналом, а саме інформація про чисельність працюючих, структуру заробітної плати, використання та втрати робочого часу тощо.

Головним первинним документом з обліку витрат на оплату праці є Табелі обліку використання робочого часу (т. ф. № П-5) [3], який формується на кожного працівника за табельним номером. Ця форма носить рекомендаційний характер і складається із мінімальної кількості показників у частині розкриття інформації про явку та неявку працівників на роботу, що необхідні для заповнення форм державних статистичних спостережень, зокрема, Звіту з праці (ф. № 1-ПВ).

У процесі проведеного дослідження здійснено критичний аналіз Табелю обліку використання робочого часу (т. ф. № П-5) з метою оцінки інформаційного наповнення структури цієї форми відповідно до Кодексу законів про працю України [1]. З урахуванням вимог чинного законодавства України пропонуємо розширити системупоказників з метою встановлення джерел утворення витрат на оплату праці за рахунок розкриття їх економічного змісту та ефективного управління ними. На нашу думку, при відображенні інформації про відпрацьований робочий час, необхідно деталізувати показники на години роботи, що передбачені колективним договором, та години роботи, відпрацьовані понад встановлений робочий час. До останньої групи показників, окрім, передбачених у чинному первинному документі, понаднормових годин, годин у нічний і вечірній час, у вихідні та святкові дні, необхідно зазначати інформацію про відрядження та інший невідпрацьований час. Виокремлення у системі показників витрат на відрядження дасть змогу спростити процес аналізу з метою визначення доцільності відрядження певного працівника під час планування цих витрат на наступний період. Що ж стосується іншого невідпрацьованого часу, то відповідно до Кодексу законів про працю України [1] до цього показника відносять час у разі здавання донором крові, у період проходження обов'язкових медичних оглядів, у разі направлення на курси підвищення кваліфікації, у зв'язку з призовом на військову службу тощо. Такі дані необхідні для оцінки отримання працівниками від роботодавця гарантій та грошової компенсації, що передбачена чинним законодавством України.

До того ж, при відображенні причин неявок на роботу необхідно їх розділити на неявки через відпустки та неявки з інших причин. Це дасть змогу отримувати аналітичні дані для оцінки умов праці, реалізації прав працівників на відпочинок, захворюваності на підприємстві тощо.

Виходячи з вищезазначеного, варто зазначити, що, з одного боку, Табелю обліку використання робочого часу (т. ф. № П-5) є єдиним джерелом первинної вхідної інформації у систему ведення бухгалтерського обліку витрат на оплату праці та складання Звіту з праці (ф. № 1-ПВ). А з іншого боку, для забезпечення інформаційних потреб при розробці системи показників первинних документів необхідно брати до уваги показники реєстрів аналітичного та синтетичного обліку та форм звітності. Це дасть змогу отримувати інформації потрібного рівня деталізації та узагальнення за рахунок послідовності та взаємозв'язку показників первинних документів, реєстрів обліку та звітності. Взаємозв'язок носіїв інформації в обліковому процесі щодо витрат на оплату праці представлено на рис. 1. У первинному обліку відображаються основні показники щодо розрахунків підприємства з працівниками, які є основою для складання реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, форм звітності. При веденні бухгалтерського обліку здійснюється опрацювання первинної документації, перевірка її за змістом і формою стосовно повноти та правильності оформлення, арифметичний і логічний контроль при заповненні облікових реєстрів. А під час формування звітності інформація з даних бухгалтерського обліку акумулюється й агрегується відповідно до структури Звіту з праці (ф. № 1-ПВ).



Рис. 1. Схема облікового процесу витрат на оплату праці сільськогосподарського підприємства

Джерело: узагальнено автором на підставі проведених досліджень.

На підставі вищевикладеного можна зробити висновок про те, що облікова інформація з первинної документації нагромаджуються у регістрах обліку, а з них формується статистична звітність з праці.

Отже, за результатами проведеного дослідження необхідно провести узгодження аналітичних показників відповідно до Кодексу законів про працю України [1] щодо їх використання при складанні первинних документів, реєстрів обліку і статистичної звітності для забезпечення єдності, порівняння й узагальнення облікових даних. А запропонована деталізація показників Табелю обліку використання робочого часу (т. ф. № П-5) надасть можливість підприємствам отримувати повну та детальну інформацію про відпрацьований робочий час, передбачений колективним договором, відпрацьований понад встановлений робочий час, невідпрацьований робочий час через відпустки та з інших причин з метою управління витратами на оплату праці.

Література

1. Кодекс законів про працю України : Закон України від 10.12.1971 р. № 322-VIII (із змінами та доповненнями від 30.03.2020 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.

2. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 (із змінами та доповненнями від 20.06.2018 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

3. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці : Наказ Державного комітету статистики України від 05.12.2008 р. № 489 (із змінами та доповненнями від 25.12.2009 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0489202-08>.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

МАТЕРІАЛИ

VI МІЖНАРОДНОЇ НАУКОВО-ПРАКТИЧНОЇ КОНФЕРЕНЦІЇ

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

до 50-річчя

кафедри обліку і оподаткування

Підписано до друку 18.05.2020 р.

Формат 60x84 1/16. Гарнітура Times New Roman

Папір офсетний . Друк на дублюванні.

Умов. друк. арк. Облік.-вид. арк.

Тираж 100 прим.

Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ТНЕУ»

вул. Береженська, 2, м. Тернопіль, 46004

тел. (0352) 47-58-72

E-mail: edition@tneu.edu.ua